

**OBSERVATORIO LATINOAMERICANO DE  
DERECHO TRIBUTARIO**

**PLANEJAMENTO FISCAL – LIMITES AO  
USO DOS ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO –  
O “TREATY SHOPPING”**

# PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

DETERMINAÇÃO DA JURISDIÇÃO APLICÁVEL  
NA JURISDIÇÃO BRASILEIRA OS TRATADOS  
SÃO NORMAS INTERNAS, MAS OS  
TRIBUTÁRIOS PREVALECEM (CTN, art. 98)  
VARIÁVEIS DE CONCEITOS E DE REGIMES

# PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

NA JURISDIÇÃO BRASILEIRA, DOIS  
MOMENTOS LÓGICOS DE VALIDAÇÃO:

I – PERANTE O DIREITO PRIVADO

II – PERANTE O DIREITO TRIBUTÁRIO, SE  
HOVER NORMA ANTIELUSÃO

# PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

## TEORIA DO ABUSO DE FORMA

### NÃO ACOLHIDA NO BRASIL:

#### DOCTRINA

STF, PLENO: REs 94580-6-RS, 116121-3-SP, 357950-0-RS

# PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

NO BRASIL NÃO HÁ NORMA GERAL ANTIELUSÃO, MAS HÁ TRAÇOS DE NORMAS PARTICULARES ANTIELUSÃO (EXEMPLOS):

- DECRETO-LEI 2341, art. 32 E 33

- LEI 12248, art. 26, parágrafo 1º:

*“Parágrafo único – Para os efeitos do disposto no inciso I do ‘caput’, considerar-se-á como efetivo beneficiário a pessoa física ou jurídica, não constituída com o único ou principal objetivo de economia tributária, que auferir esses valores por sua própria conta e não como agente, administrador fiduciário ou mandatário por conta de terceiro.”*

# PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

STJ, 2ª T, RESP 1107518-SC:

**o fisco tem o direito de preencher os vazios legislativos, ou zonas de não incidência, dentro dos quais se desenvolve o planejamento tributário, o que deve ser feito através da edição de novas normas, observadas as balizas do CTN e as constitucionais**

**o preenchimento dos vazios legislativos não pode ser feito pelo intérprete**

**art. 33 do DL 2341 é norma antielisão de caráter particular**

**inexiste norma geral antielisão no nosso atual ordenamento jurídico.**

# PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

STJ, 2ª T, RESP 946707-RS (TRF-4ª R, 2ª T, AC 2004.71.10.003965-9/RS):

***“Dá-se a elisão fiscal quando, por meios lícitos e diretos, o contribuinte planeja evitar ou minimizar a tributação. Esse planejamento se fundamenta na liberdade que possui de gerir suas atividades e seus negócios em busca da menor onerosidade tributária possível, dentro da zona de licitude que o ordenamento jurídico lhe assegura.”***

***“Tal liberdade é possível apenas anteriormente à ocorrência do fato gerador, pois, uma vez ocorrido este, surge a obrigação tributária.”***

# PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

“TREATY SHOPPING” x “INTERNAL LAW SHOPPING”

ELISÃO FISCAL: “ENCAIXAR-SE” EM NORMA LEGAL  
VANTAJOSA

ANTES DO FATO GERADOR

SEM INFRINGIR LEI

REALMENTE, NÃO SIMULADAMENTE

# PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

**HÁ "ENCAIXES" ILEGAIS (EXEMPLO):  
ÁGIO "FABRICADO" ARTIFICIALMENTE**

**HÁ "ENCAIXES" LEGAIS PARA INGRESSO EM REGIME MENOS  
ONEROSO (EXEMPLOS):**

**TRANSFORMAÇÃO DO TIPO (ESPÉCIE) SOCIETÁRIO  
REORGANIZAÇÃO DE ATIVIDADES EMPRESARIAIS  
INVESTIMENTO NO EXTERIOR COMO PESSOA FÍSICA  
INVESTIMENTO EM JURISDIÇÃO MENOS ONEROSA  
ESCOLHA DE INVESTIMENTO FINANCEIRO**

# PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

OS “ENCAIXES” LEGAIS DERIVAM DA LIBERDADE INDIVIDUAL E DA INICIATIVA PRIVADA ADOTADAS NO REGIME LEGAL DA JURISDIÇÃO COMPETENTE

PRESSUPÕEM REGULAR EMPREGO DA LEGISLAÇÃO DA JURISDIÇÃO COMPETENTE, INCLUSIVE DOS TRATADOS APLICÁVEIS

# PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

OCDE NÃO SE OPÕE À LIBERDADE DE MOVIMENTAÇÃO DE CAPITAIS E DE LOCALIZAÇÃO DE CAPITAIS E ATIVIDADES

OCDE SE OPÕE AO “TREATY SHOPPING”, ATÉ PORQUE O TRATADO NÃO É DESTINADO AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, MAS A EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO (RECOMENDAÇÃO PARA TRATADO CONTER DISPOSIÇÃO ESPECÍFICA)

# PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

“TREATY SHOPPING” SIGNIFICA UM “ENCAIXE”  
ILEGAL EM ALGUMA REGRA DE TRATADO

PELO ASPECTO SUBJETIVO DA INSERÇÃO  
IRREGULAR DE PESSOA JURÍDICA NA  
JURISDIÇÃO QUE INTERESSA (RESIDÊNCIA  
IRREGULAR)

# PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

O AFASTAMENTO DA IDÉIA DE “TREATY SHOPPING” (i.é, PARA HAVER “ENCAIXE” LEGAL) PRESSUPÕE A REGULARIDADE DA INSERÇÃO DA PESSOA JURÍDICA NA JURISDIÇÃO QUE INTERESSA

TANTO QUANTO O “ENCAIXE” LEGAL NO TRATADO PODE SER NO CARÁTER OBJETIVO DO OBJETO DO INVESTIMENTO

# PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

“TREATY SHOPPING” PELO ASPECTO  
SUBJETIVO, ATRAVÉS DE:

“CONDUIT COMPANY” (EMPRESA DE  
CONDUÇÃO OU EMPRESA-CANAL)

“STEPPING COMPANY” (EMPRESA-DEGRAU  
OU EMPRESA-TRAMPOLIM”)

# PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

## DIFICULDADES GERAIS PARA COMBATE AO “TREATY SHOPPING”

DENTRE OUTROS MÉTODOS;

“LOOK OUT APPROACH”: VERIFICAÇÃO DA  
EFETIVA RESIDÊNCIA

“BENEFICIAL OWNER”: VERIFICAÇÃO DO  
EFETIVO BENEFICIÁRIO

# PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

NO BRASIL, HÁ REGRAS ESPECÍFICAS E SEMELHANTES:

NA LEI N. 12248 (LEI INTERNA)

- art. 26, parágrafo 1º
- art. 27, parágrafo 2º

EM ALGUMAS CONVENÇÕES

# **PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL**

**INTERPRETAÇÃO DOS TRATADOS SOB O PRESSUPOSTO DE TEREM SIDO CONTRAÍDOS DE BOA FÉ E CONSIDERANDO SEU OBJETIVO E FINALIDADE (CONVENÇÃO DE VIENA, art. 31, parágrafo 1)**

**“PACTA SUNT SERVANDA”: CUMPRIMENTO DO TRATADO DE BOA FÉ (CONVENÇÃO DE VIENA, ART. 26)**

**DIREITO INTERNO NÃO JUSTIFICA INADIMPLEMENTO DE UM TRATADO (CONVENÇÃO DE VIENA, art. 27)**

# PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA E  
FINALÍSTICA DOS TRATADOS

COM RECURSO SUBSIDIÁRIO AOS  
COMENTÁRIOS DA OCDE SOBRE SUA  
“MODEL CONVENTION”: “IMPROPER USE OF  
THE CONVENTION”

# PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

NA EXPERIÊNCIA BRASILEIRA INTERNA, A SITUAÇÃO DE “TREATY SHOPPING” TEM SIMILITUDE COM A INTERPOSIÇÃO SIMULADA DE PESSOA (CÓDIGO CIVIL, art. 167, parágrafo 1º - I)

COMPROVADA POR CONJUNTO INDICIÁRIO

# PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

## APÊNDICE INFORMATIVO SOBRE A SITUAÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO BRASIL

# PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

*“Art. 129 – Salvo em se tratando de tributos incidentes sobre atos jurídicos formais e de taxas, a interpretação da legislação tributária, no que se refere à conceituação de um determinado ato, fato ou situação jurídica como configurando ou não o fato gerador, e também no que se refere à determinação da alíquota aplicável, terá diretamente em vista os resultados efetivamente decorrentes do aludido ato, fato ou situação, ainda quando tais resultados não correspondam aos normais, com o objetivo de que a resultados idênticos ou equivalentes corresponda tratamento tributário igual.”*

*“Art. 134 – A autoridade administrativa ou judiciária competente para aplicar a legislação tributária terá em vista evitar, impedir ou reprimir a fraude, a sonegação e a evasão de tributos, ainda que não se configure hipótese expressamente definida pela legislação como infração.”*

(ANTEPROJETO DE RUBENS GOMES DE SOUSA – NÃO CONVERTIDO EM LEI)

# PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

*“Art. 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 equivalentes. Parágrafo único – O disposto neste artigo não se aplica: I – às taxas; II – aos impostos cujo fato gerador seja a celebração de negócio, a prática de ato, ou a expedição de instrumento, formalmente caracterizados na conformidade do direito aplicável segundo a sua natureza própria.”*

(PROJETO DO CTN, NÃO CONVERTIDO EM LEI)

# PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

LEI VIGENTE - CTN

art. 116-I – FG SITUAÇÕES DE FATO

art. 116-II – FG SITUAÇÕES JURÍDICAS

art. 108 – VEDAÇÃO DA ANALOGIA PARA PREENCHER  
VAZIOS LEGISLATIVOS

art. 118 – INDEPENDÊNCIA DA VALIDADE JURÍDICA  
(SITUAÇÕES DE FATO) OU DOS EFEITOS  
(SITUAÇÕES JURÍDICAS)

# PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

## MP 66/2002:

*“Art. 14 – São passíveis de descon sideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.*

*Parágrafo 1º - Para a descon sideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de:*

*I – falta de propósito comercial; ou*

*II – abuso de forma.*

*Parágrafo 2º - Considera-se indicativo de falta de propósito comercial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato.*

*Parágrafo 3º - Para o efeito do disposto no inciso II do parágrafo 1º, considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.”*

# PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

MP 66/2002

REJEIÇÃO PELO CONGRESSO NACIONAL:  
PERDA DE EFICÁCIA (CF/88, art. 62,  
parágrafos 3º, 11 e 12)

# PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

CTN, art. 116:

*“Parágrafo único - A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.”*

# PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

CTN, art. 116, parágrafo único:

- DELEGANDO À LEI ORDINÁRIA, VIOLA CF, art. 146
- EMPREGANDO VERBO “DISSIMULAR”, CONTRARIA SENTIDOS SEMÂNTICO E TÉCNICO DO TERMO, VIOLANDO LEI COMPLEMENTAR 95, art.11

# PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

## TRAÇOS DE NORMAS PARTICULARES ANTIELUSÃO:

- DECRETO-LEI 2341, art. 32 e 33

- LEI 12249, art. 26:

*“Parágrafo único – Para os efeitos do disposto no inciso I do ‘caput’, considerar-se-á como efetivo beneficiário a pessoa física ou jurídica, não constituída com o único ou principal objetivo de economia tributária, que auferir esses valores por sua própria conta e não como agente, administrador fiduciário ou mandatário por conta de terceiro.”*

# PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

CARF: INOPONIBILIDADE AO FISCO, DE ATOS  
LÍCITOS – EXIGÊNCIA DE MOTIVAÇÃO  
EXTRATRIBUTÁRIA

PODER JUDICIÁRIO: POSTURA NÃO  
COINCIDENTE COM A DO CARF

# PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

STF, 1ª T, RE 268586-1-SP:

***“O ICMS cabe ao Estado em que localizado o porto de desembarque e o destinatário da mercadoria, não prevalecendo a forma sobre o conteúdo, no que procedida a importação por terceiro consignatário situado em outro Estado e beneficiário de sistema tributário mais favorável.”***

**MINISTRO MARCO AURELIO: “A toda evidência, tem-se quadro escancarado de simulação.”**

**SUBSTÂNCIA DO ART. 167 DO CÓDIGO CIVIL**

# PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

STJ, 2ª T, RESP 946707-RS (TRF-4ª R, 2ª T, AC 2004.71.10.003965-9/RS):

***“Dá-se a elisão fiscal quando, por meios lícitos e diretos, o contribuinte planeja evitar ou minimizar a tributação. Esse planejamento se fundamenta na liberdade que possui de gerir suas atividades e seus negócios em busca da menor onerosidade tributária possível, dentro da zona de licitude que o ordenamento jurídico lhe assegura.”***

***“Tal liberdade é possível apenas anteriormente à ocorrência do fato gerador, pois, uma vez ocorrido este, surge a obrigação tributária.”***

# PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

STJ, 2ª T, RESP 946707-RS (TRF-4ª R, 2ª T, AC 2004.71.10.003965-9/RS):

*“restando demonstrado claramente que, de fato, esta ‘absorveu’ a deficitária, e não o contrário, tendo-se formalizado o inverso apenas a fim de serem aproveitados os prejuízos fiscais da empresa deficitária, que não poderiam ter sido considerados caso tivesse sido ela a incorporadora, e não a incorporada, restando evidenciada, portanto, a simulação.”*

# PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

TRF, 4ª R, 1ª T, AC 2004.71.10.003966-0/RS:

*“a interpretação dada pela autoridade fiscal, outrossim, mostra-se em consonância com o art. 167 do Código Civil.”*

# PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

## STJ, 2ª T, RESP 1107518-SC:

- o fisco tem o direito de preencher os vazios legislativos, ou zonas de não incidência, dentro dos quais se desenvolve o planejamento tributário, o que deve ser feito através da edição de novas normas, observadas as balizas do CTN e as constitucionais
- o preenchimento dos vazios legislativos não pode ser feito pelo intérprete
- art. 33 do DL 2341 é norma antielisão de caráter particular
- inexistente norma geral antielisão no nosso atual ordenamento jurídico.