

ELUSÃO E EVASÃO FISCAIS E ABUSO DE TRATADOS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO: NOTAS INTRODUTÓRIAS E PERSPECTIVAS PÓS-BEPS¹

Jonathan Barros Vita²

Sumário: Introdução – 1. Contornos definitórios do abuso de tratados, elusão e evasão fiscais – 2. Da relação entre as regras antielusivas do Direito Tributário Internacional e o Direito Internacional Tributário – 3. Das Regras antiabuso no plano do Modelo OCDE: *soft law*, LOB e novo artigo 29 do Modelo OCDE: 3.1 Das Regras antiabuso pressupostas nos Comentários ao Modelo OCDE: *boa-fé* internacional, *Treaty Shopping* e *Rule Shopping*; 3.2 Notas introdutórias ao novo artigo 29 do Modelo OCDE: 3.2.1 As *LOB Clauses*; 3.2.2 A Regra do Estabelecimento Permanente no Terceiro Estado; 3.2.3 A regra do PPT – *Principal Purpose Test* – Conclusões – Referências.

1. Este artigo é uma versão atualizada e revisitada do item 5.2.2 do Livro: VITA, Jonathan Barros. *Teoria Geral do Direito: Direito Internacional e Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin 2011.

2. Advogado, Consultor Jurídico e Contador. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET-SP, Mestre e Doutor em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP e Mestre em Segundo Nível em Direito Tributário da Empresa pela Universidade Comercial Luigi Bocconi – Milão – Itália. Estágio de pós doutorado como Senior visiting research fellow na WU (Wirtschaftsuniversität Wien) – Viena – Áustria. Coordenador e professor titular do Mestrado e Doutorado em Direito da UNIMAR. Professor de diversos cursos de pós-graduação no Brasil e exterior. Conselheiro do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo. Ex-Conselheiro do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Ex-Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo. Ex-Secretário da Comissão Especial de Direito Tributário do Conselho Federal da OAB.

INTRODUÇÃO

Com a maior mobilidade de capitais e a digitalização da economia, houve um crescimento considerável da importância de compreender e sofisticar as regras que lidam com o abuso de tratados, ponto cego legislativo/interpretativo que permite utilizar os tratados para criar situações de ínfima ou dupla não-tributação.

Os esforços para combater essa patologia variaram no decorrer do tempo, partindo de comentários ao Modelo da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE para regras gerais e regras específicas com este fim.

Adicionalmente, vários relatórios foram produzidos em fins a melhorar o ambiente interpretativo/normativo no campo internacional, tendo como destaques, além das atualizações do Modelo OCDE, os seguintes relatórios: *Harmful tax competition: an emerging global issue* (1998), *Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure* (2011) e *Base Erosion and Profit Shifting* – BEPS (2013).

Enquanto os dois primeiros Reports eram mais principiológicos, com as Ações do BEPS, uma maior concretização ocorreu, seja com a sofisticação dos Tratados para Evitar a Dupla Tributação e dos seus comentários, seja no campo da uniformização e ampliação das regras antiabuso, as quais também estão contidas no MLI – *Multilateral Instrument* e no Modelo OCDE de 2017.

Paralelamente, também se criou uma melhor coordenação entre as regras antiabuso internacionais e domésticas, pois várias ações do BEPS visavam uniformização (incluindo *model laws* ou concretizadores do *minimum standards*) das regras antiabuso do Direito Tributário Internacional, que passariam a andar acopladas aos novos comentários (considerado aqui como *soft law*) e aos novos artigos incluídos no Modelo OCDE.

Nesse contexto, tem-se como objetivo primário delimitar os contornos definitórios do abuso de tratados e suas contrapartes evasão e elusão fiscais internacionais para, secundariamente, estabelecer qual a relação entre as regras antiabuso e antielusivas no DIT e DTI, que devem operar de forma holística.

Em um terceiro item, serão investigadas quais partes componentes e espécies de cláusulas e institutos concretizam funcional e finalisticamente no plano do DIT, visualizando a evolução tanto do *soft law* (comentários ao modelo) como do *hard law* com uma visão superficial, no contexto do novo artigo 29 dos Tratados para Evitar a Dupla Tributação, a respeito das: regras específicas e sequenciadas de LOBs – *Limitation On Benefits* (Limitação dos Benefícios dos Tratados) e sua evolução em um plano pós-BEPS, além dos novos institutos positivados na Regra do Estabelecimento Permanente no Terceiro Estado e no PPT – *Principal Purpose Test*.

De forma a deixar clara a delimitação do terceiro item, deixa-se claro não serão analisadas todas as regras pormenorizadas no MLI, as quais mereceriam um texto fora do escopo aqui trazido e cuja aplicabilidade pragmática ao contexto brasileiro inexistente, vez que o Brasil se manifestou pela não adesão ao MLI.

Finalmente, para atingir os objetivos traçados nesse artigo, o método aplicável é o empírico-dialético, utilizando-se de técnicas de pesquisa bibliográfica e de levantamento de jurisprudência, e o sistema de referência utilizado³ é formado da conjugação entre a Teoria dos Sistemas de Niklas Luhmann⁴,

3. Para a visão mais atual deste sistema de referência proposto: VITA, Jonathan Barros. *Teoria Geral do Direito: Direito Internacional e Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin 2011.

4. LUHMANN, Niklas. *Law as a social system*. Oxford: Oxford University Press, 2004.

o Construtivismo Lógico-Semântico de Barros Carvalho⁵ e ferramentas específicas do *Law and Economics*⁶⁻⁷⁻⁸.

1. CONTORNOS DEFINITÓRIOS DO ABUSO DE TRATADOS, ELUSÃO E EVASÃO FISCAIS^{9 E 10}

O abuso de tratados¹¹ é um dos temas mais insólitos no plano do estudo da chamada tributação internacional, mais especificamente no campo do Direito Internacional Tributário, pois no chamado Direito Internacional Público não se tem

5. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. 5ª edição. São Paulo: Noeses, 2013.

6. Como representação do texto clássico sobre o tema: POSNER, Richard A. *Economic Analysis of Law*. 9a ed. New York: Wolters Kluwer, 2014.

7. Como exemplos de coletâneas que representam os clássicos autores do tema: ROEMER, Andrés. *Derecho y economía: una revisión de la literatura*. Cidade do México: ITAM, 2000; ZYLBERSZTAJN, Décio; STAJN, Rachel. *Direito e economia: análise econômica do direito e das organizações*. Rio de Janeiro: Campus jurídico, 2005.

8. Como exemplos bem acabados de um sistema de referência baseado nos clássicos autores americanos aplicados ao direito tributário: CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009; e CARVALHO, Cristiano Rosa de. *Teoria do sistema jurídico: direito, economia, tributação*. São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2005.

9. Como obra anterior (e mais aprofundada) que se utiliza do sistema de referência aplicado a estas normas também na esfera internacional: VITA, Jonathan Barros. *General theory of anti-avoidance rules: classification and (re)definition*. Saarbrücken: LAP – Lambert Academic Publishing, 2010.

10. Como obras que tratam dos problemas clássicos e contemporâneos das regras antiabuso dos tratados internacionais: AVI-YONAH, Reuven; PANAYI, Christiana HJK. Rethinking treaty-shopping: lessons for the European Union. In: *A monthly journal on International Taxation*. New Deli: Taxmann, VOL. 2, MAY 2010, p. 1-21; BROE, Luc De. *International Tax Planning and Prevention of Abuse: A Study under Domestic Tax Law, Tax Treaties and EC Law in relation to Conduit and Base Companies*. Amsterdam: IBDF, 2008; e TAVOLARO, Agostinho Toffoli. Utilização abusiva dos tratados internacionais de dupla tributação: treaty shopping. In: *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo: RT, Ano 12, nº 59, Nov/Dez. 2004 pg. 245.

11. Como autor que lidou de maneira abrangente com o abuso de tratados em matéria tributária: BALCO, Tomas. *Specific Interpretation and Application of Treaties on Avoidance of Double Taxation*, Masaryk University (Dissertation 2017/2018).

notícia de tais questionamentos doutrinários, assim como no Direito Internacional Privado.

Curiosamente, várias são as menções ao abuso de tratados como na Ação 06 do projeto BEPS e, por exemplo (ainda que na sua forma mais eufemística, *treaty misuse*), nas chamadas *Budget Notes*, especialmente a BN 66, do Fisco Inglês (HMRC – *Her Majesty Revenue and Customs*), que enumera uma série de casos de tentativa do uso destes mecanismos.

Nesse sentido, esse tema é mais um dos exemplos da importância e da amplitude do estudo do Direito Internacional Tributário frente aos seus pares nos guarda-chuvas Direito Internacional Público e Privado.

Importante mencionar que o termo utilizado, aparentemente, tem como pressupostos teóricos as clássicas ideias civilísticas do abuso de formas e abuso de direito¹² como inspirações para essa nomenclatura, que passa a ter um status principiológico para o Direito Internacional Público¹³.

No campo doméstico esses temas de abuso do direito privado vêm sendo dissecados no campo de estudos do chamado planejamento tributário e, mais especificamente, com os conceitos de elisão e evasão fiscais, os quais precisam ser (re) elucidados¹⁴.

Sumarizando, o abuso de tratados, portanto é uma ferramenta utilizada pelos contribuintes para ativar planejamentos tributários e é, mais especificamente, combatido com

12. Aparte as obras clássicas do direito civil, cita-se como autor do direito tributário que estudou profundamente esses temas no direito privado: TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária*. São Paulo: RT, 2003.

13. A mesma conclusão foi trazida em: BYERS, M. *Abuse of Rights: An Old Principle, A New Age*. (2002) 47 McGill LJ., 389.

14. A nomenclatura de elusão tributária é utilizada por sua precisão terminológica como bem posto em conjunto com as teorias clássicas sobre os temas da elisão, elusão e evasão fiscais (nacionais e internacionais): TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária*. São Paulo: RT, 2003.

regras antievasivas e antielusivas, deixando claro que os Estados também se utilizam do abuso de tratados como forma de competição fiscal internacional danosa, criando essas aberturas para atrair investimentos.

Notavelmente, como dito, a estrutura das normas antielusivas é idêntica, quebrando a unidade do direito, mas os critérios variam, sempre, (re)produzindo a dicotomia lícito (das normas cíveis) e ilícito (das normas tributárias correspondentes), exigindo a (re)positivação desta segunda norma.

Classicamente, várias são as tentativas de repressão do fenômeno elusivo, que é o fato de se apoiar na unidade do direito para, no caso tributário, obter vantagens fiscais, permitindo, através das normas antielusivas, a quebra da unidade do direito orientada pela necessidade de homogeneidade (neutralidade econômica) do custo tributário.

Dentre os critérios que surgiram desta tentativa, tem-se: o chamado sistema de identificação do abuso de direito ou de formas, de inspiração civilística (existente no sistema francês, entre outros); o das válidas razões econômicas derivante de uma ideia do *Law and Economics* contida no artigo 37-bis do TUIR italiano, a exemplo); o *Substance over form*, que é derivado também do sistema referido e encontrou guarida no IFRS (*International Financial Reporting Standards*) (que foi internalizado no direito brasileiro a partir da lei 11.638); BPT – *business purpose test*, derivante da jurisprudência americana; e regras de transparência fiscal como a chamada doutrina do *piercing the corporate veil*; entre outros.

Mais ainda, lembra-se que, de acordo com o famoso caso Halifax¹⁵ da CJE (Corte de Justiça Europeia), tem-se que há um princípio não escrito (internacional e tributário) geral antielusivo, ainda que o conteúdo (objeto) da forma de desconsideração das operações cíveis não seja muito claro, pois a

15. Caso C-255/02 – Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd and County Wide Property Investments Ltd v Customs & Excise Commissioners.

boa-fé é utilizada como parâmetro para tanto, o que também foi comprovado pela Corte Suprema da Suíça em 28/11/2005 no processo 2A.239/2005¹⁶.

De qualquer maneira, apesar das críticas à nomenclatura, o chamado planejamento tributário internacional pode se utilizar de algumas ideias antípodas: o uso de jurisdições com uma rede extensa de tratados ou de jurisdições com um pequeno número de tratados (incluindo aqueles de trocas de informação); opacidade ou transparência fiscal; assimetria de regras de direito civil/empresarial.

Os respectivos exemplos destas jurisdições podem ser dados com o uso das *holdings* de vários países, especialmente, as holandesas para permitir, como dito, um uso de uma figura semelhante ao *treaty shopping*, e dos chamados países (ou regimes) com tributação (e/ou sigilo bancário e/ou sigilo societário) favorecida e que não possuam acordos de trocas de informação com muitos países.

Lembra-se que estas jurisdições fiscais (bancárias e societárias) privilegiadas tem entrado em desuso, dados os esforços internacionais (como da OCDE) para sua eliminação, tendo sido criado um fenômeno de que países normalmente considerados como de alta tributação tem estruturado seus sistemas com vantagens pontuais para determinados setores, especializando-se.

Ainda, paralelamente, o uso de jurisdições com transparência ou opacidade fiscal servem para imputar receitas ou despesas para uma determinada companhia.

Como exemplo de estratégias neste sentido, tem-se o uso do *Trust*¹⁷ no direito *civil law* que vem tentando ser contrasta-

16. Este processo foi detalhadamente comentado em: OESTERHELT, Stefan; e WINZAP, Maurus. Swiss Supreme Court decision on treaty abuse. In: *IBFD European taxation*. Amsterdã: IBFD, set., 2006, p. 461-463.

17. Sobre a definição deste conceito no direito brasileiro e na doutrina tradicional internacional: SANTOS, Raquel do Amaral de Oliveira. *Trust: das origens a aceitação pelos países de direito romano-germânico*. Dissertação (mestrado em direito)

do com (a exemplo das citadas regras italianas¹⁸) o tratamento do beneficiário como sendo o “proprietário” do *trust* e, portanto, a atração da residência do *trust*.

2. DA RELAÇÃO ENTRE AS REGRAS ANTIELUSIVAS DO DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL E O DIREITO INTERNACIONAL TRIBUTÁRIO

Atualmente, um dos grandes pontos de estudo da chamada elisão fiscal é vinculado ao seu caráter cada vez mais internacional, que é combatido quer seja no plano do direito tributário internacional, quer seja no direito internacional tributário.

Neste sentido, basicamente, dois corpos normativos devem ser estudados, incluindo a demonstração de suas relações: as regras tributárias internacionais antielusivas, normas do DTI; e as regras internacionais tributárias antielusivas, normas do DIT, que comumente, no inglês são chamadas de *anti-avoidance* ou *anti-abuse rules*.

Apesar da conexão indireta com o tema tributário, obviamente, não se estudarão, aqui, as também conhecidas regras antielusivas próprias de outros setores do direito internacional, especialmente, do direito internacional do comércio, como as chamadas *anti-circumvention rules*¹⁹ em matéria de defesa comercial (contidas no artigo 10-A da Lei 9.019/95, alterada pela Lei 11.786, de 25 de setembro de 2008, e regulamentada pela Resolução CAMEX 63, de 17 de agosto de 2010).

– Faculdade de Direito, PUC, São Paulo, 2009; e CHALHUB, Melhim Namem. *Trust: perspectivas do direito contemporâneo na transmissão da propriedade para administração de investimentos e garantia*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

18. Esta residência do *trust* é mencionada no artigo 73 do TUIR italiano e em várias Circolari do fisco italiano.

19. Estas regras foram citadas nas Decisões e declarações sobre antidumping, subsídios e medidas compensatórias adotadas pelo Comitê de negociação comercial em 15 de dezembro de 1993 como parte da Rodada do Uruguai.

Retomando, como primeiro eixo de análise das normas antielusivas relacionadas a matéria transnacional, tem-se que é necessário que se elucide se existe ou não compatibilidade entre normas antielusivas do DTI e do DIT²⁰.

Interessantemente, a visão desta compatibilidade normalmente é determinada no campo de estudo dos comentários ao Modelo OCDE, que apesar de não serem vinculantes e mais ainda no caso do Brasil que não participa da OCDE, mas faz ressalvas aos comentários e utiliza do seu Modelo na negociação de suas convenções para evitar a tributação, tem uma função pragmática importante, pois estabelecem as práticas adotadas pelas administrações tributárias em sua interpretação, o que pode ser considerado como norma complementar em matéria tributária a teor do artigo 100, III do CTN.

Nestes comentários ao modelo, apenas Bélgica entende expressamente que não há compatibilidade entre as regras antielusivas de direito interno em relação aos TDT, tendo expressado sua opinião nas observações aos comentários do artigo primeiro deste Modelo, em seus itens 27.4 e 27.5.

Diversamente, Luxemburgo (item 27.6), Holanda (27.7), Suíça (27.9) e México (27.10), cada um destes, por motivos distintos, não acreditam em incompatibilidade entre os TDT e as regras antielusivas do direito tributário internacional.

O Brasil, aparentemente, para fugir desta dúvida aplicativa criou, a exemplo, no artigo 28, parágrafos 3º e 4º da

20. A respeito desta compatibilidade, entre outros: ANTÓN, Fernando Serrano. Las medidas antiabuso en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con las medidas antiabuso de carácter y el derecho comunitario. In: *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 157-208; IFA (INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION). How domestic anti-avoidance rules affect double tax treaties. *Cahiers du droit fiscal international*. Vol. 17-c. Amsterdã: Kluwer law, 1995; e ELLIFFE, Craig; e PREBBLE, John. General Anti-Avoidance Rules and Double Tax Agreements: A New Zealand Perspective. In: *Revenue Law Journal*. Vol. 19: Iss. 1, Article 4. Robina (Austrália): Bond University, 2009; e BROE, Luc De. *International Tax Planning and Prevention of Abuse: A Study under Domestic Tax Law, Tax Treaties and EC Law in relation to Conduit and Base Companies*. Amsterdam: IBDF, 2008.

convenção com o México, um dispositivo para prever, expressamente, a possibilidade de criação de normas antielusivas do direito tributário internacional²¹.

Isso também ocorre, do ponto de vista teórico como concretização da boa fé internacional (dos artigos 26 e 31 da Convenção de Viena de 1969) e também pela sua especialidade em relação aos textos dos Tratados para Evitar a Dupla Tributação e cumprindo a determinação de prevenir a evasão fiscal contida no título e preâmbulo destes textos do direito internacional tributário.

Apesar deste dispositivo, interessante é que esta Convenção, no parágrafo 5º do já citado artigo 28²², prevê a prevalência do tratado quando se demonstrar que a empresa criada não unicamente para se beneficiar deste.

Pragmaticamente, no conhecido caso Eagle (especialmente o Eagle I - Acórdão nº 101-95.802 - Recurso nº 148.709) do CARF, julgou-se que estas leis antiabuso do DTI não são contrárias aos tratados internacionais por serem específicas em relação a estes²³.

21. ARTIGO 28 - Disposições Diversas

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.

22. ARTIGO 28 - Disposições Diversas

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.

23. Como compêndio que estuda deste caso, além de outros da prática nacional e internacional: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. *Tributação internacional: análise de casos*. São Paulo: MP Ed., 2010.

Complementarmente ao dito, como estratégia de evitar os abusos dos tratados, lembra-se que muitos Estados nacionais, como os EUA, têm-se utilizado do *treaty override* (expresso) como forma mecanismo para afirmar a prevalência das regras antielusivas internas em relação aos tratados.

Paralelamente ao dito, lembra-se que, em matéria relação entre direito comunitário e normas antielusivas de direito interno, tem-se o interessante exemplo de permissão expressa de complementariedade das regras antielusivas de direito interno em relação ao direito comunitário no artigo 1.2 da Diretiva 90/435/CEE, que dispõe sobre o tratamento fiscal de fusões, cisões e transformações societárias no âmbito da UE²⁴.

Retomando, através da posição tomada no artigo 98 do CTN, tem-se que a adição de critérios antielusivos no direito brasileiro que fossem incompatíveis com os dispositivos dos tratados pressupõe a inaplicabilidade destes dispositivos nacionais.

Entretanto, lembra-se que estes tratados possuem um princípio geral antielusivo, do que, em certa medida, as regras nacionais seriam concretizações (individualizações) destas regras internacionais²⁵.

Este princípio geral antielusivo (derivante da boa-fé internacional) já foi reconhecido no já citado caso Halifax da CJE, que tratava de uma situação elusiva em matéria de IVA, ou seja, direito comunitário²⁶.

24. Sobre a compatibilidade específica entre as regras antielusivas da UE, dos tratados internacionais e das legislações internas, entre outros: ANTÓN, Fernando Serrano. Las medidas antiabuso en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con las medidas antiabuso de carácter y el derecho comunitario. In: *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 157-208.

25. Em sentido contrário, ou seja, a impossibilidade de as normas antielusivas nacionais prevalecerem sobre os tratados internacionais: TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária*. São Paulo: RT, 2003.

26. Com premissas distintas, mas em mesmo sentido: Lowe em IFA (INTERNATIONAL

Apesar de se considerar que existe um princípio geral anti-elusivo, tanto a UE como a CJE não têm conseguido encontrar um balanceamento entre as liberdades fundamentais e a proliferação de regimes com tributação favorecida.

Esta circunstância demonstra a deficiência da UE (e CJE) de criar medidas para evitar o (ab)uso dos países (e regimes) com tributação favorecida internos a este bloco (como Irlanda, Malta, Estônia), o que gerou uma diminuição das alíquotas médias praticadas pelos países da UE e, ainda, a criação de tais regimes favorecidos, produzindo uma entropia dentro do bloco por conta da competição fiscal predatória.

Aparentemente, o único esforço frutífero no campo legal foi a Diretiva 2003/49/CE, que trata da necessária retenção na fonte de juros e royalties no caso de países (como Áustria, Luxemburgo e Bélgica) que apõem segredo (especialmente) bancário (incluindo países extra-UE como Suíça e San Marino) como forma de contrastar esta utilização abusiva das liberdades fundamentais.

Paralelamente, relembra-se que estes países da UE podem, inclusive, pleitear a extensão do uso dos tratados como no caso Open Skies da CJE e, mesmo, a permissão de residência aos Estabelecimentos Permanentes como no caso Saint Gobain, o que geraria a possibilidade de produção de situações potencialmente elusivas no âmbito intra-UE.

Isto ocorreria na possibilidade de um país que possua um regime fiscal privilegiado utilize-se do tratado de outro Estado ou, mesmo, que se utilize de estabelecimentos permanentes com tais fins, uma vez que as holdings (pós-novos comentários OCDE e decisão Holandesa) tem sido quase que eliminadas nos novos planejamentos tributários internacionais.

FISCAL ASSOCIATION). How domestic anti-avoidance rules affect double tax treaties. *Cahiers du droit fiscal international*. Vol. 17-c. Amsterdã: Kluwer law, 1995; e VOGEL, Klaus. *On Double Taxation Conventions - a commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the avoidance of double taxation of income and capital (with particular reference to German Treaty Practice)*, 3ª edição, Boston: Kluwer, 1999.

Sinteticamente, com a postura da CJE de ponderar os princípios do direito comunitário, especialmente as liberdades fundamentais, em detrimento de institutos do direito internacional, estendendo tratados ou criando novas concepções de residência fiscal, tem-se algo saudável do ponto de vista interpretativo, mas isto tem de ser acompanhado por uma visão que compatibilize esta interpretação a necessidade de evitar abusos dos TDTs.

Prosseguindo, em relação às chamadas normas antielusivas do direito tributário internacional, vários são os seus exemplos nas práticas nacionais, sendo que, no caso brasileiro, cada vez mais, estas regras vêm sendo incorporadas seguindo os usos das legislações de outros países.

Este desenvolvimento tardio remete-se, como dito, ao fato que o Brasil adotou a universalidade e, portanto, a necessidade de combater a concorrência predatória fiscal internacional que erode a base tributária em 1995, com a passagem da territorialidade para a universalidade tributária.

Anteriormente a este período, apenas existia a clássica regra (contida no artigo 8º da Lei 8º da Lei 9.979) de maior retenção na fonte quando houvesse remessa de rendimentos para países com tributação favorecida, no caso, com alíquota linear abaixo de 20%.

Ainda, existia e regra que indiretamente impedia a chamada extroversão de sujeitos nacionais aos fundos de investimento contida na primeira versão da Resoluções CMN 1.289/1987 e 1.832/1991 combinadas com a Instrução CVM n.º 169/92 (atualmente Resolução CMN 2.689/2000 c/c Resolução CMN 1.289/1987 e Instrução CVM 325, de 27 de janeiro de 2000 c/c lei 7.492/1986, especialmente em seu artigo 9º).

A partir de 1995, o Brasil criou suas versões das regras dos preços de transferência sobre juros, serviços e mercadorias (artigos 18-24 da Lei 9.430/1996), que são regras para impedir que sejam transferidos lucros (por diminuição de receitas ou aumento de despesas) em caso de transações entre coligadas e controladas, tendo deixado de incluir regra sobre *royalties*.

Estes preços de transferência também preveem sua aplicabilidade aos países com tributação favorecida, cujo contraste vem crescendo com a ampliação de sua definição (leis 11.638/2008 e 11.941/2009) e o respectivo surgimento da nova *black list* brasileira com a IN 1.037 de 2010, modificada, com a possibilidade de pedido de suspensão deste status (artigo 2º da IN 1.045 de 2010) e a retirada efetiva das chamadas Holdings de 1929 de Luxemburgo pelo Ato Declaratório Executivo RFB nº 3, de 25 de março de 2011.

Da mesma forma, são dispositivos de contraste ao uso destes países (ou regimes) aqueles que impedem a dedutibilidade dos custos realizados nestes países quando não se tenha substância econômica (artigo 26 da lei 12.249/2010) e a impossibilidade de transferência fictícia da residência fiscal para estes países (artigo 27 da Lei 12.249), que inclui a possibilidade do que se chama de *exit taxes*.

Sob outro ângulo, as chamadas regras CFC (*Controlled Foreign Corporation*), que são basicamente regras de transparência fiscal internacional, em que se presume a distribuição de lucros de controladas ou coligadas no exterior, sendo estas regras internalizadas através da LC 104 de 2001, que acrescentou o parágrafo 2º ao artigo 43 do CTN, sendo concretizada pela MP 2.158-35 em seu artigo 74, cuja aplicação está em discussão no STF com a ADI 2588.

Como exemplo final de normas antielusivas com escopo transnacional, tem-se as chamadas regras de subcapitalização (*thin capitalization*) que foram incorporadas ao direito brasileiro pelos artigos 24 e 25 da Lei 12.249²⁷.

Estas regras servem para impedir que haja um endividamento excessivo de empresas nacionais para transferir (como juros) os lucros de uma empresa para outras jurisdições.

27. Como estudo destas regras no direito brasileiro, entre outros: MCNAUGHTON, Charles William. Sobre as normas de subcapitalização e seus impactos fiscais. In: *Congresso nacional de estudos tributários: direito tributário e os conceitos de direito privado*. São Paulo: Noeses, p. 211-236, 2010.

Prosseguindo, agora serão elencadas algumas das regras antielusivas do DTI contida nos tratados para evitar a dupla tributação, lembrando que vários dos tratados assinados pelo Brasil são denominados convenção para evitar a dupla tributação e combater a evasão fiscal em matéria do imposto sobre a renda.

Neste contexto, importante é mencionar que, nas observações dos comentários OCDE ao artigo primeiro, em seus itens 27.9, a Suíça duvida da função de verificação da evasão, pois estes não seriam criminais, lembrando que a evasão fiscal não é crime naquele estado, a não ser que tenha destruição de documentos, fraude, etc.

Portanto, como já dito, tem-se que estes tratados devem ser interpretados como tendo como um de seus objetivos o de evitar a elisão fiscal, nos termos relatados acima.

3. DAS REGRAS ANTIABUSO NO PLANO DO MODELO OCDE: *SOFT LAW*, LOB E NOVO ARTIGO 29 DO MODELO OCDE

3.1 Das Regras antiabuso pressupostas nos Comentários ao Modelo OCDE: boa-fé internacional, *Treaty Shopping* e *Rule Shopping*

Historicamente, a partir de uma concepção pressuposta da boa-fé na aplicação dos tratados derivada dos artigos 26 e 31 da Convenção de Viena sobre o direito dos tratados de 1969, os TDTs vêm, desde 1977, nos EUA e nos comentários ao Modelo OCDE (atualmente nos itens 7 a 26 dos comentários ao artigo 1º especialmente no item 1.4 do artigo 1º), preocupando-se mais com a questão da utilização dos tratados para criar situações elusivas ou evasivas²⁸.

28. Para mais sobre este histórico: AVI-YONAH, Reuven; PANAYI, Christiana HJK. Rethinking treaty-shopping: lessons for the European Union. In: *A monthly journal on International Taxation*. New Deli: Taxmann, VOL. 2, MAY 2010, p. 1-21.

Nesse campo, é importante ressaltar que o Modelo é de convenção para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de imposto sobre a renda, cujo nome, em conjunto com o preâmbulo do Modelo indicam um vetor axiológico que aponta para o combate ao abuso destes textos do direito internacional.

Contemporaneamente, o preâmbulo foi atualizado, em 2017, para também prevenir a dupla não-tributação²⁹ ou redução de tributos, inclusive com o uso de *treaty shopping* direcionado a beneficiários indiretos em terceiros estados, o que pode ser considerado como sempre um norte interpretativo das regras convencionais, ainda que sem força coercitiva³⁰.

Para tanto, várias formas teórico-práticas foram criadas para evitar este fenômeno, entre as quais se destacam o chamado *treaty shopping* e *rule shopping*, ambos podendo ser considerados como regras antielusivas presumidas (pressupostas) através dos comentários, apesar de seus nomes nunca terem sido citados nos estudos desta organização internacional³¹.

Esta nomenclatura foi mencionada, entretanto, ainda no campo das organizações internacionais, em vários estudos que foram conduzidos pelo Subcomitê de abuso de tratados e *treaty shopping*, coordenados por Kyung Geun Lee, que faz parte do

29. Para uma noção mais aprofundada da dupla não-tributação na economia digital: ERDÔS, Éva; KISS, Lilla Nóra. Double taxation and double non-taxation as the new tendencies of EU e-tax law. In: *MultiScience - XXXIII. microCAD International Multidisciplinary Scientific Conference*. University of Miskolc, 23-24 May, 2019.

30. Para uma discussão análoga do caráter prescriptivo dos preâmbulos normativos (no caso, na Constituição brasileira de 1988): CARVALHO, Paulo de Barros. O preâmbulo e a prescriptividade constitutiva dos textos jurídicos. *Rev. direito GV*, São Paulo, v. 6, n. 1, p. 295-312, June 2010. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1808-24322010000100014&lng=en&nrm=iso>. access on 26 Nov. 2020.

31. Para mais sobre a gênese destes comentários e uma (não adotada) objeção a validade destes dois institutos: AVI-YONAH, Reuven; PANAYI, Christiana HJK. Rethinking treaty-shopping: lessons for the European Union. In: *A monthly journal on International Taxation*. New Deli: Taxmann, VOL. 2, MAY 2010, p. 1-21.

Comitê de especialistas em Cooperação Internacional em matéria tributária do Comitê Econômico e Social da ONU.

Prosseguindo, estas nomenclaturas surgem como derivados da experiência americana do chamado *court (forum) shopping*, que é a seleção de circuitos pelos seus precedentes com tentativas de elidir as regras de atração de competência judicial.

Treaty shopping é o abuso na tentativa de estruturação de negócios que produza a aplicabilidade de um tratado mais adequado para tratar um determinado rendimento, sendo obviamente vinculado com a concepção de residência e do escopo aplicativo dos tratados³².

Neste ponto, abrem-se parênteses para citar o famoso caso Volvo do STJ (Resp 457.228) que tratava de, por conta da ausência do artigo 1º do tratado Brasil-Japão que não possui a cláusula que obriga a aplicação do tratado apenas a residentes (que fundamenta o combate ao *treaty shopping*, como dito) em ambos os países, que pode, em caso de filiais de sujeitos residentes destes Estados em terceiros Estados gerar a aplicação dos limites da convenção³³ e ³⁴.

Como formas concretas e positivadas utilizadas para operacionalizar o contraste ao *treaty shopping*, além da chamada

32. Como obras clássicas que elucidam estes conceitos, com bases teóricas distintas: ALESSI, Verónica. *Treaty shopping – Abuso a los Convenios Internacionales*. In: www.aaef.org.ar. Acesso em 18/08/2011; PISTONE, Pasquale. *El Abuso de los Convenios Internacionales en Materia Fiscal*. Bogotá: Editorial Themis, p. 102-, 2001; PISTONE, Pasquale. *Labuso delle convenzione internazionale in materia fiscale*. In: *Corso de Diritto Tributário Internazionale*. Padova: Cedam: 1999, p. 498; SCHOUER, Luís Eduardo. *Planejamento Fiscal Através de Acordos de Bitributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995; e TAVOLARO, Agostinho Toffoli. *Utilização abusiva dos tratados internacionais de dupla tributação: treaty shopping*. In: *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo: RT, Ano 12, nº 59, Nov/Dez 2004 pg. 245.

33. Como compêndio que estuda deste caso, além de outros da prática nacional e internacional: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. *Tributação internacional: análise de casos*. São Paulo: MP Ed., 2010.

34. O 1º Conselho de Contribuintes decidiu no ac. nº 104-16.968/99, de maneira contrária ao caso Volvo, levando como referência o Parecer CST nº 3.041, de 03/12/79.

tie breaker rule em sua nova configuração já elucidada no Modelo OCDE 2017 (e no MLI), tem-se as disposições sobre transparência fiscal (ou *look out approach*) destes tratados como a cláusula de beneficiário efetivo (*effective beneficiary (or owner) of a class of income*) que é identificada, também, pelo critério da *economic substance* (substância econômica).

Igualmente, com estes dispositivos tende-se a evitar o uso das *conduit company*, *base company* ou *stepping company*, ou seja, evitar o uso de sociedades sem substância econômica ou que sirvam a penas como duto de passagem de rendimentos, ambas com o único fim de se aproveitarem de uma maior ou menor rede de tratados, nos moldes já citados.

O *rule shopping* possui uma natureza jurídica ligeiramente do *treaty shopping*, uma vez que, já aplicável um dado tratado a uma determinada situação, escolhe-se a melhor regra, lembrando que este artigo se baseia na manipulação das assimetrias entre as qualificações para os fins do tratado (em um ou em ambos os Estados envolvidos), muitas vezes criando a dupla não tributação.

Este instituto utiliza-se da inexistência de bi-implicação de qualificações e, também, de deficiências nas interpretações dos tratados quando da separação clara entre as categorias de rendas qualificáveis para os fins do tratado.

Com este mecanismo tenta-se, a exemplo, quando se tem espécies de rendas que são tributáveis em um único país, qualificar para o país A como sendo uma renda e para o país B como sendo uma renda distinta.

Da mesma forma, o encaixe em uma categoria de renda que gere deduções em um país e que não tenha tributação no outro é utilizada, o mesmo ocorrendo quando há tributação inferior pelos termos de um tratado de uma renda em detrimento de outra, o que impede, potencialmente e lateralmente, os chamados *dividend stripping* e *dividend washing*.

Mais ainda, o uso abusivo deste instituto é potencializado pela fragilidade dos mecanismos de: trocas de informação (artigo 26 do Modelo OCDE); dos procedimentos amigáveis (artigo 25); da ausência de tração de qualificações dentro do artigo 3º; além das dificuldades (e, no caso brasileiro, inexistência nos tratados assinados por este) nos mecanismos de assistência na arrecadação tributária (artigo 27) e dos ajustes recíprocos dos preços de transferência (artigo 9.2).

Cite-se, adicionalmente aos casos mencionados, que a partir desta plataforma, assim como as dos *treaty shopping*, foram criadas regras específicas para evitar tais distorções, destacando-se as vedações ao uso de pessoas jurídicas (uso do artigo 7º do Modelo OCDE) para evitar a aplicação dos artigos 17 (artistas e desportistas) e 6º (rendimentos imobiliários).

Até aqui, na análise das normas antielusivas dos TDTs, pode-se verificar a pulverização das mesmas e a tensão entre regras escritas e formas de combate a elisão de maneira quase principiológica.

3.2 Notas introdutórias ao novo artigo 29 do Modelo OCDE³⁵

Inicialmente, cabe ressaltar que o novo artigo 29 do Modelo OCDE trouxe três regras antiabuso: uma série interligada de LOBs³⁶ (parágrafos 1º a 7º); Regra do Estabelecimento Permanente no Terceiro Estado (parágrafo 8º) e o PPT – *Principal Purpose Test* (parágrafo 9º).

35. Como obra que condensa grande parte dessas mudanças, no plano do Modelo ONU, mas cujas ideias são totalmente aplicáveis ao Modelo OCDE: BINDER, Anna; WOEHRER, Viktoria. (orgs.) *Special Features of the UN Model Convention*. 1 ed. Viena: Linde, 2019.

36. Apesar de a doutrina considerar tal regra como uma SAAR (Specific Anti-Avoidance Rule), tem-se que a mesma é uma regra genérica, vez que abarca uma série de situações de limitação dos benefícios, tendo escopo genérico, em detrimento das regras contidas nos parágrafos dos artigos de qualificação que são específicas.

Os subitens seguintes estabelecerão os contornos aplicativos mínimos das regras supracitadas para compreender o escopo de tais regras que merecem um estudo específico para uma melhor compreensão, entretanto esta não é a função deste trabalho.

3.2.1 As *LOB Clauses*³⁷

O contra- ataque concreto aos fenômenos abusivos/alusivos/evasivos surgiu através da pulverização de normas antielusivas específicas que passaram, desde o modelo de 1977 da OCDE, a serem contidas nos artigos 10 a 12 (que lidam com dividendos, juros e royalties, respectivamente).

Cláusulas como essas são conhecidas e positivadas, na prática brasileira, nos artigos 10, § 7º e 11, § 9º dos TDTs do Brasil com África do Sul e Ucrânia, por exemplo.

Essas regras pulverizadas continuam no Modelo OCDE, mas foram sofisticadas e transmutadas em sete parágrafos (ainda não plenamente concretizados, pois dependem de negociações específicas e não possuem um *framework*) do novo artigo 29 do Modelo OCDE de 2017 (e no correspondente artigo 7º parágrafo 8º e ss. do MLI).

Obviamente, tem-se que cláusulas dessa natureza foram resultado da influência nítida do modelo USA que, desde sua versão de 1981, em seu artigo 22 (e, também, das suas notas técnicas (*technical explanation*)), tem uma cláusula com esta função que irradia efeitos para todo o tratado, complementando as regras antielusivas específicas já citadas.

Essa cláusula denominada de pessoa qualificada (parágrafo primeiro) e sua residência (parágrafo 2º), com clara

37. Para uma visão mais profunda da história e da doutrina clássica sobre as *LOB clauses*, destacam-se: O'SHEA, Tom. *EU Tax Law and Double Tax Conventions*. London: Avoir Fiscal Ltd., 2008; BROE, Luc De. *International Tax Planning and Prevention of Abuse: A Study under Domestic Tax Law, Tax Treaties and EC Law in relation to Conduit and Base Companies*. Amsterdam: IBDF, 2008.

inspiração na conhecida regra de residência qualificada do tratado dos Estados Unidos e Holanda de 1992.

Os parágrafos 3º a 6º elencam exceções possíveis a aplicação das regras de residência e pessoas qualificadas, restando o parágrafo 7º que pode ser utilizado para fazer ajustes nas definições necessárias para operacionalização dos parágrafos anteriores.

Logo, tanto para a OCDE como para os EUA, estas regras LOB são reforços híbridos aos já citados dispositivos, uma vez que normalmente estabelecem regras de detenção mínima de capital de uma sociedade ou indicam o acoplamento a regras mais genéricas (como as PPTs, como será visto) como a impossibilidade de criar estruturas somente para se utilizar do tratado e formas de garantir a residência.

3.2.2 A Regra do Estabelecimento Permanente no Terceiro Estado³⁸

A definição do uso de estruturas triangulares com estabelecimento permanente no terceiro estado era um dos grandes pontos cegos das situações abusivas, o que foi retificado com a inserção do parágrafo 8º do artigo 29 do Modelo OCDE (e no artigo 10 do MLI).

Minimalisticamente, esta regra tem como pressuposto aplicativo a existência de um rendimento isento atribuído a um estabelecimento permanente em um terceiro estado, que, por sua vez, subtribute (ou seja, menos de 60% a tributação do estado da fonte) esse dito estabelecimento.

Elucidando, especificamente, com tal estrutura, utiliza-se do estabelecimento permanente subtributado fora dos contornos

38. Como autora que estudou profundamente esse tema: ZANETONI, Jaqueline de Paula Leite. Estruturas triangulares e abuso de tratados em matéria tributária: a regra do estabelecimento permanente no terceiro estado. Dissertação (Mestrado em Direito). Marília: UNIMAR, 2020; e ZANETONI, Jaqueline de Paula Leite. The Third State PE Rule in Article 29. In: *Special Features of the UN Model Convention*. 1 ed. Viena: Linde, 2019, v.1, p. 589-614.

dos Tratados como válvula de escape de rendas para atribuição de rendimentos que se beneficiarão dos tratados e terão isenção no estado da fonte e, na ponta final, serão subtributados.

Com a aplicação de tal regra, a isenção se torna ineficaz técnico-sintaticamente de forma positiva, sendo tributável integralmente no estado da fonte, exceto quando existam negócios efetivamente praticados no estabelecimento permanente (alínea b) ou se os contribuintes do estado da fonte tenham paridade de tratamento (alínea c).

3.2.3 A regra do PPT – *Principal Purpose Test*³⁹

Finalmente, cabe descrever a chamada regra do PPT contida no artigo 29, 9 do Modelo OCDE (e no artigo 7º, 1 do MLI), a qual foi um dos resultados concretos da Ação 6 do BEPS⁴⁰ (e fazendo parte do Inclusive Framework do BEPS, em conjunto com as ações 5, 13 e 14) e tem interessantes desdobramentos com a digitalização da economia⁴¹.

Sinteticamente, esta regra, considerada como geral anti-elusiva (GAAR – General Anti-Avoidance Rule) das Convenções para evitar a dupla tributação, possui como pressuposto aplicativo o fato de obter o benefício do tratado tenha sido um dos principais pressupostos do arranjo ou da transação.

Nesse sentido, o benefício que seja considerado como em dissonância com os objetos e propósitos de regras da Convenção, deve ser considerado como indevido e a Convenção

39. Para um estudo abrangente deste tema: NAVARRO, Guilherme Neves de Paiva. A Critical Analysis of the Principal Purpose Test Rule's Core Features and Its Practical Applicability. In: *Revista Direito Tributário Internacional Atual* nº 07. São Paulo: IBDT, 1º semestre de 2020, p. 161-181.

40. Como autor que estudou essa ação no contexto brasileiro: BARRETO, Paulo Ayres; TANAKO Caio. The Prevention of Tax Treaty in the BEPS Action 6: A Brazilian Perspective. In: *43 Intertax*, Issue 12, 2015.

41. Como autor que estudou o PPT no plano específico da economia digital: KUZNIACKI, Błażej. *Active Business Test in the MLI's LOB rule: The First Subtest*, Kluwer International Tax Blog, Disponível em: <<http://kluwertaxblog.com/2018/05/17/active-business-test-mlis-lob-rule-first-subtest/>> Acesso 08 de fevereiro de 2020.

inaplicável, criando uma regra geral de ineficácia técnico sintática positiva (antielusiva) que quebra com a unidade desse direito convencional.

Curiosamente, as convenções brasileiras vêm chamando regra geral de limitação de benefícios um enunciado prescritivo similar (entretanto mais primitivo) ao PPT, como pode ser visto nos: artigo 25 do tratado Brasil-Israel (e, mais pobremente no artigo 27 do tratado com o Peru e no citado artigo 28 do já citado tratado com o México)

Adicionalmente a tudo o dito, tem-se mais outras situações onde os sujeitos se utilizam de problemas semânticos nas regras dos tratados e abusam das regras de não-discriminação (artigo 24 do Modelo OCDE) e, também, das cláusulas de eliminação da dupla tributação (artigo 23), incluindo as de *matching credit* e *tax sparring* para realizarem, através de triangulações, uma redução da carga tributária efetiva sobre aquela operação.

Como nota lateral, lembra-se que a valoração aduaneira é uma forma, também, de contraste a elisão internacional em matéria dos impostos incidentes sobre o comércio exterior, entretanto com uma concepção ideológica diversa que tem como fundamento mais o fato de evitar discriminações matéria de comércio internacionais do que evitar a erosão da base de cálculo destes tributos.

CONCLUSÕES

1. O abuso de tratados é um instituto principiológico do direito internacional público que possui proeminência no plano do direito internacional tributário e foi nitidamente derivado dos conceitos de abuso de formas e abuso de direito do direito civil e suportadas pelo princípio da boa fé contida nos artigos 26 e 31 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados.

2. O abuso de tratados pode ser utilizado como forma de competição fiscal internacional pelos Estados.

3. O abuso de tratados quando realizado por empresas ou pessoas tem como contrapartes a elusão, elisão e evasão fiscais, estudadas no plano dos chamados planejamentos tributários.

4. A elusão fiscal pode ser estudada também no campo da estraneidade, do que possui duas facetas, a do DTI e do DIT, que se relacionam entre si, formando um conjunto que atua para evitar a erosão da base tributária de um lado e, do outro, o abuso dos tratados internacionais, sendo ambos, também, interessantes plataformas para verificar as convergências entre sistemas jurídicos nacionais e internacionais.

5. As regras antielusivas do DTI são aplicáveis em detrimento das Convenções para evitar a dupla tributação, vez que são mais específicas que estas e suportadas pelo princípio internacional da boa fé.

6. As regras antiabuso contidas nos comentários ao Modelo OCDE possuem força de *soft law* apesar de sua sofisticação nos últimos anos e incluem, historicamente, *treaty shopping* e *rule shopping*.

7. Entretanto essas ideias vêm sendo circundadas por normas jurídicas específicas como *beneficial owner*, *economic substance*, além de um reforço a *tier break rule* e ao conceito de estabelecimento permanente com sofisticções pos-BEPS.

8. As regras de *Limitation On Benefits* – LOB – vem saindo de regras específicas contidas nos artigos de qualificação, especialmente 10 a 12, para ganhar corpo próprio no âmbito do novo artigo 29, parágrafos 1º a 7º do Modelo OCDE 2017, os quais, entretanto, não possuem maior concretude, vez que são abertos aos conceitos de pessoa e residência qualificadas e exceções aplicativas.

9. A regra do estabelecimento permanente no terceiro estado, apesar de complexa e com exceções, vem endereçar um ponto cego específico dos tratados.

10.A regra do *Principal Purpose Test* – PPT – vem sendo usada como metanorma geral antiabuso dos tratados para evitar a dupla tributação.

REFERÊNCIAS

ALESSI, Verônica. Treaty shopping – Abuso a los Convenios Internacionales. In: *www.aaef.org.ar*. Acesso em 18/08/2011.

ANTÓN, Fernando Serrano. Las medidas antiabuso en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con las medidas antiabuso de carácter y el derecho comunitario. In: *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 157-208.

AVI-YONAH, Reuven; PANAYI, Christiana HJK. Rethinking treaty-shopping: lessons for the European Union. In: *A monthly journal on International Taxation*. New Deli: Taxmann, VOL. 2, MAY 2010, p. 1-21.

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

BARRETO, Paulo Ayres; TANAKO Caio. The Prevention of Tax Treaty in the BEPS Action 6: A Brazilian Perspective. In: *43 Intertax*, Issue 12, 2015.

BINDER, Anna; WOEHRER, Viktoria. (orgs.) *Special Features of the UN Model Convention*. 1 ed. Viena: Linde, 2019.

BROE, Luc De. *International Tax Planning and Prevention of Abuse: A Study under Domestic Tax Law, Tax Treaties and EC Law in relation to Conduit and Base Companies*. Amsterdam: IBDF, 2008.

BYERS, M. *Abuse of Rights: An Old Principle, A New Age*. (2002) 47 McGill LJ., 389.

CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CARVALHO, Cristiano Rosa de. *Teoria do sistema jurídico: direito, economia, tributação*. São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. 5ª edição. São Paulo: Noeses, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. O preâmbulo e a prescritividade constitutiva dos textos jurídicos. *Rev. direito GV*, São Paulo, v. 6, n. 1, p. 295-312, June 2010. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1808-24322010000100014&lng=en&nrm=iso>. access on 26 Nov. 2020.

CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. *Tributação internacional: análise de casos*. São Paulo: MP Ed., 2010.

CHALHUB, Melhim Namem. *Trust: perspectivas do direito contemporâneo na transmissão da propriedade para administração de investimentos e garantia*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

ELLIFFE, Craig; e PREBBLE, John. General Anti-Avoidance Rules and Double Tax Agreements: A New Zealand Perspective. In: *Revenue Law Journal: Vol. 19: Iss. 1, Article 4*. Robina (Austrália): Bond University, 2009.

ERDŐS, Éva; KISS, Lilla Nóra. Double taxation and double non-taxation as the new tendencies of EU e-tax law. In: *MultiScience - XXXIII. microCAD International Multidisciplinary Scientific Conference*. University of Miskolc, 23-24 May, 2019.

IFA (INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION). How domestic anti-avoidance rules affect double tax treaties. *Cahiers du droit fiscal international*. Vol. 17-c. Amsterdã: Kluwer law, 1995.

KUZNIACKI, Błażej. *Active Business Test in the MLI's LOB rule: The First Subtest*, Kluwer International Tax Blog, Disponível em: <<http://kluwertaxblog.com/2018/05/17/active-business-test-mlis-lob-rule-first-subtest/>> Acesso 08 de fevereiro de 2020.

LUHMANN, Niklas. *Law as a social system*. Oxford: Oxford University Press, 2004.

MCNAUGHTON, Charles William. Sobre as normas de sub-capitalização e seus impactos fiscais. In: *Congresso nacional de estudos tributários: direito tributário e os conceitos de direito privado*. São Paulo: Noeses, p. 211-236, 2010.

NAVARRO, Guilherme Neves de Paiva. A Critical Analysis of the Principal Purpose Test Rule's Core Features and Its Practical Applicability. In: *Revista Direito Tributário Internacional Atual nº 07*. São Paulo: IBDT, 1º semestre de 2020, p. 161-181.

O'SHEA, Tom. *EU Tax Law and Double Tax Conventions*. London: Avoir Fiscal Ltd., 2008.

OESTERHELT, Stefan; e WINZAP, Maurus. Swiss Supreme Court decision on treaty abuse. In: *IBFD European taxation*. Amsterdã: IBDF, set., 2006, p. 461-463.

PISTONE, Pasquale. *El Abuso de los Convenios Internacionales en Materia Fiscal*. Bogotá: Editorial Themis, p. 102-, 2001.

PISTONE, Pasquale. L'abuso delle convenzione internazionale in materia fiscale. In: *Corso de Diritto Tributário Internazionale*. Padova: Cedam: 1999, p. 498.

POSNER, Richard A. *Economic Analysis of Law*. 9a ed. New York: Wolters Kluwer, 2014.

ROEMER, Andrés. *Derecho y economía: una revisión de la literatura*. Cidade do México: ITAM, 2000.

SANTOS, Raquel do Amaral de Oliveira. *Trust: das origens a aceitação pelos países de direito romano-germânico*. Dissertação (mestrado em direito) – Faculdade de Direito, PUC, São Paulo, 2009.

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

TAVOLARO, Agostinho Toffoli. Utilização abusiva dos tratados internacionais de dupla tributação: *treaty shopping*. In: *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo: RT, Ano 12, n° 59, Nov/Dez. 2004 pg. 245.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária*. São Paulo: RT, 2003.

VITA, Jonathan Barros. *General theory of anti-avoidance rules: classification and (re)definition*. Saarbrücken: LAP – Lambert Academic Publishing, 2010.

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

VOGEL, Klaus. *On Double Taxation Conventions - a commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the avoidance of double taxation of income and capital (with particular reference to German Treaty Practice)*, 3ª edição, Boston: Kluwer, 1999.

ZANETONI, Jaqueline de Paula Leite. *Estruturas triangulares e abuso de tratados em matéria tributária: a regra do estabelecimento permanente no terceiro estado*. Dissertação (Mestrado em Direito). Marília: UNIMAR, 2020.

ZANETONI, Jaqueline de Paula Leite. The Third State PE Rule in Article 29. In: *Special Features of the UN Model Convention*. 1 ed. Viena: Linde, 2019, v.1, p. 589-614.

ZYLBERSZTAJN, Décio; STAJN, Rachel. *Direito e economia: análise econômica do direito e das organizações*. Rio de Janeiro: Campus jurídico, 2005.