ALEXANDRE ALKMIM TEIXEIRA
Coordenador

PLANO BEPS

Belo Horizonte
FORUM
CONHECIMENTO JURÍDICO
2019

PICCIOTTO, Sol. International Taxation and Economic Substance. *In Bulletin for International Taxation*, IBFD, dez., 2016, p. 752-9.

ROCHA, Sérgio André. *Brazil's International Tax Policy*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

ROLIM, João Dácio. The General Anti-Avoidance Rule: Its Expanding Role in International Taxation. *In Intertax*, Kluwer, v. 44, n. 11, p. 815-22.

ROLIM, João Dácio; ROSENBLATT, Paulo. Dez Anos da Norma Geral Antielisiva no Brasil. *In Revista Dialética de Direito Tributário*, 197, 2012.

ROSENBLATT, Paulo. *General Anti-Avoidance Rules for Major Developing Countries*. Roterdam: Kluwer Law International, 2015.

ROSENBLATT, Paulo. Normas Gerais Antielisivas como Princípio de Direito Internacional: Os Desafios do Brasil em se Compatibilizar ao BEPS. *In: Revista Direito Tributário Internacional Atual* n. 2, 2017, p. 211-233.

ROSENBLATT, Paulo; COSTA, Gustavo Cavalcanti. MP 685 criminaliza qualquer forma de planejamento tributário lícito. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2015-set-02/mp-685-criminaliza-qualquer-forma-planejamento-tributario-licito. Acesso em: 12 out. 2017.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento Tributário e o "Propósito Negocial" - Mapeamento de Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008. *In:* L. E. Schoueri e R. d. Freitas (eds). São Paulo: Quartier Latin, 2010.

TAVARES, Romero J. S. Política Tributária Internacional – OCDE, BEPS e G20: como defender os interesses do Brasil? *Revisa Brasileira de Comércio Exterior* n. 127, abr./maio/jun. 2016.

UTUMI, Ana Cláudia Akie *et alli*. Planejamento Tributário. *In.* SANTI, Eurico Marcos Diniz de *et ali* (coord.). *Repertório Analítico de Jurisprudência do CARF*. São Paulo: FGV, 2016, p. 217-262.

VANISTENDAEL, Frans. Is Tax Avoidance the Same Thing under the OECD Base Erosion and Profit Shifting Action Plan, National Tax Law and EU Law? *IN Bulletin for International Taxation*, IBFD, mar., 2016, p. 163-172.

ZIMMER, Frederik. IFA General Report: Form and Substance in Tax Law. *In Caltiers de Droit Fiscal International*, IFA, v. 87A, 2002.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2018 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

ROSENBLATT, Paulo. Norma geral antielisiva e o *principle purpose test* (ação 6 do BEPS) na política internacional tributária do Brasil. *In:* TEIXEIRA, Alexandre Alkmim (Coord.). *Plano BEPS*. Belo Horizonte: Fórum, 2019. p. 397-410. ISBN 978-85-450-0654-1.

INFLUÊNCIAS DO PROJETO BEPS NOS NOVOS ACORDOS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO FIRMADOS PELO BRASIL

KAREM JUREIDINI DIAS

RAPHAEL ASSEF LAVEZ

1 Introdução

Após a publicação dos relatórios finais do Projeto BEPS, no final de 2015, teve início a fase de implementação das medidas sugeridas pela OCDE, o que traria impactos tanto no âmbito da legislação doméstica quanto nos acordos para evitar a dupla tributação. No caso do Brasil, com referência à legislação doméstica, verificaram-se diversas iniciativas para a adoção de determinadas orientações do Projeto BEPS, desde a edição da Medida Provisória nº 685 e a pretensão de adoção de uma obrigação de informar a realização de planejamentos tributários (em tese inspirada na Ação 12 do Projeto BEPS), até a implementação de determinados parâmetros de troca de informações, como a Declaração País a País (Ação 13 do Projeto BEPS).

No âmbito dos acordos para evitar a dupla tributação, num primeiro momento, o Brasil participou da comissão *ad hoc* de países envolvidos na negociação de um instrumento multilateral, conforme concebido no contexto da Ação 15 do Projeto BEPS, propondo um único acordo multilateral que viabilizasse a modificação em série dos tratados bilaterais firmados entre seus signatários. Após o encerramento dos trabalhos, foi divulgada a versão definitiva da "Convenção Multilateral para Implementar as Medidas relacionadas a Tratados Tributários para prevenir a Erosão da Base Tributária e a Transferência de Lucros", já tendo sido assinada por 83 países,[1] dentre os quais não se inclui o Brasil. Do ponto de vista global, o propósito da Ação 15 de promover as devidas alterações em inúmeros acordos bilaterais de uma só vez, por meio de um instrumento multilateral, é bastante ponderado, haja vista a magnitude do número de

[1] Até 23 de julho de 2018. Disponível em: http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf. Acesso em: 03 ago. 2018.

acordos – reporta-se que se trata de mais de 3.000 tratados bilaterais–,[2] bem como os custos e o tempo que a renegociação bilateral implicaria.

Alternativamente, a postura brasileira no tocante à implementação das propostas do Projeto BEPS tem apontado no sentido da renegociação bilateral de seus acordos, além da inclusão das novas propostas nos acordos que vieram ou vierem a ser concluídos. Nesse sentido, foram concluídos três acordos que permitem avaliar algumas das tendências a serem adotadas pelo Brasil quanto à sua política de acordos para evitar a dupla tributação: *(i)* o Protocolo de Emenda à Convenção firmada com a Argentina (celebrado em 21.07.2017 e já aprovado pelo Congresso Nacional 20.06.2018);[3] *(ii)* a Convenção para Eliminar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão e Elisão Fiscais celebrada com a Suíça (firmada em 03.05.2018); e *(iii)* o Acordo para Eliminar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão e Elisão Fiscais celebrado com Singapura (firmado em 07.05.2018).

Nesse contexto, o propósito do presente artigo é avaliar, a partir dos três acordos firmados pelo Brasil após a publicação dos relatórios finais do Projeto BEPS e do próprio Instrumento Multilateral, de que maneira essas novas tendências em política fiscal internacional têm influenciado (e, por consequência, poderão influenciar) a posição brasileira no tocante aos acordos para evitar a dupla tributação, sobre os principais aspectos adotados nos mencionados tratados. Ainda, se analisarão, em conjunto com a legislação doméstica brasileira, os principais impactos práticos das novas diretrizes adotadas nos acordos de dupla tributação.

2 Influências do Projeto BEPS na política brasileira de acordos para evitar a dupla tributação

A opção brasileira pela renegociação bilateral dos acordos em detrimento à solução multilateral ficou bastante evidente com o caso do Protocolo à Convenção firmada com a Argentina, no qual se incluíram diversas cláusulas cuja redação guarda inegável influência do Instrumento Multilateral. De fato, aventam-se algumas razões para essa posição do Brasil no tocante à implementação das medidas sugeridas pelo Projeto BEPS em sua rede de acordos de dupla tributação.[4] Em primeiro lugar, a solução multilateral poderia ser entendida como injustificavelmente complexa para um país cuja rede de acordos bilaterais é relativamente pequena – há, hoje, apenas 32 acordos para evitar a dupla tributação em vigor em que o Brasil consta como um dos Estados Contratantes.[5] Além disso, considerando essa complexidade e o fato de que acordos tributários, como aquele firmado com a Rússia, levaram anos para serem aprovados (no caso, 13 anos),

[2] OECD, *Explanatory statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty related Measures to prevent Base Erosion and Profit Shifting*, parágrafo 26.

[3] Decreto Legislativo nº 136/2018.

[4] TOMAZELA, Ramon. "Brazil's absence from the Multilateral BEPS Convention and the new amending protocol signed between Brazil and Argentina". *Kluwer International Tax Blog*. Disponível em: [http://kluwertaxblog.com/2017/09/05/brazils-absence-multilateral-beps-conventionnew-amending-protocol-signed-brazil-argentina/]. Acesso em: 19 jul. 2018.

[5] África do Sul, Argentina, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, China, Coreia do Sul, Dinamarca, Equador, Eslováquia e República Tcheca (originalmente firmado com a República Socialista da Tchecoslováquia), Espanha, Filipinas, Finlândia, França, Hungria, Índia, Israel, Itália, Japão, Luxemburgo, México, Noruega, Países Baixos, Peru, Portugal, Rússia, Suécia, Trinidad e Tobago, Turquia, Ucrânia e Venezuela.

seria fundamentado o receio de que o processo legislativo para a aprovação, pelo Congresso Nacional, de eventual adesão ao Instrumento Multilateral pudesse se estender por um longo tempo, frustrando a principal vantagem de sua proposta: a celeridade na implementação das alterações sugeridas pelo Projeto BEPS.

Cotejando-se o Protocolo à Convenção firmada com a Argentina e os novos Acordos celebrados com Suíça e Singapura, verificam-se pontos em comum que demonstram, em alguma medida, a efetiva influência do Projeto BEPS na política brasileira de acordos de dupla tributação. Em termos gerais, essa tendência se fez sentir no tocante à definição de estabelecimento permanente (Artigo 5), especialmente no caso da Argentina e Singapura, que levaram em consideração aspectos suscitados no Relatório Final da Ação 7 do Projeto BEPS,[6] focando no esvaziamento de estruturas que evitem a caracterização do *status* de estabelecimento permanente,[7] bem como rechaçando a utilização de arranjos de comissão mercantil e afins para essa mesma finalidade.

Além desse aspecto, também foram adaptadas algumas regras relativas ao procedimento amigável, alinhando-se os referidos acordos a determinadas diretrizes do Relatório Final da Ação 14 do Projeto BEPS,[8] especialmente quanto à possibilidade de instauração do procedimento amigável perante qualquer um dos Estados Contratantes,[9] o que implica a necessidade de se reavaliar a Instrução Normativa RFB nº 1.669, de 09 de novembro de 2016, à luz desses novos acordos.

Por fim, o terceiro aspecto que se destaca nos mencionados acordos diz respeito à adoção de cláusulas antielisivas e antiabuso, específicas e gerais, notadamente regras de limitação de benefícios e do teste do principal propósito.[10] Além desse aspecto (em que se verificam importantes particularidades entre os acordos, como se verá mais adiante), todos os casos analisados têm em comum a adoção de Preâmbulo semelhante ao sugerido no Relatório Final da Ação 6 do Projeto BEPS,[11] em que se esclarece que os acordos não têm por finalidade a viabilização de dupla não tributação ou redução da tributação por meio de evasão ou elisão fiscal.[12] A adoção de regras de tal escopo em acordos de dupla tributação não é, propriamente, uma novidade na política brasileira. De fato, ao menos desde 2002, alguns acordos firmados pelo Brasil já traziam cláusulas nesse sentido, sejam regras específicas de limitações de benefícios[13], seja regras gerais[14] que se aproximam da proposta da OCDE de um teste do principal propósito.[15]

[6] OECD, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: OECD Publishing, Paris, 2015, p. 16 e 28-29. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1787/9789264241220-en. Acesso em 05.10.2015.

[7] Como se verá mais adiante, aspecto também abordado pelo Artigo 13 do Instrumento Multilateral.

[8] OECD, *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: OECD Publishing, Paris, 2015. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1787/9789264241633-en. Acesso em: 05 out. 2015.

[9] Em sintonia com a previsão do Artigo 16(1) do Instrumento Multilateral.

[10] Como se verá adiante, com forte paralelo com Artigo 7 do Instrumento Multilateral.

[11] OECD, *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015, p. 91-92. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en. Acesso em: 05 out. 2015.

[12] Aspecto também abordado pelo Artigo 6(1) do Instrumento Multilateral.

[13] Acordos celebrados com África do Sul (2003), Rússia (2004) e Peru (2006).

[14] Acordos celebrados com Israel (2002), México (2003) e Turquia (2010).

[15] SCHOUERI, Luís Eduardo; GALENDI JUNIOR, Ricardo A. "Interpretative and Policy Challenges Following the OECD Multilateral Instrument (2016) from a Brazilian Perspective". *In: Bulletin for International Taxation*, v. 71, p. 340-348, 2017 (347).

3 Caracterização de estabelecimento permanente nos novos acordos brasileiros e reflexos da legislação doméstica

3.1 Exceções expressas ao conceito de estabelecimento permanente

Do ponto de vista dos acordos para evitar a dupla tributação, o conceito de estabelecimento permanente exerce a crucial função de determinar uma "presença tributável", estabelecendo qual o grau exigido para sua caracterização, vale dizer, a partir do qual se verificaria a inserção do não residente na economia do outro país de forma tão intensa que ali estaria caracterizada a pertença econômica da atividade.[16] De fato, trata-se do elemento de conexão que atribui, se presente, a competência tributária ao Estado da fonte de produção dos lucros provenientes da atividade empresarial, a par do Artigo 7(1) dos Acordos que seguem a Convenção Modelo da ODCE. Não por outra razão, identificou-se, na recusa à caracterização de estabelecimento permanente, uma importante oportunidade de redução da tributação na localidade em que desenvolvidas as atividades empresariais, voltando-se o Projeto BEPS à sua mitigação, a partir uma linha geral do Plano de Ação no sentido de proteção da tributação na fonte.[17]

No caso, em análise, tem-se que o rol de hipóteses consideradas como exceções à caracterização de um estabelecimento permanente[18] embasava a fragmentação das atividades de modo a evitar a atribuição de tal *status*, embora, se tomadas em conjunto, talvez pudessem evidenciar a presença tributável do não residente. A redação da Convenção Modelo da OCDE, na versão 14 de julho de 2014 (anterior ao Projeto BEPS, portanto), era nos seguintes termos:

> *ARTICLE 5*
> *PERMANENT ESTABLISHMENT*
> *(...)*
> *4. Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term "permanent establishment" shall be deemed not to include:*
> *a) the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise;*
> *b) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage, display or delivery;*
> *c) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise;*
> *d) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise;*
> *e) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, <u>any other activity of a preparatory or auxiliary character</u>;*
> *f) the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs a) to e), provided that <u>the overall activity of the fixed place of business resulting from this combination is of a preparatory or auxiliary character</u>.*

[16] XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 7. ed. Rio de Janeiro, Forense, 2010, p. 553.

[17] BRAUNER, Yariv. "What the BEPS?". *In: Florida Tax Review*, v. 16, n. 2, p. 95, 2014.

[18] Artigo 5(4) da Convenção Modelo da OCDE; Artigo 5(3) do Acordo emendado Brasil-Argentina; Artigo 5(4) do Acordo Brasil-Suíça; e Artigo 5(5) do Acordo Brasil – Singapura.

Na redação da Convenção Modelo de 2014, especialmente no Artigo 5(4)(e)(f), se poderia aventar que o requisito do caráter preparatório e auxiliar não se aplicaria às atividades dos itens (a) a (d) se tomadas individualmente, mas apenas para outras atividades não previstas nos itens (a) a (d) ou quando desempenhadas essas atividades dos itens (a) a (d) conjuntamente (itens (e) e (f), respectivamente). Inclusive, era justamente essa a orientação da OCDE em seus Comentários, segundo os quais a regra do Artigo 5(4)(f), que veicula o requisito do caráter preparatório e auxiliar, não é relevante quando a empresa mantém diversas instalações fixas de negócios em que se exerçam as atividades dos itens anteriores, desde que de forma física e operacionalmente segregada.[19] Naturalmente, o item 27.1 dos Comentários da OCDE ao Artigo 5, que veiculava tal entendimento, foi excluído na versão revisada dos Comentários, publicada em 21 de novembro de 2017, incorporando as alterações sugeridas no Relatório Final da Ação 7 do Projeto BEPS.

Nesse sentido, o Acordo Brasil-Argentina, após a celebração do Protocolo de 2017, passou a prever as hipóteses de exceção ao conceito de estabelecimento permanente exatamente em linha com o proposto no Relatório Final da Ação 7 do Projeto BEPS:[20]

> Artigo 5
> Estabelecimento Permanente
> (...)
> 3. Não obstante as disposições precedentes do presente Artigo, considerar-se-á que a expressão "estabelecimento permanente" não inclui:
> (...)
> e) a manutenção de uma instalação fixa de negócios unicamente para fins de desenvolver, para a empresa, *qualquer outra atividade*;
> f) manutenção de uma instalação fixa de negócios unicamente para fins de qualquer combinação das atividades mencionadas nas alíneas a) a e),
> *desde que essa atividade* ou, no caso da alínea f), a atividade geral da instalação fixa de negócios *seja de caráter auxiliar ou preparatório.*

Essa redação, inclusive, corresponde à "Opção A" do Artigo 13(2) do Instrumento Multilateral e à atual versão do Artigo 5(4) da Convenção Modelo da OCDE (2017), assegurando que o requisito do caráter auxiliar ou preparatório se aplique a todas as exceções ao conceito de estabelecimento permanente, como se verifica nos trechos destacados.

Por outro lado, o Acordo firmado com Singapura seguiu posição diversa, tendo optado pela redação alternativa veiculada no item 78 dos Comentários ao Artigo 5 (2017). Essa alternativa parte da premissa de que as atividades listadas no Artigo 5(4) já seriam intrinsecamente de natureza preparatória ou auxiliar, de modo que a nova redação proposta na Convenção Modelo (2017) implicaria uma desnecessária insegurança para contribuintes e autoridades fiscais. Essa redação alternativa, em alguma medida com a

[19] OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*. Commentary on Article 5, n. 27.1. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en. Acesso em: 03 ago. 2018.

[20] OECD, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: OECD Publishing, Paris, 2015, p. 28-29. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1787/9789264241220-en. Acesso em: 05 out. 2015.

redação anterior da Convenção Modelo da OCDE (2014), corresponde à "Opção B" do Artigo 13(2) do Instrumento Multilateral:

> Artigo 5
> Estabelecimento Permanente
> (...)
> 5. Não obstante as disposições precedentes deste Artigo, considerar-se-á que a expressão "estabelecimento permanente" não inclui:
> (...)
> e) a manutenção de instalação fixa de negócios unicamente para fins de desenvolvimento, para a empresa, de qualquer atividade não listada nas alíneas a) a d), desde que essa atividade possua caráter preparatório ou auxiliar; ou
> f) a manutenção de instalação fixa de negócios unicamente para fins de qualquer *combinação das atividades mencionadas nas alíneas a) a e), desde que o conjunto das atividades da instalação fixa de negócios resultante dessa combinação seja de caráter preparatório ou auxiliar.*

O Acordo com a Suíça, por sua vez, manteve a redação anterior da Convenção Modelo da OCDE (2014), não incorporando nenhuma das opções do Artigo 13(2) do Instrumento Multilateral – o que, ademais, revela-se coerente com a posição das autoridades suíças, que apresentaram reservas aos dispositivos do Instrumento Multilateral que tratavam da matéria. Por outro lado, nenhum dos acordos adotou a redação do atual Artigo 5(4.1) da Convenção Modelo da OCDE (2017),[21] que veicula regra anti-fragmentação, ou seja, não se aplicando as exceções do Artigo 5(4) quando a mesma empresa ou empresas estreitamente relacionadas desenvolvam atividades no mesmo lugar ou em lugares diferentes do mesmo Estado Contratante que constituam, isolada ou conjuntamente, um estabelecimento permanente nos termos do Artigo 5.

3.2 Agentes dependentes e contratos de comissão mercantil

Nesse contexto da recusa à caracterização do estabelecimento permanente, um aspecto que sempre suscitou polêmica foi, justamente, o enquadramento dos contratos de comissão mercantil nas hipóteses de agente dependente e, portanto, em tese, ensejadora do *status* de estabelecimento permanente. Antes do Projeto BEPS, era seguinte a regra sugerida na Convenção Modelo da OCDE (2014):

> *ARTICLE 5*
> *PERMANENT ESTABLISHMENT*
> *(...)*
> *5. Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2, where a person — other than an agent of an independent status to whom paragraph 6 applies — is acting on behalf of an enterprise and has, and habitually exercises, in a Contracting State an authority to conclude contracts in the name of the enterprise, that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph.*
> *6. An enterprise shall not be deemed to have a permanent establishment in a Contracting State merely because it carries on business in that State through a broker, general commission agent or any other agent of an independent status, provided that such persons are acting in the ordinary course of their business.*

[21] Artigo 13(4) do Instrumento Multilateral.

Como se verifica, havendo uma pessoa que, além de atuar por conta da empresa, possua (e exerça com habitualidade) a autoridade para concluir contratos em nome dessa empresa, estará caracterizado o estabelecimento permanente dessa empresa, exceto se referida pessoa exercer tal atividade de forma independente, no curso ordinário de seus negócios. A esse respeito, a OCDE identificou um problema na aplicação dessa hipótese de estabelecimento permanente em países de tradição continental cuja lei civil previsse o tipo contratual da comissão mercantil.[22] Isso porque, segundo Pleijsier, *"The commissionaire is a civil law type of agent without the power of representation"*.[23]

De fato, sob essa perspectiva, contratos de comissão mercantil não poderiam se enquadrar na hipótese de estabelecimento permanente do Artigo 5(5), já que esse tipo contratual caracteriza-se pela obrigação de alguém (comissário) a vender ou comprar bens em seu próprio nome, mas por conta de um terceiro (comitente), em troca de alguma remuneração (comissão).[24] Assim, vislumbrar no comissário qualquer poder de representação do comitente, ou "autoridade para celebrar contratos em seu nome", seria uma deturpação de sua natureza.

O incômodo da OCDE acerca da não caracterização de estabelecimento permanente nas hipóteses de comissão mercantil – decorrência direta do texto da Convenção Modelo de então e não de uma recusa artificial–[25] decorre do fato de que, afinal, o comissário possui poderes que lhe são outorgados pelo comitente, pois opera por sua conta e ordem, mas em nome próprio. Segundo Pontes de Miranda, o comissário *recebeu outorga de poder, porém nem tôda outorga de poder é mandato*.[26]

Diante desse cenário, o Relatório Final da Ação 7 do Projeto BEPS propôs alterações que permitiriam caracterizar o estabelecimento permanente com base nos seguintes requisitos:[27]

- atuação por conta e ordem da empresa; *e*
- conclusão habitual de contratos ou atuação habitual de papel principal na conclusão de contratos que rotineiramente são firmados sem modificação substancial, desde que esses contratos sejam:

[22] JIMÉMENZ, Adolfo M. "Preventing the Artificial Avoidance of PE Status". In: *Papers on Selected Topics in Protecting the Tax Base of Developing Countries*. Nova York: ONU, setembro de 2014, p. 6;.

[23] PLEIJSIER, Arthur. "The Agency Permanent Establishment in BEPS Action 7: Treaty Abuse or Business Abuse?". In: *Intertax*, v. 43, n. 2, 2015, p. 147-154 (152).

[24] GOMES, Orlando. *Contratos*. 26. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 438.

[25] PLEIJSIER, Arthur. "The Agency Permanent Establishment in BEPS Action 7: Treaty Abuse or Business Abuse?". In: *Intertax*, v. 43, n. 2, 2015, p. 147-154 (152).

[26] MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado*. Tomo XLII. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 368.

[27] OECD, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: OECD Publishing, Paris, 2015, p. 16. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1787/9789264241220-en. Acesso em: 05 out. 2015.

em nome da empresa; *ou*
para a transferência de propriedade de bem pertencente a essa empresa ou
para a concessão do uso de direito que a empresa tem o direito de utilizar; *ou*
para a prestação de serviços por essa empresa.

Outro aspecto importante diz respeito à modificação do conceito de agente independente, excluindo-se a hipótese em que o agente, embora aja de forma independente e no curso ordinário de seus negócios, atue com exclusividade (ou quase exclusividade) a uma só empresa ou a empresas estreitamente relacionadas.[28]

Tais modificações, atualmente incorporadas ao Artigo 5(5)(6)(8) da Convenção Modelo da OCDE (2017),[29] foram integralmente adotadas no Protocolo firmado com a Argentina (2017):

Artigo 5
Estabelecimento Permanente
(...)
4. Não obstante o disposto nos parágrafos 1 e 2, mas ressalvadas as disposições do parágrafo 5, quando uma pessoa atue em um Estado Contratante por conta de uma empresa e, dessa forma, habitualmente conclua contratos *ou habitualmente exerça o papel principal que leve à conclusão de contratos* que são *rotineiramente celebrados sem modificação substancial* pela empresa, e esses contratos são:
a) em nome da empresa, ou
b) para a *transferência da propriedade*, ou para a *concessão do direito de uso*, de bens de propriedade dessa empresa ou sobre os quais a empresa tenha um direito de uso, ou
c) para a *prestação de serviços* por essa empresa,
considerar-se-á que tal empresa dispõe de um estabelecimento permanente nesse Estado Contratante relativamente às atividades que essa pessoa desenvolva para a empresa, *a menos que tais atividades se limitem às mencionadas no parágrafo* 3, as quais, se exercidas por intermédio de uma instalação fixa de negócios, não permitiriam considerar-se essa instalação fixa como um estabelecimento permanente nos termos do referido parágrafo.
5. O disposto no parágrafo 4 não se aplica quando a pessoa atuando em um Estado Contratante por conta de uma empresa do outro Estado Contratante exercer atividades negociais no primeiro Estado mencionado como um agente independente e atuar para a empresa no curso normal dessas atividades. No entanto, quando uma pessoa atuar *exclusivamente ou quase exclusivamente* por conta de *uma ou mais empresas estreitamente relacionadas*, essa pessoa não será considerada um agente independente, na acepção do presente parágrafo, no que diz respeito a essas empresas.
Artigo 3
Definições gerais
1. (...)
k) a expressão *pessoa estreitamente relacionada a uma empresa* significa uma pessoa que, com base nos fatos e circunstâncias relevantes, possui o *controle sobre uma empresa ou esta última sobre a primeira*, ou ambas estão *sob o controle das mesmas pessoas* ou empresas.

[28] OECD, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: OECD Publishing, Paris, 2015, p. 16. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1787/9789264241220-en. Acesso em: 05 out. 2015.

[29] Artigo 12 do Instrumento Multilateral.

Em qualquer caso, uma pessoa será considerada como estreitamente relacionada a uma empresa se *uma possuir, direta ou indiretamente, mais de 50% de participação na outra* (ou, no caso de uma sociedade, mais de 50% do total dos direitos de voto e do valor das ações da sociedade ou da participação nos lucros da sociedade), ou se outra pessoa possuir, direta ou indiretamente, mais de 50% de participação (ou, no caso de uma sociedade, mais de 50% do total dos direitos de voto e do valor das ações da sociedade ou da participação nos lucros da sociedade) na pessoa e na empresa.

Assim, como se verifica, o Acordo com a Argentina incorporou, na minúcia, as sugestões apresentadas pela OCDE nesse tema. Diferentemente, os Acordos com a Suíça e com Singapura, neste aspecto, mantiveram a redação anterior da Convenção Modelo da OCDE (2014), não incorporando nenhuma das opções do Artigo 13(2) do Instrumento Multilateral.

3.3 Implicações do alargamento do conceito de estabelecimento permanente nos acordos à luz da legislação doméstica brasileira

3.3.1 A tributação dos comitentes não residentes na legislação doméstica e nos acordos de dupla tributação

Questão interessante é avaliar, levando-se em conta a legislação doméstica brasileira, quais os impactos decorrentes do alargamento do conceito de estabelecimento permanente que, em maior ou menor grau, os novos acordos brasileiros introduziram.

Na realidade, embora não trate dos estabelecimentos permanentes, a legislação brasileira do imposto de renda traz situações nas quais não residentes que aqui auferirem rendimentos receberão tratamento diverso do regime geral dos não residentes. Duas hipóteses encontram-se expressamente previstas nos incisos II e III do artigo 147 do RIR/99, quais sejam, *(i)* as filiais, sucursais, agências ou representações de pessoas jurídicas estrangeiras; e *(ii)* os comitentes domiciliados no exterior, quanto aos seus lucros auferidos por meio de comissários ou representantes no Brasil. Para as duas hipóteses, há a equiparação a pessoa jurídica residente no Brasil para fins de imposto de renda, aplicando-lhes, portanto, regime próprio dos residentes, especialmente quanto à tributação sintética de seus rendimentos.

No segundo caso, vale destacar que o comissário age em nome próprio e à conta alheia, como visto acima, e que o Regulamento do Imposto de Renda (artigo 398) restringe tal hipótese à comercialização de mercadorias, não obstante não haja tal restrição em sua base legal, qual seja, o artigo 76 da Lei nº 3.470/58. Não há, ademais, qualquer referência à habitualidade das intermediações, critério previsto nos acordos.

E a respeito da sistemática aplicada ao comitente, o artigo 398 do RIR/99 estabelece que se aplicam a ele todas as normas "sobre determinação e tributação dos lucros apurados no Brasil pelas filiais, sucursais, agências ou representações das sociedades estrangeiras autorizadas a funcionar no País", isto é, as regras gerais do IRPJ aplicáveis às sociedades residentes no Brasil (inclusive quanto à opção pelo lucro presumido ou real).

Dessa forma, especialmente quando há efetiva remessa (venda) da mercadoria ao próprio comissário, para venda por conta e ordem do comitente, deve o comissário escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior, e que corresponderá à diferença entre a remuneração recebida

pelos seus serviços (comissão) e os gastos e despesas da operação que correrem por sua conta. De outro lado, o lucro operacional do comitente será a diferença entre o preço de venda no Brasil e o valor pelo qual a mercadoria tiver sido importada, acrescido das despesas da operação que correrem por sua conta, inclusive a remuneração dos serviços prestados pelo comissário.

Há, contudo, duas hipóteses que levam, necessariamente, ao arbitramento do lucro do comitente: de um lado, nos termos do artigo 398, inciso IV, do RIR/99, a falta de apuração apartada do lucro do comitente e do comissário, nos termos mencionados acima; de outro, a venda direta através de mandato, prevista no artigo 399[30] do RIR/99. O artigo 539 do RIR/99 explicita as situações que se enquadrariam na segunda hipótese de arbitramento, qual seja, a venda direta através de mandato.[31]

Em resumo, a legislação brasileira prevê a tributação do não residente na hipótese de comissão mercantil, sem poderes do comissário para celebrar contratos em nome do comitente, situação em que se lhe aplicam todas as regras próprias das pessoas jurídicas residentes no país (artigos 147, III, e 398 do RIR/99); e, na hipótese de representação comercial, em que o representante brasileiro possua autoridade para celebrar contratos em nome do não residente, aplicando-se-lhe, necessariamente, as regras do lucro arbitrado (artigos 399 e 539 do RIR/99).

Nessa linha, a legislação brasileira, ao menos desde 1958, já previa a tributação do lucro de não residentes mesmo quando ausente poder de representação por parte do comissário, o que, como visto acima, não se incluía no conceito anterior da estabelecimento permanente da Convenção Modelo da OCDE (2014) e ainda não se faz presente nos Acordos com Suíça e Singapura, que mantiveram a definição de agentes dependentes anterior às propostas do Projeto BEPS. A consequência, portanto, é o impedimento da tributação dos lucros auferidos no Brasil por comitentes residentes na Suíça e em Singapura, quando ausente o poder de representação de seus comissários, já que o Artigo 7 dos mencionados tratados impedirá a aplicação do artigo 398 do RIR/99 à hipótese. O mesmo não ocorrerá com comitentes residentes na Argentina, pois, após o Protocolo de 2017, o respectivo acordo passou a prever um conceito alargado de agente dependente, incluindo situação em que o comissário não possui poderes de representação (naturalmente, desde que atendidos os demais requisitos do Artigo 5, mencionados acima).

[30] *Artigo 399*. No caso de serem efetuadas vendas, no País, por intermédio de agentes ou representantes de pessoas estabelecidas no exterior, o rendimento tributável será arbitrado de acordo com o disposto no artigo 539 (Lei nº 3.470, de 1958, artigo 76, §3º).

[31] "No caso de serem efetuadas vendas, no Brasil, por intermédio de representante (residente ou domiciliado no País) de pessoa jurídica domiciliada no exterior, o qual detenha mandato com poderes para obrigar contratualmente o vendedor para com o adquirente no território nacional, quando faturadas diretamente a este, o arbitramento do lucro da empresa estrangeira no Brasil será determinado mediante a aplicação do percentual de presunção legalmente previsto sobre a receita bruta, acrescido de vinte por cento" (Solução de Consulta DISIT/SRRF04 nº 04, de 23 de janeiro de 2013). No mesmo sentido: "3. Em relação às vendas faturadas diretamente pelo vendedor residente ou domiciliado no exterior ao comprador no Brasil, o disposto no artigo 76, parágrafo 3º, da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958, deve ser aplicado de acordo com a seguinte interpretação: a) somente caberá o arbitramento nos casos de vendas efetuadas no Brasil por intermédio de agente ou representante, residente ou domiciliado no País, que tenha poderes para obrigar contratualmente o vendedor para com o adquirente, no Brasil, ou por intermédio de filial, sucursal ou agência do vendedor no País;" (Portaria MF nº 228, de 08 de maio de 1974).

Mais complexa é a questão da representação comercial. De fato, os três acordos preveem a caracterização de estabelecimento permanente nessa hipótese – claro, levando-se em conta o requisito da habitualidade, presente nos acordos. Nesse caso, tratando-se de uma relação de representação que atenda a tal critério, tem-se que: *(i)* estará caracterizado um estabelecimento permanente; e *(ii)* os acordos em questão permitirão a tributação desses lucros onde auferidos, isto é, no Brasil, à luz de seu Artigo 7(1). O ponto, então, não é *se* esses lucros podem ser tributados no Brasil, mas *como* podem sê-lo.

Isso porque, como visto, a legislação doméstica brasileira prevê a aplicação do regime do lucro arbitrado; contudo, os três acordos em questão possuem redação semelhante em seu Artigo 7(3):

> Artigo 7
> Lucros das empresas
> (...)
> 3. Para a determinação dos lucros de um estabelecimento permanente, *será permitido deduzir as despesas* que tiverem sido feitas para a consecução dos fins desse estabelecimento permanente, incluindo as despesas de direção e os encargos gerais de administração assim incorridos.

É, então, controversa se a aplicação do regramento do lucro arbitrado, nos termos do artigo 532 do RIR/99, acrescendo-se 20% à margem de presunção, está em consonância com a regra de atribuição e apuração de lucros do estabelecimento permanente prevista nos acordos. Isso porque, na hipótese de se comprovar que a dedução efetiva das despesas levaria a uma tributação inferior no Brasil, o Artigo 7(3) dos acordos claramente obstaria a pretensão de tributar tais lucros nesse montante majorado, representado pelo arbitramento.

Nada obstante, é importante reconhecer que a regra do artigo 399 do RIR/99 implica a discriminação do estabelecimento permanente em comparação com empresas brasileiras que desempenham a mesma atividade do não residente, pois a elas caberá, no mínimo, a opção pelo regime de lucro presumido, que inegavelmente implica uma tributação inferior àquela exigida pela sistemática do lucro arbitrado.

3.3.2 Tributação do lucro das empresas na fonte: um potencial caso de discriminação

O alargamento do conceito de estabelecimento permanente nos acordos brasileiros traz à tona um problema da tentativa do Fisco brasileiro de tributar o lucro auferido por não residentes no Brasil. Isso porque, em algumas ocasiões, à míngua de uma regra específica de caracterização e tributação de estabelecimentos permanentes na legislação doméstica (à exceção, como visto, das filiais, comissários e representantes comerciais), busca-se a tributação de tais rendimentos na fonte, como se a mera caracterização de um estabelecimento permanente à luz do tratado atribuísse uma competência tributária ilimitada ao Estado da fonte de produção de tais lucros, o que não é correto.

Exemplo dessa interpretação equivocada dos acordos de dupla tributação pode ser identificado em decisão de turma ordinária do Conselho Administrativo de Recursos

Fiscais (CARF), que, em janeiro de 2016, tratou da incidência do IRRF sobre remessas realizadas a residente da França em razão da prestação de serviços técnicos realizados no Brasil:

> TRATADO BRASIL-FRANÇA PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. EXISTÊNCIA DE ESTABELECIMENTO PERMANENTE. TRIBUTAÇÃO NA FONTE. São características do estabelecimento permanente a existência de uma instalação material, com caráter de permanência, que esteja à disposição da empresa, a qual deve exercer a sua atividade nesta instalação ou por meio desta instalação. Na existência de um estabelecimento permanente, os lucros podem ser tributados na fonte.[32]

Independentemente da caracterização em si de um estabelecimento permanente, coloca-se em questão a possibilidade da tributação do lucro atribuído a estabelecimentos permanentes no Brasil numa sistemática analítica, isto é, mediante a mera retenção na fonte. Isso porque, semelhantemente aos acordos ora analisados, também o tratado da França prevê, em seu Artigo 7(3), o direito à dedução das despesas relacionadas à realização das atividades do estabelecimento permanente, o que não se verifica na tributação na fonte e, portanto, vai além dos limites impostos pelos acordos.[33]

Assim, a ausência de uma regra específica de caracterização e tributação de estabelecimentos permanentes na legislação doméstica e a consequente tentativa de aplicação da mera retenção na fonte (ou do lucro arbitrado, no caso dos representantes comerciais) acaba por discriminar os não residentes que aqui firmarem um estabelecimento permanente, pois se sujeitarão a uma tributação possivelmente mais gravosa que as empresas brasileiras que desempenharem atividades análogas, o que é vedado pelo Artigo 25(3) do Acordo com Singapura, cuja redação é semelhante àquela do Artigo 24(3) dos outros acordos em questão:

> Artigo 25
> Não discriminação
> (...)
> 2. A tributação de um estabelecimento permanente que uma empresa de um Estado Contratante tiver no outro Estado Contratante não será determinada de modo *menos favorável nesse outro Estado do que a das empresas desse outro Estado que exercerem as mesmas atividades*. Esta disposição não poderá ser interpretada no sentido de obrigar um Estado Contratante a conceder aos residentes do outro Estado Contratante deduções pessoais, abatimentos e reduções para fins de tributação em função de estado civil ou encargos familiares concedidos aos seus próprios residentes.

Dessa forma, embora se possa reconhecer, no plano internacional, um alargamento do conceito de estabelecimento permanente, tendência bastante refletida no Acordo com Argentina e, em menor grau, no Acordo com Singapura, isso não deve significar, por si só, um incremento da tributação, no Brasil, do lucro das empresas residentes nesses países. Isso porque a ausência de legislação doméstica que preveja sua caracterização e,

[32] CARF, Segunda Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, Acórdão 2202-003.114, Rel. Cons. Marco Aurelio de Oliveira Barbosa, j. em 27 de janeiro de 2016.

[33] BIANCO, João Francisco. Análise de caso de tributação de estabelecimento permanente. *In: Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 15, n. 85, p. 63-68, jan./fev. 2017.

especialmente, tributação em consonância com o Acordo acaba por tornar controversa a exigência do imposto brasileiro nessas hipóteses.

3.3.3 Alargamento do conceito de estabelecimento permanente e reflexos na tributação de juros, *royalties* e serviços técnicos

Por fim, há um aspecto relacionado ao alargamento do conceito de estabelecimento permanente que pode, ao final, reduzir as hipóteses de tributação no Brasil. É o caso dos juros, *royalties*[34] e serviços técnicos (nos Acordos com Singapura e Suíça, que têm regra específica para esse tipo de rendimento). Isso porque, embora os acordos em questão prevejam a tributação na fonte de tais rendimentos, todos os dispositivos trazem exceção a essa regra distributiva consistente na denominada "cláusula de estabelecimento permanente". A título de exemplo, veja-se como a questão é tratada, no Acordo com a Suíça, quanto aos serviços técnicos:

> Artigo 13
> Remuneração por serviços técnicos
> 1. Remunerações por serviços técnicos provenientes de um Estado Contratante e pagas a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributadas nesse outro Estado.
> 2. Todavia, não obstante o disposto no Artigo 15, e ressalvadas as disposições dos Artigos 8, 17 e 18, *remunerações por serviços técnicos provenientes de um Estado Contratante poderão também ser tributadas no Estado Contratante do qual são provenientes* e de acordo com as leis desse Estado, mas, se beneficiário efetivo das remunerações for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim exigido *não excederá 10% do valor bruto das remunerações.*
> (...)
> 4. *As disposições dos parágrafos 1 e 2 não se aplicarão* se o beneficiário efetivo das remunerações por serviços técnicos, residente de um Estado Contratante, exercer, no outro Estado Contratante de que provenham as remunerações por serviços técnicos, atividade empresarial por intermédio de *estabelecimento permanente* aí situado, ou prestar serviços pessoais de caráter independente nesse outro Estado por intermédio de instalação fixa aí situada, e as *remunerações por serviços técnicos estiverem efetivamente ligadas a esse estabelecimento permanente ou instalação fixa. Nesse caso, aplicar-se-ão as disposições do Artigo 7* ou do Artigo 15, conforme couber.

Assim, embora os acordos prevejam que juros, *royalties* e serviços técnicos possam ser tributados pelo Estado da fonte, caso tais rendimentos estejam efetivamente ligados a um estabelecimento permanente por meio do qual o beneficiário desenvolva suas atividades, não se aplicam tais regras, mas aquelas próprias da tributação dos estabelecimentos permanentes (Artigo 7). Sendo esse o caso, como visto, os acordos não

[34] No Acordo com Argentina, há previsão no protocolo de que "Considera-se prestação de serviços técnicos e de assistência técnica a execução de serviços que dependam de conhecimentos técnicos especializados ou que envolvam assistência administrativa ou prestação de consultoria, realizada por profissionais independentes ou com vínculo empregatício ou, ainda, resultante de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico; e a assessoria permanente prestada pelo cedente de processo ou fórmula secreta ao cessionário, mediante técnicos, desenhos, estudos, instruções ou outros serviços similares, os quais possibilitem a efetiva utilização do processo ou fórmula cedidos". A abrangência da extensão do conceito de *royalties* é controversa (i.e., se aplicável à prestação de serviços sem transferência de tecnologia), mas, a princípio, as considerações aqui tecidas, no caso do Acordo com Argentina, também se aplicam aos serviços técnicos incluídos no escopo do Artigo 12.

admitirão a mera tributação na fonte, mas exigirão a efetiva apuração de um lucro por esse estabelecimento permanente, semelhantemente a uma pessoa jurídica residente no Brasil, o que, como visto, não possui previsão na legislação doméstica. Nesse caso, seria de todo controversa a tributação (na fonte) desses rendimentos.

4 Novas disposições sobre procedimento amigável e Instrução Normativa RFB nº 1.669/2016

Os novos Acordos firmados pelo Brasil também buscaram atualizar a redação do dispositivo relacionado à solução de controvérsias por meio de procedimento amigável, tema que foi tratado no Relatório Final da Ação 14 do Projeto BEPS. Dentre os aspectos ali discutidos e considerando a redação dos acordos brasileiros, aquele que teve maior impacto diz respeito à amplitude da possibilidade de instauração do procedimento amigável a qualquer um dos Estados contratantes.[35] De acordo com tal orientação, poderá o sujeito passivo requerer a instauração do procedimento amigável a ambos os Estados contratantes e não mais apenas àquele de sua residência ou nacionalidade. Tomando-se como exemplo o Protocolo ao Acordo com a Argentina, assim ficou a redação do dispositivo relacionado ao procedimento amigável:[36]

> Artigo 25
> Procedimento amigável
> 1. Quando uma pessoa considerar que as medidas tomadas por um ou ambos os Estados Contratantes resultam, ou poderão resultar, em relação a si, em uma tributação em desacordo com a presente Convenção, poderá, independentemente dos recursos previstos pelas legislações internas desses Estados, *submeter o seu caso à apreciação da autoridade competente de qualquer dos Estados Contratantes*. O caso deverá ser apresentado dentro de três anos contados da data da primeira notificação do ato que conduzir a uma tributação em desacordo com a presente Convenção.
> 2. A autoridade competente, se a reclamação se lhe afigurar justificada e não estiver em condições de lhe dar solução satisfatória, esforçar-se-á para resolver a questão mediante comum acordo com a autoridade competente do outro Estado Contratante, a fim de evitar uma tributação em desacordo com esta Convenção, Qualquer acordo alcançado será implementado independentemente dos prazos estabelecidos pela legislação interna dos Estados Contratantes.
> 3. As autoridades competentes dos Estados Contratantes esforçar-se-ão por resolver, mediante acordo amigável, qualquer dificuldade ou dúvida quanto à interpretação ou aplicação da Convenção, poderão também consultar-se mutuamente com vistas a eliminar a dupla tributação nos casos não previstos na Convenção.
> 4. As autoridades competentes dos Estados Contratantes poderão comunicar-se diretamente a fim de chegarem a um acordo no sentido dos parágrafos anteriores.

O procedimento amigável, vale recordar, foi regulamentado pela Instrução Normativa RFB nº 1.669, de 09 de novembro de 2016. É bem verdade que, considerando sua

[35] OECD, *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris, 2015, p. 22. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1787/9789264241633-en. Acesso em: 05 out. 2015.

[36] Semelhante ao Artigo 16 do Instrumento Multilateral.

disposição nos acordos brasileiros, a regulamentação pela Receita Federal não se revela um requisito imprescindível para sua instauração,[37] especialmente à luz da consolidada jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no tocante à autoaplicabilidade dos acordos internacionais, quando satisfeito o procedimento previsto pela Constituição Federal de aprovação pelo Congresso Nacional e publicação pelo Poder Executivo.[38]

Essa questão da autoaplicabilidade das cláusulas de procedimento amigável reassume relevância quando constatado que, porquanto editada antes da celebração dos acordos ora em comento, a Instrução Normativa RFB nº 1.669/16 prevê, em seu artigo 4º, que o requerimento de instauração do procedimento amigável somente poderá ser apresentado à Receita Federal *(i)* por sujeito passivo residente no Brasil; *(ii)* pelo nacional brasileiro, quando previsto pelo acordo; ou *(iii)* pelo não residente, se à época das medidas contrárias ao acordo era residente no Brasil.

Assim, como visto, essa não é mais a realidade dos acordos brasileiros. O fato de a Instrução Normativa não conter tal previsão não poderá constituir óbice, a partir da entrada em vigor dos acordos ora avaliados, à apresentação de requerimento de instauração de procedimento amigável por residentes na Argentina, Suíça e Singapura, ou por nacionais destes países, quando for o caso.

Por fim, nos três acordos analisados, o Brasil deixou de incluir cláusula arbitral, a despeito da orientação da OCDE ao compromisso com uma arbitragem vinculante nos acordos para evitar a dupla tributação.[39] De fato, duas questões costumam ser suscitadas no tocante à compatibilidade de eventual cláusula arbitral com o sistema tributário brasileiro: *(i)* eventual ofensa à soberania do Estado ao se vincular a uma decisão emitida por um árbitro; e *(ii)* eventual ofensa à legalidade, que exigiria lei em sentido formal para "as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades", conforme artigo 97, inciso V, do Código Tributário Nacional.

A esse respeito, em primeiro lugar, parece mal posta a ideia de que haveria ofensa à soberania de um Estado em razão da submissão à cláusula arbitral para resolução de conflitos, desde que esse Estado tenha assinado tratado internacional que a preveja como forma de resolução de conflitos e lhe confira o caráter obrigatório. Afinal, é a própria noção de soberania que impõe a consideração do contexto internacional, pois "[a] faceta externa da soberania, definida como a independência e a igualdade entre Estados, implica, principalmente, o reconhecimento da obrigatoriedade das normas de Direito Internacional"[40].

Em segundo lugar, no tocante à legalidade, sendo a celebração de acordos internacionais da própria autodelimitação da soberania (e jurisdição tributária) pelos Estados, não parece bem delineado o argumento de que apenas lei poderia renunciar ao tributo devido, justamente porque, não existindo jurisdição para instituir referido

[37] BARBOSA, Matheus Calicchio. *O procedimento amigável nos acordos de bitributação brasileiros*. São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 129.

[38] STF, Medida Liminar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.480-3/DF. Rel. Min. Celso de Mello, j. em 04.09.1997, DJ 18.05.2001.

[39] OECD, *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris, 2015, p. 41. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1787/9789264241633-en. Acesso em: 05 out. 2015.

[40] Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Relação entre tratados internacionais e a lei tributária interna. *In*: CASELLA, Paulo Borba. [*et al*] (org.). *Direito internacional, humanismo e globalidade*. São Paulo: Atlas, 2008, p. 567-568.

tributo, sequer há de se cogitar em tributo nessa hipótese, tampouco pretensão do Estado em exigi-lo. Em verdade, trata-se do exercício, por parte do intérprete legitimado para tanto (já que previsto no próprio acordo), de uma interpretação decisória, consistente na decisão quanto a uma ou outra alternativa interpretativa, numa atividade adscritiva de significados.[41]

5 Regras antiabuso e antielisivas nos acordos de dupla tributação

Avaliando os Acordos celebrados com Argentina, Suíça e Singapura, é razoável afirmar que o campo em que mais repercutiram as diretrizes do Projeto BEPS diz respeito, justamente, à inclusão de regras antiabuso e antielisivas. A questão do abuso de acordos foi objeto do Relatório Final da Ação 6, que apresentou, em resumo, três principais sugestões de alteração no tocante aos acordos de dupla tributação:

(i) a explicitação que os tratados não têm por objetivo a criação de oportunidades de dupla não tributação, por meio *(i.a)* da modificação do título do acordo, que passaria a se denominar *"Convention between (State A) and (State B) for the elimination of double taxation with respect to taxes on income and on capital and the prevention of tax evasion and avoidance"*,[42] e *(i.b)* da alteração de seu preâmbulo, explicitando o objetivo de eliminar a dupla tributação sem criar oportunidades para a não tributação ou redução da tributação por meio da elisão ou evasão fiscais;[43]

(ii) regra específica antiabuso voltada a limitar os benefícios dos tratados a determinadas entidades "qualificadas", de modo a evitar a interposição de pessoas para que se aproveitem das reduções previstas no acordo (*treaty shopping*);[44] e

(iii) regra especial antiabuso voltada a evitar a aplicação do tratado às situações em que a obtenção do benefício foi um dos principais propósitos do arranjo ou transação que, diretamente ou indiretamente, resultou em tal benefício (teste do principal propósito).[45]

Os três pontos, como se verá adiante, foram incluídos nos acordos em estudo, cabendo algumas considerações a respeito de sua abrangência, efeitos e aplicação.

[41] ÁVILA, Humberto. "Função da Ciência do Direito Tributário: do Formalismo Epistemológico ao Estruturalismo Argumentativo". *In: Revista Direito Tributário Atual*, v. 29, 2013, p. 181-204 (184).

[42] OECD, *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing: Paris, 2015, p. 91. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en. Acesso em: 05 out. 2015.

[43] OECD, *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing: Paris, 2015, p. 92. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en. Acesso em: 05 out. 2015.

[44] OECD, *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing: Paris, 2015, p. 20. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en. Acesso em: 05 out. 2015.

[45] OECD, *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing: Paris, 2015, p. 54-55. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en. Acesso em: 05 out. 2015.

5.1 Modificações no preâmbulo dos acordos e delimitação de suas finalidades

Já há muito a prevenção da evasão fiscal se mostrava um dos pontos dos acordos celebrados pelo Brasil: muitos deles, ao menos desde aquele celebrado com a França (1971) já traziam esse objetivo em seu título e preâmbulo. Contudo, em linha com o Relatório Final da Ação 6 do Projeto BEPS,[46] os novos acordos firmados pelo Brasil passaram a prever esse objetivo – e incluindo de forma expressa a prevenção até mesmo da redução de tributos – em seu preâmbulo, também mencionando a própria elisão tributária, e não apenas a evasão tributária,[47] como era de praxe até então:

> A República Federativa do Brasil
> e
> a República de Singapura,
> Desejando continuar a desenvolver suas relações econômicas e fortalecer sua cooperação em matéria tributária,
> Desejosos de concluir um Acordo para eliminar a dupla tributação em relação aos tributos sobre a renda, *sem criar oportunidades para não tributação ou tributação reduzida por meio de evasão ou elisão fiscal* (inclusive por meio do *uso abusivo* de acordos cujo objetivo seja *estender indiretamente os benefícios previstos neste Acordo a residentes de terceiros Estados*),
> *Acordaram o seguinte: (...)*

A redação chama a atenção pelo fato de que a redução da tributação é, por excelência, o resultado e propósito de um acordo tributário, sendo que se revela extremamente tormentosa a pretensão de condicionar à fruição de tal redução à ausência, no caso, de "elisão fiscal".

De acordo com tal modificação, procura-se esclarecer que, a despeito do objetivo de desenvolver as relações econômicas entre os países, os acordos que evitam a dupla tributação não devem implicar situações de dupla não tributação decorrentes da realização de estruturas e operações que encontrem sua motivação nesse benefício econômico.[48] De todo modo, não se distingue com clareza situações de evasão e elisão. Como se sabe, a primeira é aquela que importa transgressão da lei, simulacros e estruturas que não encontram qualquer paridade com a realidade. Ao contrário, trata-se a elisão da mais organização dos negócios de forma a se aproveitar, no caso de um tratado, do benefício nele assegurado, lançando-se dúvida quanto à boa-fé (e qual o seu sentido) de sua aplicação.

Embora de natureza declaratória, a inclusão de Preâmbulo do teor em questão pode, em tese, servir de instrumento de interpretação do acordo, a justificar que sejam negados os benefícios dos tratados sempre que a estrutura do contribuinte implique uma

[46] E refletida no Artigo 6(1) do Instrumento Multilateral.

[47] A respeito da distinção entre elisão e evasão, cf. DÓRIA, Antônio Roberto. *Elisão e evasão fiscal*. 2. ed. São Paulo: Bushatsky, 1977, p. 45.

[48] Nesse sentido, veja-se decisão do Tribunal Fiscal de la Nación (Argentina) no caso "Molinos Rio de la Plata S.A.", que tratou da interposição de holding chilena para investimento em outros países (Peru, Uruguai, Espanha), tendo sido negada a aplicação do Artigo 11 do Acordo Argentina-Chile pelas autoridades chilenas, que previam tributação exclusiva na fonte dos dividendos, em razão da isenção prevista na legislação doméstica chilena para as denominadas *Chilean business platforms* (Caso 34.739-I / 35.783-I, 14.08.2013).

redução da tributação ou gere uma dupla não tributação. Nessa linha, a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados prevê, em seu Artigo 31(1) que os tratados deverão ser interpretados de boa-fé e de acordo com o seu objetivo e finalidade,[49] o que pode sustentar as negativas de benefícios.

Finalmente, a inclusão de tais pressupostos no Preâmbulo dos acordos pode trazer algumas consequências práticas quanto à aplicação da regra geral antielisiva do teste do principal propósito, avaliado mais adiante.

5.2 Adoção de regras específicas antielisivas: cláusulas de limitação de benefícios

Os três Acordos em análise incluíram regras específicas antielisivas, voltadas a evitar a interposição de pessoas com o objetivo de que se aproveitem das reduções previstas no acordo. No caso das Argentina e Suíça, são adotadas cláusulas relativamente semelhantes, que estabelecem o seguinte, conforme seu Artigo 27(2)(3)(4):

(i) a restrição à aplicação dos benefícios por um Estado contratante caso o outro Estado contratante preveja ou venha a prever a não tributação ou uma tributação inferior (no caso da Suíça, inferior a 60%) àquela aplicada regularmente quanto aos rendimentos obtidos no exterior por sociedade residente nesse outro Estado contratante decorrentes de:
   a) atividade de transporte (no caso da Suíça, exclusivamente marítimo);
   b) atividades bancárias, financeiras, de seguros, de investimento ou similares; ou
   c) ser a sede, centro de coordenação ou entidade similar que ofereça serviços administrativos ou suporte para sociedades que exerçam suas atividades em terceiros Estados;

(ii) a restrição à aplicação dos benefícios a uma pessoa jurídica que, embora residente em um Estado contratante, obtenha rendimentos provenientes do outro Estado contratante e cujo capital social seja detido, em sua maioria, direta ou indiretamente, por pessoas que não sejam residentes nesse primeiro Estado contratante – exceção feita se essa sociedade tiver suas ações negociadas em uma ou mais bolsas de valores reconhecidas (no caso da Suíça) ou exercer, naquele primeiro Estado contratante, uma atividade negocial substancial (em ambos os casos); e

(iii) a restrição à aplicação dos benefícios quanto a rendimentos ou lucros provenientes de um Estado contratante e recebidos por um residente de outro Estado contratante, desde que:
   a) sejam atribuíveis a um estabelecimento permanente do beneficiário em um terceiro país;
   b) não sejam tributáveis no Estado de residência do beneficiário; e
   c) não sejam tributados, no terceiro Estado em que situado o estabelecimento permanente, ou sejam ali tributados a uma alíquota inferior a 60% àquela genericamente aplicada no Estado de residência do beneficiário.

[49] "Artigo 31.1. Um tratado deve ser interpretado de boa-fé segundo o sentido comum atribuível aos termos do tratado em seu contexto e à luz de seu objetivo e finalidade"

Já no caso do Acordo com Singapura, regra geral aplicam-se os benefícios apenas às denominadas "pessoas vinculadas", nos termos de seu Artigo 28(2), assim entendidas como:

a) uma pessoa física;
b) o próprio Estado contratante, ou uma subdivisão política, autoridade local ou órgão estatutário seus, ou uma agência ou organismo governamental desse Estado, subdivisão política ou autoridade local;
c) uma sociedade ou outra entidade, se a principal classe de suas ações for negociada regularmente em uma ou mais bolsas de valores reconhecidas;
d) uma pessoa, que não seja pessoa física, que seja uma organização sem fins lucrativos acordada pelas autoridades competentes;
e) uma pessoa, que não seja uma pessoa física, se, naquele momento e por pelo menos metade dos dias de um período de doze meses que inclua aquele momento, pessoas qualificadas, e que sejam residentes desse Estado Contratante, detinham, direta ou indiretamente, pelo menos 50% de suas ações.

Há previsão, de todo modo, de exceções no Acordo com Singapura, sobretudo relacionadas ao desempenho por uma pessoa, independentemente de ser qualificada, de atividades negociais providas de substância no Estado contratante de sua residência, excluídas atividades de *holdings*, supervisão geral ou administração de grupos de sociedades, financiamento ou gerência de investimentos, conforme Artigo 28(3). Outra exceção presente no Acordo com Singapura diz respeito à situação de um residente que, a despeito de não ser considerado uma pessoa qualificada, seja controlado por pessoas que poderiam usufruir do benefício, pelo prazo mínimo de metade dos dias de qualquer período de doze meses e num montante mínimo de 75% das ações do referido residente, nos termos do Artigo 28(4).

Por fim, o artigo 28(7) do Acordo Brasil-Singapura trata de disposição semelhante àquela do Artigo 27(4) dos Acordos com Argentina e Suíça, no tocante aos rendimentos e lucros provenientes de um Estado contratante e cujo beneficiário é residente no outro Estado contratante, o qual, no entanto, não tributa tais rendimentos ou lucros por entendê-los atribuíveis a um estabelecimento permanente em um terceiro Estado (conforme item *(iii)*, acima).

Como se verifica da breve descrição acima, cláusulas dessa natureza têm dois objetivos específicos, a saber, *(i)* evitar o aproveitamento dos benefícios dos acordos em razão da mera interposição de pessoas (*treaty shopping*); e *(ii)* evitar situações de dupla não tributação ou redução da tributação, na hipótese de operações triangulares envolvendo lucros ou rendimentos atribuídos a estabelecimentos permanentes situados em terceiros países. Naturalmente, elas têm o mérito de definir de forma mais objetiva as hipóteses em que se aplicam ou não se aplicam os benefícios, especialmente se comparadas às cláusulas gerais antielisivas, avaliadas no tópico a seguir. De fato, embora haja alguns elementos com maior grau de indeterminação, especialmente as exceções à limitação dos benefícios,[50] trata-se de solução que apresenta um ganho em termos de

[50] Exemplo pode ser encontrado no Artigo 28(5) do Acordo Brasil-Singapura:
Artigo 28
Direito aos benefícios
(...)

segurança na aplicação. Ocorre que, ao prever tanto regras específicas quanto gerais com fins antielisivos, não se afastam avaliações subjetivas, ou seja, mesmo aqueles que se enquadrarem nas regras específicas antielisivas poderão ter benefícios negados em razão de critérios subjetivos veiculados por regras gerais.

5.3 Adoção de regras gerais antielisivas: teste de principal propósito

Também em linha com as diretrizes do Relatório Final da Ação 6 do Projeto BEPS, os novos acordos firmados pelo Brasil incluíram regra geral antielisiva, com objetivo de afastar os benefícios do acordo quando verificado que a sua obtenção constituiu um dos principais objetivos do arranjo negocial ou transação. Nesse sentido, vale transcrever o Artigo 27(1) do Acordo Brasil-Suíça:[51]

> Artigo 27
> Direito aos benefícios
> 1. Não obstante as outras disposições desta Convenção, não será concedido benefício ao abrigo desta Convenção relativamente a um elemento de rendimento se for razoável concluir, considerando todos os fatos e circunstâncias relevantes, que *a obtenção desse benefício foi um dos principais objetivos de qualquer arranjo negocial ou transação*[52] *que resultou direta ou indiretamente nesse benefício*, a menos que fique demonstrado que a concessão desse benefício nessas circunstâncias seria de acordo com o objeto e propósito das disposições relevantes desta Convenção.

Em primeiro lugar, a previsão de cláusula de tamanha generalidade pode implicar a ineficácia das demais regras objetivas de limitação a benefícios, uma vez que elas poderão ser, a qualquer momento, deixadas de lado mediante a aplicação da regra geral.[53] Além disso, tal cláusula prevê a denominada *discritionary relief*,[54] para o qual se exige a prova de que o contribuinte não tivera o propósito principal de valer-se dos benefícios do tratado, o que não se exige para que se lhe neguem tais benefícios, bastando que "seja razoável concluir".[55]

5. Se um residente de um Estado Contratante não for uma pessoa qualificada nos termos das disposições do parágrafo 2, nem tiver direito a benefícios pela aplicação dos parágrafos 3 ou 4, a autoridade competente do Estado Contratante no qual os benefícios foram negados em virtude das disposições anteriores deste Artigo poderá, entretanto, conceder os benefícios deste Acordo, ou benefícios referentes a um item específico de rendimento, *levando em consideração os objetivos e propósitos deste Acordo, mas somente se tal residente demonstrar*, para o convencimento de tal autoridade competente, que seu estabelecimento, aquisição ou manutenção, ou a condução de suas operações, *não tenha como um de seus principais objetivos a obtenção dos benefícios deste Acordo*. A autoridade competente do Estado Contratante para a qual o requerimento tenha sido feito, nos termos deste parágrafo, por um residente do outro Estado, deverá consultar a autoridade competente desse outro Estado antes de conceder ou negar o requerimento.

[51] Artigo 7(1) do Instrumento Multilateral.

[52] No Acordo Brasil-Argentina, faz-se referência a "um acordo ou operação" no lugar de "qualquer arranjo negocial ou transação".

[53] 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 (658).

[54] "(...) a menos que fique demonstrado que a concessão desse benefício nessas circunstâncias seria de acordo com o objeto e propósito das disposições relevantes desta Convenção".

[55] 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 (664); BARRETO, Paulo Ayres; TAKANO, Caio Augusto. A prevenção de abusos dos tratados internacionais que visam evitar a dupla tributação no plano de ação do projeto BEPS: perspectiva brasileira. *In*: ROCHA, Sérgio André; TORRES, Heleno. (Org.). *Direito Tributário Internacional: Homenagem ao Prof. Alberto Xavier*. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 559-588 (582).

Trata-se, assim, de regra repleta de vagueza, subjetividade e incerteza, baseando-se em um critério subjetivo, a despeito da tentativa de se pressupor uma análise "objetiva", por meio dos *fatos e circunstâncias relevantes*. Assim, embora a previsão de uma regra geral antielisiva em acordos de dupla tributação difira daquela que se pretendeu incluir no plano da legislação doméstica, quando da edição da Medida Provisória nº 66/2002, cuja constitucionalidade enfrentaria, por exemplo, a possibilidade de uma tributação baseada em analogia em nosso sistema constitucional, já que se trata da fixação dos limites da jurisdição tributária dos Estados contratante e aplicação, ou não, de determinadas reduções tributária, também há pontos de atenção em regras dessa natureza nos acordos.

Isso porque, em primeiro lugar, pretende-se equiparar o propósito de se beneficiar de uma redução prevista no acordo a um abuso do acordo. Em segundo lugar, a vagueza da cláusula acaba atribuindo ampla margem de discricionariedade à Administração, infligindo potenciais violações ao princípio da segurança jurídica, inviabilizando a previsibilidade das consequências jurídicas de determinados comportamentos – mesmo quando eles estejam de acordo com regras específicas antielisivas que limitem a fruição dos benefícios do acordo.[56]

6 Conclusões

Como se pretendeu demonstrar ao longo da análise dos Acordos com Argentina, Suíça e Singapura, o fato de o Brasil não haver assinado o Instrumento Multilateral da OCDE para a implementação das medidas resultantes do Projeto BEPS não significa que essa nova tendência passará ao largo dos acordos brasileiros. Pelo contrário, como demonstra o caso argentino, apenas revela a preferência da Administração brasileira pela renegociação bilateral, em detrimento à solução multilateral. A inserção do Brasil nessa tendência internacional fica ainda mais clara quando se verifica a adoção de cláusulas e medidas incluídas nos Relatórios Finais do Plano de Ação do Projeto BEPS, ou mesmo do Instrumento Multilateral, em acordos bilaterais cuja negociação tenha sido iniciada muito antes da publicação de tais sugestões pela OCDE, como é o caso da negociação com Singapura, noticiada desde 2013.[57]

De outro lado, até mesmo pela recusa à solução multilateral, a adesão do Brasil a essas novas medidas tampouco se revela imediata: há ressalvas tradicionais por parte da Administração brasileira, como a adoção da cláusula arbitral vinculante (no que é acompanhada pela Argentina), bem como pequenas inconsistências na modificação de determinados dispositivos, como exemplifica as questões relativas aos estabelecimentos permanentes. Nesses casos, o Acordo com a Argentina se mostrou o mais alinhado com as alterações na Convenção Modelo da OCDE (2017) e o Instrumento Multilateral, enquanto o Acordo com a Suíça manteve a redação anterior do Artigo 5 da Convenção

[56] Em sentido contrário, buscando reforçar a objetividade do teste de razoabilidade presente do teste do principal propósito, cf. WEBER, Denis. "The Reasonableness Test of the Principal Purpose Test Rule in OECD BEPS Action 6 (Tax Treaty Abuse) versus the EU Principle of Legal Certainty and the EU Abuse of Law Case Law". *In: Erasmus Law Review*, n. 01, ago. 2017, p. 48-59.

[57] Brazil; Singapore - Treaty between Brazil and Singapore – intentions to negotiate (08 Apr. 2013), News IBFD. Disponível em: https://online.ibfd.org/document/tns_2013-04-08_br_1. Acesso em: 06 ago.2018.

Modelo da OCDE (2014) – o que é consistente com o fato de que a Suíça, no Instrumento Multilateral, haver feito reserva aos Artigos 12[58] e 13,[59] que tratam dessas questões, enquanto Singapura, ao Artigo 12.

Para além dessas influências em matéria de política fiscal internacional, não se pode ignorar que o Brasil, por décadas, adotou uma linha peculiar se comparado aos demais países da OCDE, notadamente marcada pela prevalência da tributação de não residentes na fonte e ausência de regras domésticas claras quanto aos estabelecimentos permanentes. Essas peculiaridades fazem com que, a despeito de se tratar de alterações no plano dos acordos de dupla tributação, seja necessário também cotejá-las frente à legislação doméstica: a caracterização de um estabelecimento permanente à luz do acordo não necessariamente significará a possibilidade de tributação de determinado não residente, enquanto a regra doméstica previr tributação (lucro arbitrado, retenção não fonte etc.) incompatível com aquela prevista no acordo.

Pelo contrário, por vezes a caracterização de estabelecimento permanente obstará a tributação na fonte que, não fosse a sua caracterização, estaria autorizada pelo acordo. É o caso dos dividendos (em que pese isentos na legislação doméstica), *royalties* (e a infindável discussão acerca de sua extensão aos serviços técnicos), juros e serviços técnicos (especificamente disciplinados nos Acordos com Suíça e Singapura).

Ademais, a atualização de determinadas disposições do acordo mostra-se uma boa ocasião para que se rememorem alguns aspectos da relação entre acordos internacionais e a legislação doméstica: em que pese a imprecisa redação do artigo 98 do Código Tributário Nacional, acordos para evitar a dupla tributação não criam obrigações tributária, tampouco dependem de regulamentação para sua eficácia, salvo a adoção do rito previsto na Constituição: aprovação pelo Congresso Nacional, ratificação e publicação pelo Poder Executivo.

Nessa esteira, o fato de o acordo reconhecer a existência de um estabelecimento permanente e que lucros a ele atribuídos possam ser tributados no Estado fonte não implica que, de fato, sejam objeto de tributação nesse país, na hipótese de não haver lei doméstica que assim o determine ou, fazendo-o, que o preveja em consonância com os limites do tratado. Exemplo disso é o caso do obrigatório arbitramento do lucro do comitente, que pode implicar discriminação. Noutro giro, há situações da desnecessidade de qualquer regulamentação, sendo suficiente a mera determinação pelo tratado, a exemplo da instauração de procedimento amigável: quando em vigor os respectivos acordos, poderá ser pleiteada à Receita Federal pelos residentes na Argentina, Suíça ou Singapura, ou seus nacionais, conforme o caso, independentemente de previsão em Instrução Normativa.

Por fim, em que pese tenha o Congresso Nacional refutado por duas vezes a adoção de uma regra geral antielisiva na legislação doméstica–[60] é comum referenciar-se à não aprovação do artigo 74[61] do Anteprojeto do Código Tributário e à conversão apenas

[58] "Article 12 - Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status through Commissionaire Arrangements and Similar Strategies".

[59] "Article 13 – Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status through the Specific Activity Exemptions".

[60] BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento tributário*: limites normativos. São Paulo: Noeses, 2016, p. 164.

[61] "Artigo 74. A interpretação da legislação tributária visará sua aplicação não só aos atos, fatos ou situações jurídicas nela nominalmente referidos, como também àqueles que produzam ou sejam suscetíveis de produzir resultados equivalente".

parcial em lei da Medida Provisória nº 66/2002) –[62] fato é que vem sendo aprovados diversos acordos de dupla tributação, dentre os quais o caso mais recente é o Protocolo com a Argentina, em que se preveem dispositivos bastante abrangentes e subjetivos para a recusa à aplicação dos benefícios dos respectivos acordos. De fato, cláusulas de tal natureza distinguem-se daquelas previstas na legislação doméstica dos países, afinal não implicam tributação por analogia, o que muitas vezes é próprio de regras gerais antielisivas nacionais, atendo-se os acordos à determinação da jurisdição em matéria tributária dos Estados contratantes. De todo modo, trata-se de regras que, sob alguns aspectos já apontados, suscitam elevada subjetividade, o que levanta questões relevantes a serem avaliadas, particularmente quanto à segurança em sua aplicação, possível arbitrariedade da Administração na recusa aos benefícios do tratado e, especialmente, à luz das garantias fundamentais dos contribuintes.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2018 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

DIAS, Karem Jureidini; LAVEZ, Raphael Assef. Influências do Projeto BEPS nos novos acordos para evitar a dupla tributação firmados pelo Brasil. *In*: TEIXEIRA, Alexandre Alkmim (Coord.). *Plano BEPS*. Belo Horizonte: Fórum, 2019. p. 411-433. ISBN 978-85-450-0654-1.

[62] Os artigos 13 a 19 da Medida Provisória nº 66/2002 tratavam dos procedimentos para a desconsideração de atos ou negócios praticados com a finalidade, dentre outras, de reduzir o valor do tributo e evitar ou postergar seu pagamento.