

O Superior Tribunal de Justiça e o Princípio da Tributação Singular

Brazilian Superior Court of Appeals and the Single Tax Principle

Roberto Codorniz Leite Pereira

Professor do Mestrado Profissional em Direito Tributário Internacional e Comparado do IBDT. Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (FDUSP). *Master of Laws (LL.M.)* em Direito Tributário Internacional pela Wirtschaftsuniversität Wien (WU). Mestre em Direito e Desenvolvimento pela Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGV DIREITO SP). Sócio do Maneira Advogados.
E-mail: roberto@maneira.adv.br.

Recebido em: 25-10-2021 – Aprovado em: 17-5-2022
<https://doi.org/10.46801/2595-7155-rdtia-n10-6>

Resumo

O tema do princípio da tributação singular se tornou bastante comum nos últimos anos com a publicação dos planos de ação de combate ao fenômeno chamado erosão das bases imponíveis e transferência artificial de lucros. A despeito disso, é fato que a enunciação do referido princípio como um estados de coisas ideal a ser alcançado não é nova, sendo datada dos debates que antecederam as primeiras convenções modelo em matéria de dupla tributação internacional da renda. Recentemente, o Superior Tribunal de Justiça proferiu três decisões em que condicionou a aplicação de tratados de dupla tributação à comprovação de ausência de “hibridismo”, ou seja, de assimetrias entre os direitos internos dos países na classificação do rendimento que impliquem a dupla não tributação da renda. Este artigo sustenta que, ao condicionar a aplicação de um tratado de dupla tributação à observância do princípio da tributação singular, o Superior Tribunal de Justiça firmou um precedente equivocado, pois contraria as normas internacionais que dispõem sobre as fontes de criação de normas jurídicas de Direito Internacional e a interpretação de tratados, e perigoso, haja vista que traz insegurança jurídica no âmbito da interpretação e aplicação dos tratados, ensejando, em última instância, a dupla tributação da renda. Além disso, proponho que, na presença de convenção internacional que preveja o intercâmbio de informações para fins fiscais e o procedimento amigável, caberá ao Estado – e não ao agente privado – solicitar informações para se certificar de que, no caso, inexistente “hibridismo” capaz de ensejar a dupla não tributação da renda.

Palavras-chave: princípio da tributação singular, Superior Tribunal de Justiça, hibridismo, dupla não tributação da renda, elisão fiscal.

Abstract

The aim to pursue the single tax principle has dominated the agenda of the international community since the release of the reports addressing the action plans to target base erosion and profit shifting (the “BEPS Project”). The single tax principle is not a new issue in the international tax debate. Since the debates prior to the release of the first model tax conventions on income and capital, the aim to tax the income neither more nor less than once has been advocated as an ideal state of affairs. Recently, the Brazilian Judicial Courts issued a precedent providing that the application of double taxation conventions was conditioned upon the demonstration by taxpayers of the absence of hybrid mismatches leading to double non taxation. This article argues that such precedent is to be criticized firstly because it ignores the rules of Public International Law governing both the creation of rights and obligations among States and the interpretation of international conventions. Moreover, the precedent must also be criticized from the perspective of the legal uncertainty raised. Furthermore, this article argues that in case there is an international convention providing for the exchange of information for tax purposes on request and mutual agreement procedure, it is the Tax Administration that shall be in charged of requesting the information necessary to certify that there is no double non taxation outcome.

Keywords: single tax principle, Brazilian Superior Court of Appeals, hybrid mismatches, double non-taxation, tax avoidance, tax arbitrage.

Introdução

Desde o final de 2020, o Superior Tribunal de Justiça (“STJ”) vem firmando importantes precedentes relativos à aplicação dos tratados brasileiros destinados a eliminar a dupla tributação da renda (“TDT”), em situações envolvendo a prestação de serviços técnicos.

Em suma, após o caso Copesul¹, em que se afastou a aplicação do art. 22 (“outros rendimentos”) para a hipótese de prestação de serviços técnicos, o STJ vem decidindo que, na prestação internacional de serviços técnicos, a aplicação do art. 7º, que dispõem sobre “lucros das empresas”, não é automática, cabendo aos órgãos julgadores de grau inferior avaliar, à luz dos fatos e circunstâncias do caso concreto, a possibilidade de aplicação das demais regras de alocação de competência, a saber: o art. 12 (“royalties”) ou o art. 14 (“profissões independentes”)².

Neste breve estudo, não analisarei o mérito desta discussão, a despeito de reconhecer a sua inegável importância. Em vez disso, prefiro analisar um ponto que me parece ser especialmente preocupante nos precedentes acima apontados: o entendimento, manifestado pelo STJ, de que caberá aos Tribunais Regionais

¹ BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. REsp n. 1.161.467/RS, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, *DJe* 1.6.2012.

² Os precedentes serão analisados em maiores detalhes no tópico 1 deste artigo.

Federais (TRFs) classificar o rendimento em questão nos arts. 7º, 12 ou 14 dos TDTs à luz não apenas dos fatos e circunstâncias do caso concreto, mas também de um *critério adicional*, qual seja, a finalidade de se evitar o “hibridismo”, ou seja, o conflito de classificação entre os ordenamentos jurídicos internos dos países que celebraram o TDT acerca da natureza de determinado rendimento.

Assim, segundo o STJ, se houver elementos que demonstrem o hibridismo, bem como que ele ensejou a dupla não tributação da renda, caberá à corte de origem interpretar o TDT de modo a classificar o rendimento com vistas a evitar que o contribuinte se furte do pagamento do imposto em ambos os Estados Contratantes. Esta exigência, segundo a corte, seria necessária para a observância do “princípio da tributação singular”.

Ocorre que, por decorrência lógica, se não houver elementos suficientes de que houve (ou não) hibridismo, em última instância, o STJ admite que se negue a aplicação do TDT ao caso concreto, haja vista que, neste caso, não será possível classificar os rendimentos, tampouco escolher a norma de alocação de competência aplicável (arts. 7º, 12 ou 14). Este ponto me parece ser o mais preocupante das referidas decisões.

O *princípio da tributação singular* – conhecido na literatura estrangeira como *single tax principle* – tem sido utilizado como uma finalidade (*i.e.*, um estado ideal de coisas) a ser alcançada, sobretudo no contexto recente em que combater “planejamentos tributários agressivos” (“aggressive tax planning”³) se tornou, no âmbito do projeto encabeçado pela OCDE de combate ao *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), prioridade entre os países na formulação das suas políticas tributárias e na celebração de acordos de dupla tributação⁴. Preceitua o referido princípio que a renda, oriunda de operações internacionais, não deve ser tributada nem mais nem menos do que uma única vez⁵.

³ O termo “aggressive tax planning”, apesar de se fazer presente nos relatórios de organizações internacionais, como é o caso da OCDE, e do debate acadêmico internacional, não possui uma base conceitual suficientemente desenvolvida. Sobre a ausência de um significado jurídico do termo, confira-se: VALDERRAMA, Irma Mosqueira *et al.* Tools used by countries to counteract aggressive tax planning in light of transparency. *Intertax* v. 46, Issue 2. Netherlands: Kluwer Law International, 2018, p. 143-145.

⁴ Cf. OECD. *Addressing base erosion and profit shifting*. Paris: OECD Publishing, 2013; OECD. *Action plan on base erosion and profit shifting*. Paris: OECD Publishing, 2013.

⁵ Cf. BRAUNER, Yariv. What the BEPS? *Florida Tax Review* v. 16, n. 2. Gainesville: Florida University, 2014, p. 80; AVI-YONAH, Reuven S. International taxation of electronic commerce. *Tax Law Review* n. 52, 1997, p. 507; AVI-YONAH, Reuven S. *International tax as international law*. Cambridge University Press, 2007, p. 8-10; SCHOUERI, Luís Eduardo; PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. Governança fiscal internacional: entre a fragmentação e o déficit de legitimidade. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário* v. 15, n. 2, jul.-dez., 2020, p. 437; SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Single taxation as a policy goal: controversial meaning, lack of justification and unfeasibility. In: WHEELER, Joanna (org.). *Single taxation?* Amsterdam: IBFD, 2018; PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. Cooperação fiscal internacional e troca de informa-

Neste artigo, demonstrarei que, ao condicionar a aplicação de um TDT à observância do princípio da tributação singular, o STJ firmou um precedente *equivocado*, pois contraria as normas internacionais que dispõem sobre as fontes de criação de normas jurídicas de Direito Internacional e a interpretação de tratados, e *perigoso*, haja vista que traz insegurança jurídica no âmbito da interpretação e aplicação de TDTs, ensejando, em última instância, a dupla tributação da renda. Consequentemente, a aplicação do precedente firmado pelo STJ implica a chamada *hermeneutic override* em que o país, sob o pretexto de interpretar o tratado, acaba por inaplicá-lo em situação na qual ele deveria ser aplicado, ensejando o seu descumprimento⁶.

Além disso, proponho que, na presença de cláusula que permita o intercâmbio de informações para fins fiscais e o procedimento amigável (presentes em praticamente todos os TDTs brasileiros), caberá ao Estado – e não ao agente privado – solicitar informações para se certificar de que, no caso, inexistente “hibridismo” capaz de ensejar a dupla não tributação da renda.

No tópico 1, analisarei todos os argumentos adotados pelos acórdãos apontados como razão de decidir para condicionar a aplicação dos TDTs à observância do princípio da tributação singular, a fim de que todas as premissas identificadas sejam cientificamente avaliadas. No tópico 2, a partir das justificativas identificadas, demonstrarei os equívocos cometidos pela Corte em relação a cada uma das premissas adotadas. No tópico 3, farei uma breve reflexão conclusiva acerca do tema.

1. O princípio da tributação singular na jurisprudência do STJ

Em três precedentes distintos, porém com conteúdo praticamente idêntico, a Segunda Turma do STJ entendeu que, em situações envolvendo a prestação internacional de serviços técnicos, sendo o prestador residente no exterior e o tomador residente no Brasil, a classificação dos rendimentos em questão e, consequentemente, a própria aplicação do TDT entre os países em questão está condicionada à demonstração da:

- i) natureza do contrato firmado entre prestador e tomador para fins de determinação da regra de alocação de competência presente no TDTs a ser aplicada ao caso concreto (*i.e.*, art. 7º x art. 12 x art. 14); e
- ii) ausência de “hibridismo”, ou seja, de assimetrias entre os direitos internos dos países na classificação do rendimento que impliquem a dupla não tributação da renda.

ções. *Série Doutrina Tributária v. XXI*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2020, p. 97.99.

⁶ Cf. ROCHA, Sergio André. *Tributação internacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 285.

Os três precedentes mencionados são os Recursos Especiais n. 1.759.081⁷, n. 1.743.319⁸ e n. 1.808.614⁹, de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, proferidos entre dezembro de 2020 e março de 2021, em situações bastante similares envolvendo a prestação internacional de serviços técnicos, porém com prestadores em diferentes países (dando causa, portanto, à aplicação de distintos TDTs).

Para facilitar a análise do tema, foram reproduzidos, abaixo, trechos das ementas dos três precedentes (com redação praticamente idêntica) relacionados à questão atinente ao “hibridismo”:

“Recurso interposto na vigência do CPC/1973. Enunciado Administrativo nº 2. Processual civil. Direito tributário internacional. Presença de omissão. Violação ao art. 535, do CPC/1973. Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF. Valores remetidos ao exterior. Prestação de serviços com ou sem transferência de tecnologia. Enquadramento como ‘royalties’, ‘serviços profissionais independentes’ ou ‘lucros das empresas’. Impossibilidade de enquadramento como ‘rendimentos não expressamente mencionados’. Arts. 7º, 12, 14 e 22, da Convenção entre Brasil e Espanha destinada a evitar a dupla tributação e a prevenir a evasão fiscal (Decreto n. 76.975/76 e Decreto Legislativo n. 62/75). Princípio da tributação singular. Método da imputação ordinária. Método do crédito presumido. Retorno dos autos à origem para análise da natureza do contrato e existência de hibridismo.

[...]

6. O método da imputação ordinária é uma técnica através da qual se materializa o Princípio da Tributação Singular. Segundo este princípio, a soma das cargas tributárias dos dois países (fonte e residência) incidentes sobre determinado rendimento deverá corresponder à carga da tributação que o rendimento sofrerá acaso fosse tributado apenas pelo país de maior carga (tributação singular). Já o método do crédito presumido, ou ‘matching credit’, é método excepcional pois, ao conceder, no Estado de residência, um crédito fixo e independente do valor efetivamente pago no Estado da fonte, permite uma carga tributária inferior à tributação singular.

7. Também para preservar a correta incidência do imposto, há que se averiguar se a empresa Contribuinte não está fazendo uso de hibridismo, ou seja, se a classificação dos rendimentos em questão é idêntica no país da fonte e no da residência pois, caso contrário, a empresa Contribuinte poderá estar utilizando o tratado de forma abusiva com o fim de se furta à tributação, sofrendo a menor carga tributária entre os países, diferindo o pagamento do tribu-

⁷ BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial n. 1.759.081/SP, Min. Rel. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, *DJe* 18.12.2020.

⁸ BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial n. 1.743.319/SP, Min. Rel. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, *DJe* 15.3.2021.

⁹ BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial n. 1.808.614/RJ, Min. Rel. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, *DJe* 19.3.2021.

to por longo prazo, deduzindo duplamente o valor que somente foi pago uma vez ou obtendo isenções simultâneas em ambos os países. O hibridismo (*Hybrid mismatch arrangements*), por prejudicar a concorrência, a eficiência econômica, a transparência e a justiça fiscais, é prática rechaçada pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, conforme Ação ‘2’ do plano BEPS (Base Erosion and Profit Shifting).

8. A presença de hibridismo no caso concreto pode levar à situação de não haver a cobrança do tributo aqui no Brasil (fonte), por se entender aqui pela qualificação do rendimento como ‘lucro das empresas’ (art. 7, da convenção apenas ao Decreto n. 76.975/76) e, simultaneamente, ser concedido o crédito presumido de 25% (vinte e cinco por cento) do valor do rendimento por entender a Espanha (residência) que a rubrica se trata de ‘royalties’ (art. 23, ‘2’, da convenção apenas ao Decreto n. 76.975/76). Situações como que tais são evidentemente contra o espírito dos tratados de tributação internacional.

9. Essas disposições são salutares, pois o objetivo do Tratado, além de evitar a dupla tributação, é prevenir a evasão fiscal (ver sua ementa), de modo que se o valor remetido não for objeto de tributação no exterior, há que ser tributado no Brasil, pois do Tratado não pode decorrer uma dupla não tributação (Princípio da Tributação Singular). Dito de outra forma, a empresa Contribuinte não pode fazer uso do Tratado para se furta à tributação nos dois países simultaneamente ou com o fim específico de fugir da tributação no Estado da fonte para buscar ser tributada exclusivamente no Estado da residência com uma alíquota inferior. O ordenamento jurídico não protege essa finalidade, posto que abusiva. Havendo dúvidas a respeito da prática de hibridismo, há que se prestigiar o Princípio da Tributação Singular.

[...]

16. Sendo assim, considerando que a aplicação do art. 7º ‘lucro das empresas’, do modelo de tratado da OCDE não pode ser automática, pois depende do exame do enquadramento nos arts. 12 e 14, da convenção, que tratam de ‘royalties’ e ‘serviços profissionais independentes’ e que esse exame não prescinde da fixação de pressupostos fáticos, os autos devem retornar à Corte de Origem para analisar:

(16.1.) a natureza do contrato que enseja a remessa (se há ou não pagamento de ‘royalties’ embutidos, se há enquadramento no protocolo do tratado estendendo o conceito de ‘royalties’, se a prestação de serviços se dá por profissionais independentes se há enquadramento no protocolo do tratado estendendo o conceito de ‘profissões independentes’); e

(16.2.) a ausência de hibridismo em relação à classificação dos rendimentos que possa levar à dupla não tributação internacional (se o enquadramento do rendimento é idêntico no país da fonte e no da residência).”

Em primeiro lugar, os precedentes citados adotam uma premissa fundamental que norteia todo o entendimento trilhado pelo tribunal, qual seja, a noção de que o princípio de tributação singular é de observância *obrigatória* enquanto *condição* para a aplicação de um TDT ao caso concreto.

Os precedentes, no entanto, não entram no mérito da natureza do referido princípio, mas, ao atribuí-lo consequências jurídicas, sugerem que a sua natureza seria igualmente jurídica. A despeito disso, não há, nos precedentes apontados, a identificação da *fonte* do Direito que teria o condão de atribuir ao referido princípio natureza jurídica. Tampouco há qualquer indicação da origem do referido princípio, seja no direito interno dos países, seja no Direito Internacional.

Em se tratando de um princípio de direito interno, cabia à corte indicar a partir de qual dispositivo normativo do ordenamento jurídico interno (*i.e.*, a Constituição Federal, as leis, os decretos ou, ainda, os atos normativos) emanaria o princípio da tributação singular. Do mesmo modo, em se tratando de um princípio de Direito Internacional, a sua fonte deve necessariamente corresponder ao rol detalhado no art. 38 do Estatuto da Corte Internacional de Justiça (“CIJ”), objeto da Carta das Nações Unidas da qual o Brasil é parte signatária¹⁰, que é *declaratório* (porquanto expressa a *opinio juris* da comunidade internacional) acerca das fontes hábeis à produção de direitos e deveres no Direito Internacional, a saber: as convenções, os costumes e os princípios gerais de direito (reconhecidos pelas nações civilizadas)¹¹.

Ao se omitir sobre a fonte do aludido princípio, o STJ acabou por afastar a aplicação de um TDT, que corresponde a um verdadeiro instrumento de delimitação da jurisdição fiscal brasileira, delimitando o âmbito de incidência das leis brasileiras tal como uma máscara colocada em frente a um feixe de luz, como bem ilustra Klaus Vogel¹², em que pese a jurisprudência do referido tribunal já ter adotado o equivocado entendimento de que os tratados destinados a evitar a dupla tributação derogariam a legislação interna que lhe for contrária devido ao critério da especialidade (*lex specialis*)¹³.

Em segundo lugar, o STJ entendeu que o método do crédito – *i.e.*, o *método da imputação ordinária* – previsto nos TDTs brasileiros seria o meio que melhor concretizaria o princípio da tributação singular.

Para o tribunal, a tributação singular deve ocorrer sempre sob a perspectiva da maior carga tributária envolvida, seja aquela oriunda dos *estados de residência* (como geralmente ocorre), seja aquela adotada por *estados de fonte*. No primeiro caso, mediante a concessão de crédito no exato valor do imposto pago ao Estado de fonte, qualquer benefício fiscal concedido por este último é prontamente neutralizado, prevalecendo, ao final, a incidência tributária correspondente à alíquo-

¹⁰ Veja-se, neste sentido, o Decreto n. 19.841, de 22 de outubro de 1945, que promulgou a Carta das Nações Unidas, tendo como anexo o Estatuto da Corte Internacional de Justiça.

¹¹ Cf. SHAW, Malcom N. *Direito internacional*. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla, Lenita Ananias do Nascimento, Antônio de Oliveira Sette-Câmara. Coordenação e revisão da tradução por Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, p. 56-57.

¹² VOGEL, Klaus. *On double taxation conventions*. London: Kluwer, 1999, p. 31-32.

¹³ BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial n. 1.325.709/RJ, Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, *Dje* 20.5.2014.

ta efetiva do Estado de residência. No segundo caso, considerando que o crédito concedido pelo Estado de residência está limitado ao valor do imposto ali apurado, a tributação singular se concretizaria de modo a prevalecer, ao final, a alíquota efetiva do Estado de fonte.

Acrescentou, ainda, o tribunal que a concretização da tributação singular a partir da perspectiva da maior carga tributária envolvida seria excepcionada, apenas, expressamente, ou seja, na presença da concessão de créditos presumidos (“matching credit”¹⁴) ou, ainda, *tax sparing*¹⁵. Em outras palavras, via de regra, seria natural – e até esperado – que a tributação singular se desse a partir da perspectiva do Estado de residência, devendo qualquer desvio a esta “regra” ser expressamente previsto. Ademais, na visão do STJ, caso a dupla não tributação tenha sido uma consequência incidental e não expressamente desejada, estaria o aplicador autorizado a deixar de aplicar o TDT no caso concreto.

Além disso, não fica claro pela leitura dos acórdãos em que medida, para o STJ, o método da imputação ordinária seria um meio para a operacionalização do princípio da tributação singular ou, também, a sua fonte jurídica. Parece-me que, caso prevaleça a perspectiva de que o STJ vislumbrou no método da imputação ordinária esta função dual (ao mesmo tempo *meio* e *fonte jurídica*), a conclusão lógica é de que o tribunal incorreu em um paradoxo, haja vista que é ilógico conceber que algo seja, ao mesmo tempo, uma razão para se agir de determinado modo e um meio para a concretização da finalidade almejada. A causa jurídica e o meio para a concretização da finalidade almejada se colocam em planos distintos, sendo a causa anterior ao meio. O raciocínio adotado pelo STJ é circular.

Em terceiro lugar, segundo o tribunal, há afronta ao princípio da tributação singular caso o contribuinte esteja fazendo uso de “hibridismo”, o que ocorre sempre que Estados de residência e fonte classifiquem um mesmo rendimento oriundo de uma transação internacional de forma distinta, e dessa assimetria resulte um tratamento tributário mais benéfico aos agentes econômicos envolvidos ensejando, no limite, a sua *dupla não tributação*. O hibridismo seria, segundo este raciocínio, o resultado do abuso na aplicação dos TDTs. O abuso, na dicção dos acórdãos, estaria intimamente relacionado ao resultado tributário vantajoso alcançado, a despeito da intenção das partes em alcançá-lo.

Assim, a partir das referidas decisões, vislumbro três possíveis cenários:

¹⁴ No caso da cláusula de *matching credit*, estabelece-se, na convenção fiscal, um valor (percentual) de imposto que é considerado como efetivamente cobrado pelo Estado da fonte de produção, a despeito do fato de tal cobrança se concretizar ou não. Confira-se: LANG, Michael. *Introduction to the law of double taxation conventions*. Vienna: Linde, 2013, p. 139.

¹⁵ Na hipótese de *tax sparing*, se o Estado de fonte de produção conceder um benefício fiscal, o Estado de residência deverá conceder um crédito fiscal no valor do exato valor do imposto isentado. Confira-se: LANG, Michael. *Introduction to the law of double taxation conventions*. Vienna: Linde, 2013, p. 139.

- i) Primeiro cenário: havendo evidências de que não houve hibridismo, de modo que o princípio a tributação singular foi devidamente observado, o TDT se aplica, devendo o rendimento em questão ser classificado apenas à luz dos fatos e circunstâncias do caso concreto;
- ii) Segundo cenário: havendo evidências de que houve hibridismo, implicando a dupla não tributação da renda, o TDT deverá ser interpretado de modo que a classificação dos rendimentos atenda à finalidade de se “corrigir” este resultado indesejado, assegurando-se a observância ao princípio da tributação singular; e
- iii) Terceiro cenário: inexistindo qualquer evidência quanto à ocorrência (ou não) de hibridismo no caso concreto, em última instância, o STJ admite que o TDT não seja aplicado ao caso concreto. Logicamente, se não é possível classificar o rendimento e escolher a regra de alocação de competências aplicável (arts. 7º, 12 ou 14), haja vista que não se sabe se houve hibridismo ou não, não se pode aplicar o próprio TDT.

O STJ justifica o tratamento conferido à matéria afirmando que “o objetivo do Tratado, além de evitar a dupla tributação, é prevenir a evasão fiscal”, razão pela qual, aos olhos do tribunal, seria inadmissível que a aplicação dos TDTs conduzisse a uma situação de dupla não tributação da renda.

O tribunal arremata, ainda, afirmando que “o ordenamento jurídico não protege essa finalidade, posto que abusiva”. Embora a ementa não seja clara, neste ponto, a leitura do inteiro teor dos acórdãos permite identificar que o tribunal entendeu como legítimo o uso da teoria do abuso de direito quando da interpretação de TDTs, haja vista a sua natureza de “princípio geralmente aceito pelas nações civilizadas”, ou seja, de um princípio *jurídico*, nos termos do art. 38, item c, do Estatuto da CIJ.

Conquanto não haja clareza absoluta quanto a este ponto nos precedentes analisados, ao fazer referência ao artigo publicado por David Anthony Ward¹⁶ – autor que defende que a teoria do abuso de direito seria um princípio geral de direito aceito pelas nações civilizadas – é razoável concluir que o acórdão compartilha da mesma premissa adotada pelo autor. Do contrário, não faria sentido lógico algum a referência ao estudo e, sobretudo, ao trecho em que o autor defende a natureza jurídica do princípio apontado¹⁷.

¹⁶ WARD, David Anthony. Abuse of tax treaties. *Essays on international taxation in honor of Sidney I. Roberts. Series on International Taxation* n. 15. Deventer: Kluwer Law and Taxation, 1993.

¹⁷ Veja-se: “In light of the fact that the International Court of Justice has already given recognition to the principle of abuse of rights in interpreting treaties generally, that Article 23 of the Vienna Convention requires parties to perform the treaties in good faith, that the principle of the abuse of rights has been incorporated in the Convention of the Law of the Sea and, more specifically in a tax, context, that anti-abuse principles have developed judicially or been enacted by statute in a great number of countries..., one can say that an anti-abuse rule in taxation matters is one of the

Além disso, ao fazer referência ao referido artigo científico, o STJ expressa o entendimento de que seria legítimo afastar a aplicação de TDTs em situações de abuso de direito como consequência da aplicação do princípio da boa-fé, previsto no art. 23 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (CVDT).

Ao não definir a natureza jurídica do princípio da tributação singular, mas sustentar que esta seria uma finalidade a ser alcançada haja vista que qualquer situação que dela desviasse (desde que não seja decorrência de cláusulas de *matching credit* ou *tax sparing*) representaria necessariamente um abuso no uso das convenções, o STJ busca, na teoria do abuso de direito, o fundamento jurídico para o princípio da tributação singular, ainda que de forma um tanto confusa.

É importante destacar, ainda, que, nos termos do voto condutor dos acórdãos, o STJ entendeu que o Ato Declaratório Interpretativo Cosit n. 05/2014¹⁸ teria prestigiado o princípio da tributação singular ao classificar os rendimentos pagos em contraprestação pela prestação de serviços técnicos como “royalties” (art. 12) ou remuneração pelo exercício de “profissões independentes” (art. 14), além do método do crédito nos termos então defendidos pelo STJ (*i.e.*, de modo a eliminar a dupla tributação da renda, prevalecendo a maior carga tributária envolvida).

Em resumo, o STJ adotou, nos acórdãos ora analisados, as seguintes premissas para decidir que a presença de hibridismo é inconciliável com a aplicação de TDT:

- i) O princípio da tributação singular seria de observância obrigatória, de modo a autorizar que, diante do seu descumprimento, busque-se a sua correção, no plano interpretativo, particularmente na classificação dos rendimentos e correspondente escolha da regra de alocação de competência correspondente ou, em última instância, caso não haja evidências suficientes acerca da sua presença, seja negada a aplicação do TDT ao caso concreto. O princípio da tributação singular teria encontrado na teoria do abuso de direito o seu fundamento jurídico enquanto norma integrante do Direito Internacional;
- ii) Na ausência de cláusulas de *tax sparing* ou *matching credit*, a tributação singular seria alcançada através do método do crédito, prestigiando-se

‘general legal principles recognized by civilized nations.’ From this one may argue that a general anti-abuse doctrine should be recognized by tax administrations and courts generally in interpreting and applying tax treaties.”

¹⁸ O Ato Declaratório Interpretativo n. 05/2014 passou a prever que, em situações em que há prestação de serviços técnicos, deve-se verificar se o rendimento em questão se enquadra nos arts. 12 (*royalties*) e 14 (profissões independentes) dos TDTs antes de se proceder ao seu enquadramento no art. 7º (lucro das empresas), sendo este último residual. Em razão da jurisprudência firmada pelo STJ, o referido ADI revogou o ADI n. 01/2000, no qual os referidos rendimentos eram genericamente submetidos à aplicação do art. 22 dos TDTs (outros rendimentos).

que, ao final, a carga tributária incidente sobre o rendimento corresponda à maior carga envolvida (entre estado de residência e fonte);
 iii) O fundamento do princípio da tributação singular estaria na teoria do abuso de direito que, segundo destaca o STJ, seria uma norma de Direito Internacional. A teoria do abuso de direito autorizaria que, em última instância, um TDT deixasse de ser aplicado ao caso concreto, porquanto corresponderia a um princípio geral de direito aceito pelas nações civilizadas, ou seja, uma norma de Direito Internacional.

No próximo tópico, passarei a demonstrar os motivos pelos quais todas as premissas adotadas pelo STJ nos três precedentes analisados acima estão equivocadas e, portanto, merecem ser revistas.

2. Críticas à jurisprudência do STJ

2.1. Os princípios da tributação singular e do combate ao abuso de direito não integram o Direito Internacional Público

O princípio da tributação singular encontra a sua origem histórica nos trabalhos realizados sob a liderança da Liga das Nações (antecessora da Organização das Nações Unidas – ONU), na década de 1920, com a finalidade de compreender o fenômeno crescente, à época, da dupla tributação internacional da renda e elaborar as primeiras convenções modelo a serem utilizadas pelos países ao negociarem acordos de bitributação.

Na ocasião, os trabalhos desempenhados pelos grupos de *experts* convocados pela organização internacional se dividiram em duas frentes: na primeira, buscava-se compreender o fenômeno da dupla tributação e formular critérios para a repartição de competências tributárias entre Estados de residência (do investidor) e de fonte (de produção), além de métodos destinados a evitar a dupla tributação da renda¹⁹; e, na segunda, buscou-se tratar do fenômeno inverso, qual seja, evitar a evasão fiscal (*tax evasion*)²⁰, sob a perspectiva tanto da ocultação de informações necessárias para a determinação do fato jurídico-tributário (*evasion in the assessment of taxes*) quanto da evasão mediante a frustração da coleta de tributo considerado devido (*evasion in the recovery of taxes*)²¹.

¹⁹ Cf. LEAGUE OF NATIONS. Report on double taxation submitted to the Financial Committee by Professors Bruins, Eunaudi, Seligman and Sir Josiah Stamp. Document E.F.S.73.F.19. April, 5th 1923; LEAGUE OF NATIONS. Double taxation and tax evasion: report and resolutions submitted by the technical experts to the Financial Committee of the League of Nations. Document F.212. February, 7th 1925.

²⁰ Nos relatórios elaborados, a Comissão de Assuntos Financeiros da Liga das Nações adotou um conceito bastante amplo de evasão, o qual incorpora a figura atual tanto de evasão fiscal quanto de elisão fiscal.

²¹ Cf. LEAGUE OF NATIONS. Double taxation and tax evasion: report and resolutions submitted by the technical experts to the Financial Committee of the League of Nations. Document F.212. February, 7th 1925, p. 23.

Em relação a este segundo aspecto – que mais interessa aos propósitos deste estudo –, as soluções vislumbradas foram a troca de informações entre Estados e a assistência administrativa e judicial mútua entre os Estados para a recuperação de créditos tributários já constituídos²².

Posteriormente, na ocasião em que foram criadas as primeiras convenções modelo em matéria tributária, o Comitê Técnico sobre Dupla Tributação e Evasão Fiscal da Liga das Nações destacou a forte inter-relação existente nas políticas destinadas a evitar a dupla tributação da renda e aquelas destinadas ao combate da evasão fiscal²³.

Teria sido esta a origem do chamado “princípio da tributação singular”?

A resposta é positiva. No entanto, devo pontuar que, desde a sua origem, o princípio da tributação singular foi tratado como uma finalidade (*i.e.*, um estado ideal de coisas) a ser alcançada pelos Estados, mas não propriamente como um princípio em sentido jurídico cuja observância seria obrigatória pelos Estados ao celebrarem convenções fiscais e, pelos aplicadores, ao interpretarem as suas disposições.

Neste ponto, é importante chamar atenção para uma premissa da qual tratarei em maiores detalhes mais adiante: apenas uma regra ou um princípio de Direito Internacional pode ser invocado para limitar o direito dos Estados de firmar convenções internacionais, ou restringir a interpretação de cláusulas das convenções em vigor, salvo se expressamente previsto pelo seu texto.

As normas de direito interno, por comporem um plano distinto, são absolutamente irrelevantes para a interpretação e aplicação das convenções fiscais, salvo se estas últimas tiverem feito *reenvio* expresso às normas de direito interno dos Estados signatários.

Para que um “princípio internacional” tenha natureza jurídica – ou seja: corresponda a uma norma de Direito Internacional – é fundamental que corresponda a uma das fontes enunciadas pelo art. 38 do Estatuto da CIJ²⁴:

²² Cf. LEAGUE OF NATIONS. Double taxation and tax evasion: report and resolutions submitted by the technical experts to the Financial Committee of the League of Nations. Document F.212. February, 7th 1925.

²³ Nas palavras do Comitê: “Desde o princípio, o comitê percebeu a necessidade de se tratar das questões de evasão fiscal e dupla tributação em coordenação uma com a outra. [...] o mais elementar a pacífico princípio de justiça fiscal, portanto, requer que os experts desenhem um sistema em que toda a renda seja tributada uma vez, não mais do que isso.” Veja-se: LEAGUE OF NATIONS. Double taxation and tax evasion: report presented by the Committee of Technical Experts on Double Taxation and Tax Evasion. April, 1927, p. 23.

²⁴ Cumpre destacar que, entre os internacionalistas, é bastante pacífica a noção de que o art. 38 da CIJ possui natureza declaratória das fontes hábeis à produção de direito e obrigações internacionais, porquanto corporifica a *opinio juris* da comunidade internacional quanto às fontes de Direito Internacional. Neste sentido, confira-se: SHAW, Malcolm N. *Direito internacional*. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla, Lenita Ananias do Nascimento, Antônio de Oliveira Sette-Câmara. Coordenação e revisão da tradução por Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2010, p. 56-57.

“Artigo 38. 1. A Cômte, cuja função é decidir de acôrdo com o direito internacional as controvérsias que lhe forem submetidas, aplicará:

- a) as convenções internacionais, quer gerais, quer especiais, que estabeleçam regras expressamente reconhecidas pelos Estados litigantes;
- b) o costume internacional, como prova de uma prática geral aceita como sendo o direito;
- c) os princípios gerais de direito reconhecidos pelas Nações civilizadas;
- d) sob ressalva da disposição do art. 59, as decisões judiciárias e a doutrina dos publicistas mais qualificados das diferentes Nações, como meio auxiliar para a determinação das regras de direito.

2. A presente disposição não prejudicará a faculdade da Cômte de decidir uma questão *ex aequo et bano*, se as partes com isto concordarem.”

A partir da leitura do dispositivo acima, pode-se depreender que as únicas fontes hábeis à produção de direito e obrigações internacionais são: (i) as *convenções internacionais*; (ii) os *costumes internacionais*, como prova de uma prática geral aceita como sendo direito; e (iii) os *princípios gerais de direito* recolhidos pelas nações civilizadas.

Salvo previsão expressa de cláusula antiabuso no TDT, para a generalidade dos casos, o TDT não permite, pelas suas próprias disposições, que o intérprete afaste a sua aplicação sob o argumento de violação ao princípio da tributação singular.

Nestes casos, torna-se relevante compreender em que medida o princípio da tributação singular e a própria teoria do abuso de direito (teoria que teria concretizado o referido princípio, conforme entende o STJ) encontram fundamento nas *fontes não escritas* do Direito Internacional, a saber, os *costumes internacionais* e os *princípios gerais de Direito*.

Os pressupostos e requisitos necessários para a formação do Direito a partir da caracterização de costumes internacionais e princípios gerais de Direito foram sendo progressivamente amadurecidos pela jurisprudência da CIJ e pela literatura internacional, com inegáveis repercussões para o Direito Tributário Internacional²⁵.

Embora esta não seja a oportunidade para o aprofundamento nesses temas haja vista que isso estravasaria o objeto de estudo deste artigo, considero importante pontuar o que compreendo ser a essência da formação de um costume internacional e de um princípio geral de Direito para que seja possível avaliar em que medida os princípios ora analisados possuem natureza jurídica no plano do Direito Internacional Público.

²⁵ Sobre o tema da inter-relação entre o Direito Tributário Internacional e o Direito Internacional Público, confira-se: PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. *Cooperação fiscal internacional e troca de informações. Série Doutrina Tributária v. XXI*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2020.

2.1.1. *Os princípios da tributação singular e do combate ao abuso de direito não são costumes internacionais (art. 38, b, do Estatuto da CIJ)*

Iniciando-se pelos costumes, observa-se que a sua caracterização requer dois elementos: uma prática geral (elemento objetivo) e a *opinio juris*, ou seja, a aceitação de que esta prática é jurídica (elemento subjetivo).

Quanto ao elemento objetivo, tem-se que a prática deve ser *constante* (ou *contínua*) no tempo, *consistente* do ponto de vista individual de cada Estado, *uniforme e dispersa* no espaço (*i.e.*, a prática deve ser geral)²⁶. Concorrem para a formação do costume internacional, tanto Estados quanto Organizações Internacionais, haja vista que ambos são sujeitos de Direito Internacional Público²⁷. Consideram-se tanto ações quanto omissões para a formação de um costume²⁸.

Não se exige que a unanimidade da comunidade internacional adote determinada prática, sendo suficiente que a ampla maioria a adote (afinal, requer-se que a prática seja geral, não unânime).

A existência de uma prática de caráter geral, embora seja uma condição necessária para a existência de um costume, não é suficiente. Para que a prática geral se transforme em norma de Direito Internacional, é fundamental que os sujeitos relevantes tenham convicção do direito e da necessidade (*opinio juris*).

Assim, a *opinio juris*, enquanto elemento subjetivo ou psicológico, consiste na convicção (ou crença) por parte dos sujeitos de Direito Internacional de que a adoção de determinada prática se impõe como uma obrigação jurídica²⁹. Desse modo, é a *opinio juris* o fator de diferenciação entre o costume internacional e os

²⁶ Cf. ROUSSEAU, Charles. *Droit international public*. Tome I: Introduction et Sources. France: Sirey, 1971, p. 313-323; GUGGENHEIM, Paul. *Traité de droit international public*. Tome I. 10. ed. revue et augmentée. Genève: Librairie de l'Université, Georg et Cie SA, 1967, p. 101-103; DINH, Nguyen Quoc; DAILLIER, Patrick; FORTEAU, Mathias; PELLET, Alain. *Droit international public*. 8. ed. Paris: LGDJ, 2009, p. 355-361; BRICHAMBAUT, Marc Perrin; DOBELLE, Jean-François; COULÉE, Frédérique. *Leçons de droit international public*. 2. ed. Paris: Presses de Sciences Po et Dalloz, 2011, p. 290; DIXON, Martin. *Textbook on international law*. 7. ed. United Kingdom: Oxford University Press, 2013, p. 32-36; AMARAL JÚNIOR, Alberto do. *Curso de direito internacional público*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 132; MAZZUOLI, Valério de Oliveira. Algumas questões jurídicas sobre a formação e aplicação do costume internacional. *Revista dos Tribunais* v. 921, p. 2, 2012; CARRIÓN, Alejandro J. Rodríguez. *Lecciones de derecho internacional público*. 3. ed. Madrid: Tecnos, 1994, p. 211-214.

²⁷ Cf. DINH, Nguyen Quoc; DAILLIER, Patrick; FORTEAU, Mathias; PELLET, Alain. *Droit international public*. 8. ed. Paris: LGDJ, 2009, p. 355.

²⁸ Cf. MAZZUOLI, Valério de Oliveira. Algumas questões jurídicas sobre a formação e aplicação do costume internacional. *Revista dos Tribunais* v. 921, 2012, p. 3.

²⁹ Cf. ROUSSEAU, Charles. *Droit international public*. Tome I: Introduction et Sources. France: Sirey, 1971, p. 323-325; GUGGENHEIM, Paul. *Traité de droit international public*. Tome I. 10. ed. revue et augmentée. Genève: Librairie de l'Université, Georg et Cie SA, 1967, p. 101-103; DINH, Nguyen Quoc; DAILLIER, Patrick; FORTEAU, Mathias; PELLET, Alain. *Droit international public*. 8. ed. Paris: LGDJ, 2009, p. 361-364; BRICHAMBAUT, Marc Perrin; DOBELLE, Jean-François; COULÉE, Frédérique. *Leçons de droit international public*. 2. ed. Paris: Presses de Sciences Po et Dalloz, 2011, p. 291-292.

usos desprovidos de qualquer valor jurídico, como é o caso da *cortesia* nas relações internacionais.

Analisando-se o comportamento dos Estados em relação aos princípios da tributação singular e do combate ao abuso de direito, entendo não ser possível afirmar que quaisquer desses princípios tenha alcançado o *status* de costume internacional.

No tocante à prática (elemento subjetivo), não há constância, consistência, uniformidade e dispersão da prática relativa ao princípio da tributação singular.

Do ponto de vista da legislação interna dos Estados, o que se observa é que Estados de diferentes perfis econômicos se utilizam do desenho do seu sistema tributário para a atração de investimentos internacionais. Tais benefícios podem consistir na política de se manter uma tributação reduzida sobre a renda de modo geral a investidores residentes e não residentes (*e.g.*, Irlanda), ou de se prever regimes fiscais privilegiados que poderão ser fruídos apenas por determinadas pessoas (em geral, não residentes) dotados de mecanismos para o isolamento dos seus efeitos concorrenciais no mercado interno (*ring-fencing*).

Além disso, há diversas jurisdições fiscais que, atualmente, tributam em grande medida em bases territoriais, excepcionando-a apenas em caso de abuso, hipótese em que medidas unilaterais são aplicáveis de modo a alcançar rendimentos auferidos pelo investidor residente no exterior como medida necessária para a proteção das suas bases imponíveis (ou melhor, a integridade de todo o seu sistema em bases territoriais) e evitar a alocação artificial de lucros (*e.g.*, aplicação de *CFC rules*). A tributação em bases territoriais implica a isenção da tributação sobre os rendimentos auferidos no exterior.

No plano internacional, são raros os exemplos de países que adotam integralmente seja a universalidade (*full tax liability*) seja a territorialidade (*limited tax liability*) para orientar o desenho da suas legislações tributárias. Em regra, os sistemas tributários possuem características híbridas, prestigiando ora a universalidade ora a territorialidade. Há, por exemplo, países notoriamente exportadores de capitais e que tradicionalmente tributavam seus residentes em bases universais que introduziram recentemente elementos de tributação de territorialidade nos seus sistemas jurídicos tributários, como é o caso do Japão, ao prever regimes de *participation exemption* para incentivar a repatriação de lucros represados no exterior³⁰, e dos EUA, na reforma tributária na administração Trump³¹.

Do ponto de vista dos TDTs, constata-se que tampouco há constância, consistência, uniformidade e dispersão da prática da tributação singular da renda. Com efeito, a inexistência de uma prática de tributação singular da renda tal

³⁰ Cf. MASUI, Yoshihiro. Taxation of foreign subsidiaries: Japan's tax reform 2009/10. *Bulletin for International Taxation* v. 64, n. 04. Amsterdam: IBFD, 2010, p. 242-248.

³¹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. Tributação internacional e o direito interno. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). *Pesquisas tributárias: tributação internacional e o direito interno*. 1. ed. Porto Alegre: Lex Magister, 2018, p. 499-541.

como preceituada pelo STJ – *i.e.*, tributação da renda em transações internacionais à alíquota do Estado de maior carga tributária – decorre dos próprios textos das convenções modelo da OCDE de 1963, 1977 e 1992, bem como nas atualizações realizadas nos anos subsequentes, e também das convenções modelo da ONU de 1980, 1997, 2001 e 2017, que sempre previram como opções de método para eliminar a dupla tributação da renda (art. 23 das Convenções Modelo), não apenas o método do crédito como também o método da isenção.

Assim, pelo método da isenção, o Estado de residência deverá isentar os rendimentos oriundos dos Estados de fonte, sempre que aplicável o referido método. Neste contexto, ainda que determinado Estado, de acordo com a sua legislação interna, tribute a renda em bases universais, ao celebrar um TDT com opção do método da isenção, em razão da relação de supremacia ou de especialidade do TDT frente à legislação interna, não se aplicarão as disposições do direito interno em todas as situações em que o TDT for aplicável.

Ademais, não se pode ignorar as situações de previsão nos TDTs de cláusulas de *tax sparing* e *matching credits*. Por meio das referidas cláusulas, os Estados contratantes delimitam suas jurisdições fiscais, de modo a assegurar que qualquer benefício concedido unilateralmente pelo Estado de fonte não seja neutralizado pelo Estado de residência através do método do crédito, com a transferência do correspondente poder de tributar³². O Brasil adota as referidas cláusulas em diversos TDTs celebrados, especialmente com países de notório desenvolvimento, do mesmo modo que diversos outros países em desenvolvimento.

Apesar das críticas formuladas pela OCDE às referidas cláusulas³³, a sua presença em diversos TDTs são um forte argumento contrário à ausência de prática geral e uniforme no tocante à busca pela tributação singular da renda.

No tocante ao princípio do abuso de direito, conforme será mais bem detalhado mais adiante, embora seja correto afirmar que a maior parte dos países busca combater o abuso de direito, possuindo instrumentos jurídicos próprios para tanto, inexistente qualquer aproximação *uniforme* de como se deve combater o abuso.

Em outras palavras: as teorias adotadas pelos ordenamentos jurídicos internos diferem sensivelmente no tocante *ao que* se considera como abuso e *como* combatê-lo. As aproximações de cada país diferem consideravelmente a depender da sua tradição jurídica e da postura ora mais liberal ora mais intervencionista adotada pelo país.

Os elementos objetivo e subjetivo, longe de serem dois elementos autônomos para fins da sua análise por parte do intérprete (a despeito de serem assim tratados para fins de se alcançar o devido rigor metodológico), são, em verdade, dois

³² SCHOUERI, Luís Eduardo. Tax treaty override: a jurisdictional approach. *Intertax* v. 42. Netherlands: Kluwer Law International, 2014, p. 682-694.

³³ OECD. *Tax sparing: a reconsideration*. Paris: OECD Publishing, 1997.

lados de uma mesma moeda, sendo correto afirmar que, com frequência, um deles é capaz de revelar o outro³⁴.

A partir dessa afirmação é possível antever que a ausência de uma prática geral e uniforme sobre a adoção do princípio da tributação singular e do princípio de combate ao abuso de direito também reflete a inexistência de uma *opinio juris*, igualmente geral e uniforme, relativamente aos princípios ora tratados.

Novamente, a adoção do método da isenção nos TDTs, de cláusulas de *tax sparing* e *matching credit*, a ausência de adoção da universalidade em sua feição absoluta bem como o fato de que os países diferem muito na sua abordagem do combate ao abuso de direito revelam não apenas a ausência de uma prática suficientemente geral e uniforme, como a inexistência de *opinio juris* igualmente geral e uniforme relativamente aos princípios apontados.

Logo, a partir dessas ponderações, concluo que os princípios da tributação singular e do combate ao abuso não preenchem os requisitos necessários para serem qualificados como costumes internacionais.

2.1.2. Os princípios da tributação singular e do combate ao abuso de direito não são princípio gerais de Direito (art. 38, c, do Estatuto da CIJ)

Os princípios gerais de Direito criam direitos e obrigações no sistema jurídico internacional através de um processo eminentemente *indutivo*: a partir de um conjunto de princípios de direito interno, adotados como mínimo denominador comum pertencente à totalidade – ou quase totalidade – dos sistemas jurídicos internos, criam-se normas de Direito Internacional³⁵. Uma vez criados, os princípios gerais de direito são aplicáveis mediante um processo interpretativo dedutivo³⁶.

Tal como ocorre com os costumes internacionais, não se exige que um princípio seja positivado pela unanimidade dos Estados, sendo suficiente, para a sua qualificação enquanto *princípio geral de Direito reconhecido pelas nações civilizadas*, que a ampla maioria da comunidade internacional o tenha positivado no seu ordenamento jurídico interno.

O entendimento defendido pelo STJ de que o princípio do combate ao abuso de direito – tratado pela corte como pilar de sustentação do princípio da tributação singular – corresponderia a um princípio geral de direito – ou seja, uma norma jurídica de Direito Internacional, nos termos do art. 38, c, do Estatuto da CIJ – não é novo, já tendo sido formulado e amplamente criticado.

³⁴ Cf. DUPUY, Pierre-Marie; KERBRAT, Yann. *Droit international public*. Paris: Dalloz, 2016, p. 365-367.

³⁵ Cf. DINH, Nguyen Quoc; DAILLIER, Patrick; FORTEAU, Mathias; PELLET, Alain. *Droit international public*. 8. ed. Paris: LGDJ, 2009, p. 381.

³⁶ DINH, Nguyen Quoc; DAILLIER, Patrick; FORTEAU, Mathias; PELLET, Alain. *Droit international public*. 8. ed. Paris: LGDJ, 2009.

Klaus Vogel já defendeu a controvertida tese segundo a qual existiria um princípio geral reconhecido pelas nações civilizadas de antielisão fiscal que impediria a prática do chamado *treaty shopping*, ou seja, o uso de TDTs com a finalidade de se obter os seus benefícios em condições impróprias³⁷.

Adotando como premissa que a maioria expressiva dos ordenamentos jurídicos nacionais possui mecanismos destinados a coibir o abuso em matéria tributária, Vogel crê ser possível transpô-los para a esfera internacional na forma de um único princípio antiabuso aplicável tanto aos contribuintes quanto aos Estados, no tocante à aplicação de TDTs³⁸.

A meu ver, a tese não procede haja vista que, a despeito de ser correto que a maioria expressiva dos países possui normas voltadas a combater o abuso em matéria tributária, disso não decorre que seja possível efetuar a sua *transposição* para o âmbito dos TDTs haja vista a *ausência de uniformidade* de como os Estados coíbem o abuso em planejamentos internacionais³⁹.

Não se pode ignorar que o modo pelo qual os países disciplinam planejamentos tributários, separando o legítimo exercício da liberdade de auto-organização do exercício abusivo desse direito, varia consideravelmente a depender do país em questão. Há, com efeito, países que disciplinam planejamentos tributários de modo mais liberal, assegurando maior liberdade aos contribuintes, enquanto outros conferem maior rigor, impondo condicionantes para que uma estrutura negocial produza efeitos perante a Administração Tributária. Enquanto alguns países se contentam com a ausência de artificialidade, outros estados exigem indícios maiores de substância econômica como condição para a não aplicação de medidas unilaterais (e.g., CFC rules) ou sejam concedidos os benefícios das convenções fiscais. Determinados países adotam a teoria do abuso de direito, enquanto outros adotam a teoria da fraude à lei, do abuso de formas, do negócio jurídico indireto, entre outras figuras. É comum, também, a combinação de testes de propósito negocial com essas teorias, mas não é possível afirmar que haja uniformidade na forma como os Estados aplicam tais testes.

Ou seja: embora haja consenso internacional de que nem todo planejamento tributário deve produzir efeitos perante a Administração Tributária, inexistente consenso quanto ao *rigor* (i.e., o grau de tolerância) com que cada país combate o planejamento tributário e a escolha do *meio* para que esta finalidade seja alcançada. O primeiro elemento (rigor/grau de tolerância do planejamento tributário) dependerá do fato de ser o sistema jurídico e econômico em questão mais liberal

³⁷ Veja-se as seguintes obras em que o autor advoga em favor dessa tese: VOGEL, Klaus. Double tax treaties and their interpretation. *International Tax and Business Lawyer* v. 4:1, 1986, p. 82-85; VOGEL, Klaus. *On double taxation conventions*. Deventer: Kluwer Law, 1991, p. 78-84.

³⁸ VOGEL, Klaus. Double tax treaties and their interpretation. *International Tax and Business Lawyer* v. 4:1, 1986, p. 82-85.

³⁹ PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. Cooperação fiscal internacional e troca de informações. *Série Doutrina Tributária* v. XXI. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2020, p. 452.

ou intervencionista, ao passo em que o segundo dependerá, fundamentalmente, da tradição jurídica do país.

Diversamente do que os precedentes do STJ levam a crer, uma análise mais aprofundada na literatura especializada releva que há forte oposição à tese de que o princípio do combate ao abuso de direito teria respaldo no Direito Internacional. No mesmo sentido apontado anteriormente, Luís Eduardo Schoueri também não vislumbra qualquer uniformidade da ação de normas antiabuso na legislação interna dos Estados capaz de levar à sua transposição para a esfera internacional⁴⁰. Na mesma linha, Andréas Kallergis pondera que o combate à prática do abuso requer a identificação de uma regra de proibição internacional, cujo conteúdo não pode ser identificado em abstrato⁴¹.

Assim, entendo que a ausência de uniformidade da prática de combate ao abuso impede que o princípio em questão seja passível de transposição para a esfera internacional. Esta perspectiva é confirmada diante dos esforços empreendidos pela OCDE, no âmbito dos Planos de Ação n. 6 e n. 15 do projeto de combate ao BEPS, para propor modificações às convenções fiscais destinadas a permitir a sua inaplicabilidade em situações impróprias.

2.2. O princípio do combate ao abuso de direito não é aplicável na interpretação de TDTs na ausência de disposição convencional expressa

O projeto de combate ao BEPS, proposto em 2013 na sequência de escândalos envolvendo “planejamentos tributários agressivos” e de pressão considerável da opinião pública⁴², teve por finalidade central propor medidas, divididas em planos de ação, que fossem capazes de assegurar eficácia ao princípio da tributação singular⁴³.

As referidas medidas foram segregadas em *minimum standards*, *best practices* e *recommendations*, sendo as primeiras de implementação “obrigatória” por parte dos países participantes do grupo do *inclusive framework*, e as demais de implementação facultativa⁴⁴. Neste contexto, o Plano de Ação n. 6, destinado a propor medidas que impedissem a prática de atos que implicassem o abuso dos TDTs⁴⁵, foi considerado um *minimum standard*⁴⁶.

⁴⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: treaty shopping*. São Paulo: RT, 1995, p. 115-133.

⁴¹ KALLERGIS, Andréas. *La compétence fiscale*. Paris: Daloz, 2018, p. 601-603.

⁴² Cf. BRAUNER, Yariv. What the BEPS? *Florida Tax Review* v. 16, n. 2. Gainesville: Florida University, 2014.

⁴³ BRAUNER, Yariv. What the BEPS? *Florida Tax Review* v. 16, n. 2. Gainesville: Florida University, 2014.

⁴⁴ Cf. OECD. Background brief: inclusive framework on BEPS. 2017, p. 11. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/background-brief-inclusive-framework-for-beps-implementation.pdf>. Acesso em: 12 set. 2021.

⁴⁵ Cf. OECD. *Action plan on base erosion and profit shifting*. Paris: OECD Publishing, 2013, p. 19.

⁴⁶ Cf. OECD. Background brief: inclusive framework on BEPS. 2017, p. 11. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/background-brief-inclusive-framework-for-beps-implementation.pdf>.

Neste plano de ação, a OCDE elaborou recomendações de alterações do texto da Convenção Modelo, dos seus comentários, bem como medidas adotadas unilateralmente pelos países para combater a concessão de benefícios oriundos dos TDTs em situações inapropriadas. Um dos problemas identificados pela OCDE foi a prática do chamado *treaty shopping*, em que determinado contribuinte, tendo por finalidade obter os benefícios concedidos por determinado TDT que não lhe é originalmente aplicável por não ser residente em quaisquer dos Estados contratantes, estrutura os seus negócios de modo a manipular o critério subjetivo (residência) e, com isso, fazer jus à aplicação do tratado⁴⁷. A consequência desta prática consiste, com efeito, na quase anulação da carga tributária incidente em determinada transação internacional.

Neste caso, a OCDE sugeriu a inclusão de cláusulas de limitação de benefícios, na convenção modelo, com o escopo de condicionar a aplicação das disposições convencionais ao preenchimento de “testes” corporificados nas cláusulas de limitações de benefícios (*LOB clauses*) ou de teste do propósito principal (*PPT Clause*)⁴⁸. Além disso, a organização propôs também que os preâmbulos e os títulos dos TDTs fossem modificados para que neles passasse a constar que os tratados possuem, como finalidade, além de eliminar a dupla tributação em relação aos tributos incidentes sobre a renda e o capital, evitar a elisão e a evasão fiscal⁴⁹.

A relevância da alteração do título e do preâmbulo das convenções fiscais consiste em fornecer ao intérprete, enquanto diretriz interpretativa das convenções, que a sua finalidade nunca é a concessão de benefícios convencionais em situações que levem à elisão ou evasão fiscal. Isto porque, conforme será visto mais adiante, o “propósito e o objetivo” das convenções é um elemento a ser necessariamente levado em consideração pelo intérprete quando da interpretação e aplicação das convenções fiscais. A inserção desta segunda finalidade – evitar a elisão e evasão fiscal – não é *declaratória* de uma situação preexistente, mas *inovadora* na redação dos tratados, não podendo ser invocada na ausência da sua inclusão nas convenções fiscais⁵⁰.

Em verdade, não ignoro a relevância que o método teleológico possui na interpretação das convenções fiscais. Não obstante, entendo que não é permitido ao intérprete deixar de aplicar um TDT a uma determinada situação sob a alega-

www.oecd.org/tax/background-brief-inclusive-framework-for-beps-implementation.pdf. Acesso em: 12 set. 2021.

⁴⁷ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: treaty shopping*. São Paulo: RT, 1995, p. 21; DE BROE, Luc; LUTS, Joris. BEPS Action 6: tax treaty abuse. *Intertax* v. 43, Issue 2. Netherlands: Kluwer Law International, 2015, p. 125.

⁴⁸ OECD. *Preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances, Action 6 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2015.

⁴⁹ OECD. *Preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances, Action 6 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2015.

⁵⁰ Cf. LANG, Michael. BEPS Action 6: introducing an antiabuse rule in tax treaties. *Tax Notes International* v. 74, n. 7. Washington DC: Tax Analysts, maio de 2014, p. 655-664.

ção de que está realizando a sua interpretação teleológica; tal expediente caracteriza *tax treaty override* (ou *hermeneutic override*⁵¹) na ausência de cláusula expressa que assim o permita.

É preciso ter em mente que, em se tratando de convenções internacionais, se for permitido aos Estados deixar de aplicar o TDT sem que isso se dê nos estritos limites previstos no seu texto, abrir-se-á um enorme campo para que as convenções sejam relativizadas e descumpridas pelas partes, indo de encontro à finalidade da celebração da própria convenção, que é a garantia da segurança jurídica às partes e aos investidores⁵².

A inclusão das referidas cláusulas, em conjunto ou isoladamente, bem como a alteração do título e do preâmbulo dos tratados, depende do chamado “instrumento multilateral” (*i.e.*, o *multilateral instrument*), objeto do Plano de Ação n. 15⁵³, que tem por finalidade “atualizar” o maior número possível de TDTs em vigor para colocá-los em compasso com as recomendações feitas no âmbito do projeto BEPS⁵⁴. Para que uma convenção fiscal seja alterada é fundamental que ambos os países tenham consentido na referida alteração.

Neste contexto, caso houvesse um princípio de combate ao abuso de direito de conteúdo geral e uniforme, integrante do Direito Internacional, por que, então, seria necessária a inclusão de cláusulas do tipo LOB ou PPT nas convenções fiscais através do instrumento multilateral e, ainda, a alteração do seu preâmbulo? O referido princípio já não seria suficiente para a autorizar o afastamento dos benefícios das convenções fiscais?

Com efeito, diante da resposta negativa a estas questões, entendo que a decisão proferida pelo STJ nos precedentes analisados contraria a própria prática recente dos Estados e da OCDE no âmbito da cooperação fiscal internacional para o combate a planejamentos tributários.

2.3. A interpretação e a qualificação no âmbito dos TDTs

As regras de interpretação dos tratados celebrados para eliminar a dupla tributação da renda estão presentes na Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (VCDT) e no art. 3º, § 2º, dos tratados celebrados com base nas convenções-modelo da OCDE e da ONU.

A CVDT prevê, nos seus arts. 31 a 33, as regras a serem adotadas na interpretação de tratados/convenções internacionais. Os TDTs, assim como qualquer

⁵¹ Cf. ROCHA, Sergio André. *Tributação internacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2013 p. 285.

⁵² Cf. DAGAN, Tsilly. The costs of international tax cooperation. *Michigan Law and Economics Research Paper* No. 02-007; and University of Michigan Law, *Public Law Research Paper* No. 13, 2002, p. 21. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=315373> ou <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.315373>. Acesso em: 12 out. 2021.

⁵³ Cf. OECD. *Action plan on base erosion and profit shifting*. Paris: OECD Publishing, 2013, p. 24.

⁵⁴ Cf. OECD. *Developing a multilateral instrument to modify bilateral tax treaties, Action 15 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2015, p. 15-17.

outra convenção internacional, estão sujeitos à aplicação das referidas normas de interpretação previstas na CVDT⁵⁵. Neste sentido, dispõe o § 1º do art. 31 que “um tratado deve ser interpretado de boa-fé segundo o sentido comum atribuível aos termos do tratado em seu contexto e à luz de seu objetivo e finalidade”.

Como se vê, nos termos da CVDT, os critérios de interpretação dos tratados são a *boa-fé*, o *sentido comum dos termos empregados*, o *contexto* do tratado e o seu *objetivo e a sua finalidade*. O contexto compreende, além do texto (incluindo preâmbulo e anexos), qualquer acordo relacionado com o tratado que tiver sido celebrado pelas partes em conexão com a conclusão do tratado, bem como qualquer instrumento elaborado por uma ou mais partes em conexão com a conclusão do tratado e aceito pelas outras partes como instrumento relacionado com o tratado (cf. art. 31, § 2º, da CVDT). Trata-se do chamado “contexto intrínseco”⁵⁶.

Assim, pelas disposições da CVDT, a interpretação dos tratados está sujeita a regras e princípios específicos que reforçam uma noção de *interpretação autônoma* em relação ao direito interno, haja vista ser relevante apenas o texto dos acordos internacionais, excluindo-se as disposições do direito interno dos países, salvo, é claro, se os próprios acordos possuírem cláusula de reenvio ao direito interno para aplicação das disposições do tratado⁵⁷.

Esta mesma noção é, também, confirmada pela análise do art. 3º, § 2º, dos TDTs que seguem a redação das convenções modelo da OCDE e ONU⁵⁸. De acordo com o referido dispositivo, os termos não definidos pela convenção devem ser interpretados primeiramente à luz do seu *contexto* e, apenas na hipótese de a interpretação conforme o contexto se revelar infrutífera, caberá recorrer aos conceitos empregados pelo direito interno dos países, tendo preferência o conceito de direito tributário. Ou seja: admite-se, nos termos do referido dispositivo, uma cláusula geral de reenvio ao direito interno dos Estados contratantes, mas apenas de forma subsidiária.

Assim, tendo a convenção trazido uma definição acerca, por exemplo, do termo “juros”, caberá ao intérprete aplicá-lo para fins de classificação dos rendi-

⁵⁵ Cf. BAKER, Philip. *Double taxation conventions and international tax law*. Londres: Sweet & Maxwell, 1994.

⁵⁶ Cf. NETO, Luís Flávio. A tributação brasileira dos lucros de empresas controladas residentes em países com acordos de bitributação. In: Luís Eduardo Schoueri, João Francisco Bianco, Leonardo Freitas de Moraes e Castro e Paulo César Texeira Duarte Filho (org.). *Estudos de direito tributário em homenagem ao Prof. Gerd Willi Rothmann*. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 231-250.

⁵⁷ Cf. LANG, Michael. *Introduction to the law of double taxation conventions*. Vienna: Linde, 2013, p. 44-45.

⁵⁸ Leia-se o art. 3º, § 2º, das Convenções-Modelo da OCDE e ONU (versões mais recentes): “2. As regards the application of the Convention at any time by a Contracting State, any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires or the competent authorities agree to a different meaning pursuant to the provisions of Article 25, have the meaning that it has at that time under the law of that State for the purposes of the taxes to which the Convention applies, any meaning under the applicable tax laws of that State prevailing over a meaning given to the term under other laws of that State.”

mentos nas regras de alocação de competência dos TDTs. Caso a convenção venha a fazer o reenvio expresso ao conceito adotado pelo direito interno dos países (tal como ocorre em relação a alguns TDTs celebrados pelo Brasil) deverá o intérprete adotar o conceito de direito interno, mas apenas porque assim determinou a convenção e, ainda assim, respeitadas as balizas mínimas porventura trazidas pela própria convenção acerca da definição a ser aplicada.

Neste ponto, Alberto Xavier diferencia os planos da interpretação e qualificação, sustentando que o art. 3º, § 2º, da convenção-modelo da OCDE se refere apenas ao plano da interpretação. Na visão do autor, a interpretação seria o exercício por meio do qual determinado conceito previsto em cláusula da convenção é delimitado, ao passo que a qualificação ocorre em etapa posterior à interpretação, no momento da aplicação do conceito ao caso concreto⁵⁹. Neste caso, Xavier defende ser inadmissível a existência de competências qualificatórias cumulativas, sob pena de se admitir conflitos positivos ou negativos de qualificação que seriam incompatíveis com o escopo e o objeto das convenções⁶⁰.

Assim, entende o autor que caberá ao Estado de fonte exercer a sua competência qualificatória e classificar os rendimentos à luz dos conceitos previstos nas disposições do TDT e do seu direito interno (desde que seja hipótese de reenvio)⁶¹. Esta classificação, por sua vez, deveria ser adotada pelo Estado de residência para fins de aplicação do TDT ao caso concreto⁶². Para o referido autor, ao Estado de residência competiria competência qualificatória exclusivamente no tocante à aplicação do método do crédito ou da isenção como meio destinado a evitar a dupla tributação, porquanto seriam essas regras exclusivamente dirigidas a tais Estados (*i.e.*, aos Estados onde há a tributação secundária)⁶³⁻⁶⁴.

De todo modo, a perspectiva acima exposta não é adotada de forma unânime na esfera internacional, havendo defensores da competência qualificatória concorrente entre Estados de fonte e residência no tocante a um determinado item de renda⁶⁵. Afinal, os TDTs não são expressos ao atribuir tal competência aos Estados de fonte⁶⁶.

Neste contexto, não se pode descartar que ambos os Estados contratantes venham a se julgar igualmente legitimados a qualificar determinado item de ren-

⁵⁹ Cf. XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 161-163.

⁶⁰ XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 180.

⁶¹ XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 171-180.

⁶² XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

⁶³ XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

⁶⁴ Ver, neste ponto, o § 32.6 dos comentários da OCDE aos arts. 23-A e 23-B da sua Convenção Modelo.

⁶⁵ Cf. LANG, Michael. Qualification conflicts – global tax treaty commentaries. *Global tax treaty commentaries*. Amsterdam: IBFD, 2020, p. 7.

⁶⁶ LANG, Michael. Qualification conflicts – global tax treaty commentaries. *Global tax treaty commentaries*. Amsterdam: IBFD, 2020.

da (ou outro fato relevante), chegando a conclusões divergentes. Em que pese não ser este o resultado mais desejável, o eventual desalinhamento dos Estados contratantes não torna os TDTs inaplicáveis, tal como pretende fazer crer o STJ. Da mesma forma, os conflitos de interpretação poderão ensejar assimetrias na aplicação dos tratados que não necessariamente os tornarão inaplicáveis ou condicionam a sua aplicação ao alinhamento prévio da interpretação a ser adotada entre os Estados em questão.

Conforme será demonstrado mais adiante, os próprios tratados preveem mecanismos específicos para que um Estado contratante saiba como o outro Estado interpreta determinada cláusula convencional ou qualifica determinado fato.

2.4. Conflitos de classificação e qualificação não decorrem necessariamente de uma prática intencional tampouco abusiva

Toda prática de evasão e elisão fiscal no ambiente internacional tem por finalidade a dupla não tributação da renda, mas nem toda dupla não tributação da renda decorre necessariamente de uma prática evasiva ou elisiva. Antes disso, a dupla não tributação da renda pode simplesmente ser acidental ou decorrer da diferença de tratamentos conferidos pelos ordenamentos jurídicos em questão e determinados rendimentos, entidades ou pessoas.

Para que se possa compreender, com maior profundidade, esta noção, é importante ter em mente o conceito, proposto e aprofundado na literatura estrangeira, de *international tax arbitrage* (em oposição à ideia de *international tax avoidance*).

David Rosenbloom – um dos maiores críticos à ideia de um regime tributário internacional pautado pelo princípio da tributação singular – defende, em artigo magistral sobre o tema⁶⁷, que os países possuem sistemas tributários que refletem uma gama ampla de escolhas que podem ser feitas tendo-se em vista diferentes preocupações de ordem interna⁶⁸. Tais escolhas se encontram refletidas na composição da base de cálculo do imposto de renda adotado pelo país, nos benefícios fiscais concedidos, na qualificação jurídica adotada para entidades e instrumentos jurídicos, dentre outros aspectos⁶⁹.

Das diferenças existentes entre os sistemas tributários nacionais, há conflitos de classificação e qualificação que, antes de decorrerem de uma prática abusiva ou mesmo intencional por parte dos agentes econômicos, são uma decorrência “natural” da falta de harmonização das legislações fiscais nacionais, conduzindo à noção de *tax arbitrage*.

⁶⁷ ROSENBLOOM, David. International tax arbitrage and the “International Tax System”, The David R. Tillinghast Lecture. *Tax Law Review* v. 53. New York: New York University, 2000.

⁶⁸ Cf. ROIN, Julie. Competition and evasion: another perspective on international tax competition. *The Georgetown Law Journal* n. 89, 2001.

⁶⁹ ROSENBLOOM, David. International tax arbitrage and the “International Tax System”, The David R. Tillinghast Lecture. *Tax Law Review* v. 53. New York: New York University, 2000, p. 137-141.

Desse modo, o autor não apenas demonstra o seu ceticismo quanto à existência de um tal regime fiscal internacional capaz de determinar que a *international tax arbitrage* seja combatida de modo geral, como também questiona a possibilidade prática de fazê-lo⁷⁰. As bases conceituais propostas por Rosenbloom, portanto, negam a existência de um *single tax principle*.

Não defendo, aqui, a adoção de uma perspectiva absolutamente ingênua por parte do intérprete. É certo que a maior parte dos contribuintes alcançam situações de dupla não tributação da renda em transações internacionais de modo absolutamente intencional. Critico, no entanto, a premissa de que a dupla não tributação da renda é *necessariamente* o resultado de uma conduta intencional (e abusiva).

No relatório do Plano de Ação n. 2 do projeto de combate ao BEPS (“neutralising the effects of hybrid mismatches arrangements”), a OCDE admite que os *mismatches* – i.e., conflitos de classificação e qualificação – são uma decorrência esperada do tratamento conferido pelos distintos sistemas jurídicos-tributários sobre um mesmo pagamento ou entidade⁷¹. O fato de a OCDE focar os seus trabalhos apenas nas situações em que os referidos *mismatches* são causados a partir do uso de instrumentos ou entidades híbridas⁷² só vem a confirmar que eles são uma decorrência natural da convivência de diversos países com sistemas tributários não harmonizados.

Luís Eduardo Schoueri, em crítica formulada ao referido plano de ação, destaca, com acerto, que “sendo cada Estado livre para esquadriñar suas regras tributárias, não causa surpresa a falta de harmonia entre elas, implicando qualificações diversas para um mesmo instrumento ou estrutura societária”⁷³. Assim, com igual acerto, conclui o autor que “conquanto o Relatório BEPS insista em apontar o contribuinte como agente causador do BEPS, este apenas se dá em virtude da falta de harmonia entre os sistemas tributários”⁷⁴.

Portanto, os precedentes firmados pelo STJ também merecem crítica ao generalizarem, sem qualquer base empírica ou lógica, que toda situação de dupla

⁷⁰ ROSENBLOOM, David. International tax arbitrage and the “International Tax System”, The David R. Tillinghast Lecture. *Tax Law Review* v. 53. New York: New York University, 2000, p. 154.

⁷¹ OECD. Neutralising the effects of hybrid mismatch arrangements, Action 2 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2015, p. 17. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241138-en>. Acesso em: 6 set. 2021.

⁷² OECD. Neutralising the effects of hybrid mismatch arrangements, Action 2 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2015, p. 18. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241138-en>. Acesso em: 6 set. 2021.

⁷³ SCHOUERI, Luís Eduardo. O Projeto BEPS: ainda uma estratégia militar. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo. *A tributação internacional na era pós-BEPS – soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 39.

⁷⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. O Projeto BEPS: ainda uma estratégia militar. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo. *A tributação internacional na era pós-BEPS – soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 40-41.

não tributação da renda é necessariamente o resultado de uma conduta abusiva (logo intencional) por parte do agente econômico.

2.5. O ônus da prova de ausência de hibridismo: a necessária aplicação de convenção com cláusula de troca de informações para fins fiscais ou procedimento amigável

Como último ponto a ser enfrentado neste estudo, admitindo que a orientação que prevaleceu nos precedentes do STJ venha a ser mantida, resta saber *a quem* compete o *ônus da prova* da demonstração de ausência de hibridismo no caso concreto.

Neste contexto, parece-me correto afirmar que, tendo o TDT cláusula de troca de informações para fins fiscais (o que ocorre com todos os TDTs celebrados pelo Brasil até hoje), caberá ao Fisco brasileiro o ônus da prova de que o rendimento não está sendo submetido a regime de subtributação no país de destino (residência do beneficiário) ou a uma dedução que não seja acompanhada a correspondente inclusão na base de cálculo do eventual beneficiário no Brasil.

Alternativamente, o Fisco brasileiro poderá, também, iniciar um procedimento amigável se o objetivo for realmente alinhar a interpretação acerca das disposições convencionais, ou condicionar a qualificação a ser conferida pelo Brasil no caso concreto à qualificação conferida pelo outro Estado Contratante, a despeito das críticas já formuladas anteriormente. Destaque-se que, assim como ocorre com as cláusulas de troca de informações, praticamente todos os TDTs celebrados pelo Brasil possuem cláusula de procedimento amigável.

Assim, parece-me que, tendo o país os mecanismos necessários para solicitar a troca de informações para fins fiscais, caberá ao próprio Estado Brasileiro solicitar, pelos meios oficiais, a confirmação, por parte do Estado de residência do beneficiário dos rendimentos pagos pela fonte aqui situada, de que os rendimentos não estariam sendo submetidos a um regime de subtributação.

Entendo que esta conclusão está em linha com o princípio da proporcionalidade⁷⁵, haja vista que exigir que o agente econômico satisfaça o ônus da prova de ausência de hibridismo capaz de ensejar a dupla não tributação da renda em situação na qual o Estado detém os meios institucionais para tanto excede o que é necessário para que o Estado se proteja contra a erosão das suas bases impositivas.

Neste ponto, pode-se fazer um breve paralelo com a jurisprudência da Corte de Justiça da União Europeia (CJEU). No Direito Europeu, há a previsão de liberdades fundamentais a serem observadas nas relações entre os Estados-membros, dentre as quais a liberdade de fluxo de capitais cujo escopo de proteção não se limita aos Estados-membros, alcançando, igualmente, terceiros Estados. No

⁷⁵ Sobre o tema, veja-se: ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2014.

âmbito da jurisprudência da CJEU, sedimentou-se o entendimento de que medidas restritivas à liberdade de fluxo de capitais podem ser aceitas nas relações entre Estados-membros com terceiros Estados haja vista a finalidade de assegurar a “efetividade do controle fiscal” (*effectiveness of the fiscal control*), desde que, evidentemente, a medida atenda ao princípio da proporcionalidade.

Deve-se ter em mente que, em se tratando de relações de Estados-membros com terceiros Estados, os primeiros não contam com arranjo jurídico-institucional equivalente àquele existente no seio da União Europeia (*i.e.*, as diretivas de assistência administrativa). Neste sentido, a garantia da “efetividade do controle fiscal” prestigia o direito das autoridades fiscais de obter todas as informações necessárias para a correta determinação do montante do crédito tributário, quando se está em jogo a justificativa de uma medida discriminatória, potencialmente restritiva da liberdade de fluxo de capitais. Esta foi a *ratio decidendi* que prevaleceu nos casos Haribo⁷⁶ e A⁷⁷.

A justificativa, no entanto, não pode ser invocada na presença de um instrumento de assistência mútua celebrado entre os Estados, em especial uma convenção destinada a evitar a dupla tributação com cláusula de troca de informações ou, ainda, uma convenção destinada especificamente à troca de informações.

Ademais, vale destacar que, embora a jurisprudência da CJEU seja mais leniente com a ideia de imputação do ônus da prova aos contribuintes em se tratado de situações intracomunitárias, o mesmo entendimento não se aplica em se tratado de relações entre Estados-membros e terceiros Estados. Nestas última situações, havendo convenção internacional que permita a troca de informações, caberá ao Estado o ônus da prova, não podendo ele recorrer a medidas unilaterais restritivas sob a justificativa de efetuar o controle efetivo do seu sistema tributário, conforme apontado acima.

Acredito que, com as devidas adaptações, o mesmo entendimento apontado acima possa ser aplicado no contexto jurídico brasileiro. Assim, na presença de TDT com cláusula de troca de informações (o que, frise-se, ocorre com todos os TDTs celebrados pelo Brasil), caberá ao Brasil, por meio dos seus órgãos competentes, o ônus da prova de que, no caso concreto, não houve hibridismo. Em outras palavras, não se pode admitir que a medida restritiva em questão (no caso, negar a aplicação do TDT) se aplique na presença de mecanismos de troca de informações entre os Estados, tampouco que o ônus da prova seja imputado ao contribuinte, ou seja, ao sujeito que não detém os instrumentos oficiais para se certificar do tratamento fiscal conferido pelo outro Estado aos rendimentos, instrumentos ou pessoas envolvidas.

⁷⁶ C-436/08 and C-437/08, Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH, Osterreichische Salinen AG v. Finanzamt Linz, Judgment of the Court (Third Chamber), 10 February 2011.

⁷⁷ C-101/05, Skatterverket v. A, Judgment of the Court (Grand Chamber), 18 December 2007.

Ademais, não se pode perder de vista que o fato de duas partes serem vinculadas (societária ou negocialmente) não autoriza que os Estados envolvidos as tratem como uma única pessoa. Não são raras as situações em que, não obstante a vinculação entre as partes, a parte não residente se nega a fornecer documentos e informações solicitadas pela parte residente. Nestas situações, além de ser indevida a delegação da atividade fiscalizatória ao agente privado (função esta privativa do ente estatal), a parte residente fica literalmente “de mãos atadas”, nada podendo fazer para cumprir com o ônus probatório que lhe foi indevidamente imposto pelo Estado. Some-se a isso o fato de que a parte residente no Brasil poderá não ter sucesso na solicitação de informações e certificados ao Fisco da jurisdição fiscal de residência da outra parte.

Por todas essas razões, entendo que, na presença de cláusula de troca de informações em todos os TDTs celebrados pelo Brasil (os mesmos TDTs cuja aplicação busca-se condicionar à demonstração de ausência de hibridismo), caberá à Administração Tributária brasileira solicitar informações nos termos das referidas convenções.

3. Conclusões

Retomando o que afirmei no tópico introdutório deste estudo, ao condicionar a aplicação de TDTs à demonstração de ausência de “hibridismo” em situações em que não há no próprio TDT qualquer cláusula de limitação de benefícios ou alteração do texto do título e do preâmbulo, o STJ firmou um precedente *equivocado e perigoso*.

O precedente é *equivocado* porque o princípio da tributação singular e o princípio do combate ao abuso de direito (seu pilar de apoio, nos termos das decisões do STJ), não possuem natureza jurídica, haja vista que não se encontram expressos nos TDTs (não na maioria dos TDTs brasileiros, nos termos defendidos pelo STJ), e tampouco encontram a sua fonte nos costumes internacionais ou nos princípios gerais de Direito. No primeiro caso, os princípios apontados não se traduzem em uma prática geral e prescindem da *opinio juris* quanto à sua juridicidade. No segundo caso, observa-se que a multiplicidade de abordagens nacionais conferidas ao combate à elisão fiscal internacional demonstra a impossibilidade da transposição desse princípio geral para o Direito Internacional.

Ademais, não se pode perder de vista que os esforços dos países e das organizações internacionais no sentido de alterar o texto dos TDTs são um forte argumento contrário à ideia de que os benefícios dos TDTs poderiam ser negados através dos princípios ora analisados.

O precedente é, ainda, *perigoso* pois admite que se negue a aplicação de um TDT em situações em que a dupla não tributação é absolutamente acidental, não sendo o resultado de uma estrutura intencionalmente arquitetada para se chegar a esse resultado. O STJ ignora que conflitos interpretativos e de qualificação são o resultado normal e esperado em uma comunidade internacional em que cada

jurisdição fiscal possui soberania para desenhar o seu sistema tributário de acordo com critérios e finalidades que lhe são próprios.

Consequentemente, a aplicação do precedente firmado pelo STJ implica a chamada *hermeneutic override* em que o país, sob o pretexto de interpretar o tratado, acaba por inaplicá-lo em situação na qual ele deveria ser aplicado, ensejando o seu descumprimento.

Neste contexto, admitindo-se que a orientação do STJ não venha a ser alterada, resta definir *a quem* incumbe o ônus da demonstração de ausência de hibridismo. Neste estudo, busquei demonstrar que caberá à Administração Tributária brasileira solicitar informações, nos termos das cláusulas de troca de informações dos TDTs em questão, sob pena de desrespeito ao princípio da proporcionalidade e de se atribuir ao agente privado um ônus que, não raramente, ele mesmo não será capaz de cumprir porquanto a informação necessária está em poder de terceiros.

O tema é complexo e, logicamente, enseja diversos questionamentos. A despeito de ser louvável a finalidade buscada pelo STJ de primar pela proteção do sistema tributário brasileiro contra a erosão das suas bases imponíveis, esta finalidade não pode ser alcançada desprezando-se normas de Direito Internacional Público de criação do Direito e interpretação de tratados. Foi o que se buscou demonstrar neste breve estudo.

4. Referências bibliográficas

Artigos acadêmicos e livros

AMARAL JÚNIOR, Alberto do. *Curso de direito internacional público*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

AVI-YONAH, Reuven S. International taxation of electronic commerce. *Tax Law Review* n. 52, 1997.

AVI-YONAH, Reuven S. *International tax as international law*. Cambridge University Press, 2007.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2014.

BAKER, Philip. *Double taxation conventions and international tax law*. Londres: Sweet & Maxwell, 1994.

BRAUNER, Yariv. What the BEPS? *Florida Tax Review* v. 16, n. 2. Gainesville: Florida University, 2014.

BRICHAMBAUT, Marc Perrin; DOBELLE, Jean-François; COULÉE, Frédérique. *Leçons de droit international public*. 2. ed. Paris: Presses de Sciences Po et Dalloz, 2011.

BRODZKA, Alicja; GARUFI, Sebastiano. The era of exchange of information and fiscal transparency: the use of soft law instruments and the enhancement of good governance in tax matters. *European taxation*. Amsterdam: IBFD, 2012 (august).

- CARRIÓN, Alejandro J. Rodríguez. *Lecciones de derecho internacional público*. 3. ed. Madrid: Tecnos, 1994.
- DAGAN, Tsilly. The costs of international tax cooperation. *Michigan Law and Economics Research Paper* No. 02-007; and *University of Michigan Law, Public Law Research Paper* No. 13, 2002. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=315373> ou <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.315373>. Acesso em: 12 out. 2021.
- DE BROE, Luc; LUTS, Joris. BEPS Action 6: tax treaty abuse. *Intertax* v. 43, issue 2, Netherlands: Kluwer Law International, 2015.
- DINH, Nguyen Quoc; DAILLIER, Patrick; FORTEAU, Mathias; PELLET, Alain. *Droit international public*. 8. ed. Paris: LGDJ, 2009.
- DIXON, Martin. *Textbook on international law*. 7. ed. United Kingdom: Oxford University Press, 2013.
- DUPUY, Pierre-Marie; KERBRAT, Yann. *Droit international public*. Paris: Dalloz, 2016.
- GUGGENHEIM, Paul. *Traité de droit international public*. Tome I. 10. ed. revue et augmentée. Genève: Librairie de l'Université, Georg et Cie SA, 1967.
- KALLERGIS, Andréas. *La compétence fiscale*. Paris: Daloz, 2018.
- LANG, Michael. BEPS Action 6: introducing an antiabuse rule in tax treaties. In: *Tax Notes International* v. 74, n. 7. Washington DC: Tax Analysts, maio de 2014.
- LANG, Michael. *Introduction to the law of double taxation conventions*. Vienna: Linde, 2013.
- MASUI, Yoshihiro. Taxation of foreign subsidiaries: Japan's tax reform 2009/10. *Bulletin for International Taxation* v. 64, n. 04. Amsterdam: IBFD, 2010.
- MAZZUOLI, Valério de Oliveira. Algumas questões jurídicas sobre a formação e aplicação do costume internacional. *Revista dos Tribunais* v. 921, 2012.
- NETO, Luís Flávio. A tributação brasileira dos lucros de empresas controladas residentes em países com acordos de bitributação. In: Luís Eduardo Schoueri, João Francisco Bianco, Leonardo Freitas de Moraes e Castro e Paulo César Teixeira Duarte Filho (org.). *Estudos de direito tributário em homenagem ao Prof. Gerd Willi Rothmann*. São Paulo: Quartier Latin, 2016.
- NETO, Luís Flávio; PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. Brasil: a reação ao abuso no âmbito dos acordos de bitributação em um país sem GAAR que adota "principal purpose test clauses". In: SCHOUERI, Luís Eduardo; NETO, Luís Flávio; SILVEIRA, Rodrigo Maito. Novos paradigmas da tributação internacional e a Covid-19 – *Anais – VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional*. São Paulo: IBDT, 2020.
- PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. Cooperação fiscal internacional e troca de informações. *Série Doutrina Tributária* v. XXI. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2020.
- ROCHA, Sergio André. *Tributação internacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2013.
- ROIN, Julie. Competition and evasion: another perspective on international tax competition. *The Georgetown Law Journal* n. 89, 2001.

- ROSENBLOOM, David. International tax arbitrage and the “International Tax System”, The David R. Tillinghast Lecture. *Tax Law Review* v. 53. New York: New York University, 2000.
- ROUSSEAU, Charles. *Droit international public*. Tome I: Introduction et Sources. France: Sirey, 1971.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. O Projeto BEPS: ainda uma estratégia militar. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo. *A tributação internacional na era pós-BEPS – soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: treaty shopping*. São Paulo: RT, 1995.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Tax treaty override: a jurisdictional approach. *Intertax* v.42. Netherlands: Kluwer Law International, 2014.
- SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Single taxation as a policy goal: controversial meaning, lack of justification and unfeasibility. In: WHEELER, Joanna (org.). *Single taxation?* Amsterdam: IBFD, 2018.
- SCHOUERI, Luís Eduardo; PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. Governança fiscal internacional: entre a fragmentação e o déficit de legitimidade. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário* v. 15, n. 2, jul.-dez. 2020.
- SCHOUERI, Luís Eduardo; PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. Tributação internacional e o direito interno. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). *Pesquisas tributárias: tributação internacional e o direito interno*. 1. ed. Porto Alegre: Lex Magister, 2018.
- SHAW, Malcom N. *Direito internacional*. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla, Lenita Ananias do Nascimento, Antônio de Oliveira Sette-Câmara. Coordenação e revisão da tradução por Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2010.
- VALDERRAMA, Irma Mosqueira *et al.* Tools used by countries to counteract aggressive tax planning in light of transparency. *Intertax* v. 46, Issue 2. Netherlands: Kluwer Law International, 2018.
- VOGEL, Klaus. Double tax treaties and their interpretation. *International Tax and Business Lawyer* v. 4:1, 1986.
- VOGEL, Klaus. *On double taxation conventions*. Deventer: Kluwer Law, 1991.
- WARD, David Anthony. Abuse of tax treaties. *essays on international taxation in honor of Sidney I. Roberts. Series on International Taxation* n. 15. Deventer: Kluwer Law and Taxation, 1993.
- XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

Jurisprudência das Cortes Brasileiras

- BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial n. 1.161.467/RS, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, *DJe* 1.6.2012.

- BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial n. 1.325.709/RJ, Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, *Dje* 20.5.2014.
- BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial n. 1.759.081/SP, Min. Rel. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, *Dje* 18.12.2020.
- BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial n. 1.743.319/SP, Min. Rel. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, *Dje* 15.3.2021.
- BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial n. 1.808.614/RJ, Min. Rel. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, *Dje* 19.3.2021.

Jurisprudência da Corte de Justiça da União Europeia

- C-436/08 and C-437/08, Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH, Österreichische Salinen AG v. Finanzamt Linz, Judgment of the Court (Third Chamber), 10 February 2011.
- C-101/05, Skatterverket v. A, Judgment of the Court (Grand Chamber), 18 December 2007.

Relatórios de Organizações Internacionais

- LEAGUE OF NATIONS. *Report on double taxation submitted to the Financial Committee by Professors Bruins, Eunaudi, Seligman and Sir Josiah Stamp*. Document E.F.S.73.F.19. April, 5th 1923.
- LEAGUE OF NATIONS. *Double taxation and tax evasion: report and resolutions submitted by the technical experts to the Financial Committee of the League of Nations*. Document F.212. February, 7th 1925.
- OECD. *Action plan on base erosion and profit shifting*. Paris: OECD Publishing, 2013.
- OECD. *Addressing base erosion and profit shifting*. Paris: OECD Publishing, 2013.
- OECD. *Developing a multilateral instrument to modify bilateral tax treaties, Action 15 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2015.
- OECD. *Model tax convention on income and on capital: condensed version*. Paris: OECD Publishing, 2017.
- OECD. *Neutralising the effects of hybrid mismatch arrangements, Action 2 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2015.
- OECD. *Preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances, Action 6 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2015.
- OECD. *Tax sparing: a reconsideration*. Paris: OECD Publishing, 1997.