



Universidade de Brasília
Faculdade de Direito
Programa de Pós-Graduação em Direito

GABRIEL RÜBINGER-BETTI

**MULTILATERALISMO NO DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL:
UMA REFLEXÃO A PARTIR DA CONVENÇÃO MULTILATERAL DA OCDE**

Brasília
2022



Universidade de Brasília
Faculdade de Direito
Programa de Pós-Graduação em Direito

GABRIEL RÜBINGER-BETTI

**MULTILATERALISMO NO DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL:
UMA REFLEXÃO A PARTIR DA CONVENÇÃO MULTILATERAL DA OCDE**

Dissertação apresentada à banca examinadora da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito, elaborada sob a orientação do Prof. Dr. Antônio de Moura Borges.

Brasília
2022

R896m Rübinger-Betti, Gabriel

Multilateralismo no Direito Tributário Internacional: uma reflexão a partir da Convenção Multilateral da OCDE / Gabriel Rübinger-Betti. — Brasília, 2022.

94p.

Dissertação (Mestrado em Direito) — Universidade de Brasília - UnB, 2022.

Orientador: Dr. Antônio de Moura Borges

1. Direito Tributário Internacional. 2. Multilateralismo. 3. Convenção Multilateral da OCDE. 4. Erosão da base tributária e transferência de lucros. I. Título.

CDU 341.39

Gabriel Rübinger-Betti

**MULTILATERALISMO NO DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL:
UMA REFLEXÃO A PARTIR DA CONVENÇÃO MULTILATERAL DA OCDE**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito.

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Dr. Antônio de Moura Borges (Orientador)
Universidade de Brasília

Prof. Dr. Valcir Gassen (Membro Interno)
Universidade de Brasília

Prof. Dr. Marco Aurélio Pereira Valadão (Membro Externo)
Fundação Getúlio Vargas

Prof. Dr. Othon de Azevedo Lopes (Suplente)
Universidade de Brasília

Agradecimentos

Sinto-me grato por chegar até aqui, após um período tão atribulado. É com muita alegria que celebro a conclusão desta pesquisa.

Dedico este estudo aos meus pais, André e Adriana, a quem agradeço pelos sacrifícios, pelo apoio incondicional e pelo exemplo de perseverança.

Na figura de minhas avós, Ivone e Maria Ângela, peço licença aos que vieram antes para abrir os meus caminhos e registro os agradecimentos destinados à minha família.

Deixo meu agradecimento especial às pessoas que estiveram ao meu lado nos diversos momentos desse percurso. Não poderia deixar de citar algumas: Artur Evaristo, Fabiane Linhares, Felipe Damasceno, Gabriel Diniz, Guilherme Martins, Henrique Reis, Júlia Gusmão, Leonardo Teles, Liana Falcão, Luiz Dantas, Paula Baqueiro, Rodrigo Chueri e Victor Hugo Leite. Ao meu amigo de todas as horas, Seu Zé, fica meu salve!

Agradeço ao meu orientador, Antônio de Moura Borges, pela recepção afetuosa e pelos valiosos ensinamentos.

Agradeço a Claudia Roesler, por ter me acolhido e me amparado nessa trajetória acadêmica desde o início.

Agradeço aos membros da banca pela confiança e pelos esclarecedores debates e comentários realizados na defesa.

*„Woran arbeiten Sie?“, wurde Herr K. gefragt.
Herr K. antwortete: „Ich habe viel Mühe,
ich bereite meinen nächsten Irrtum vor.“*

(Bertolt Brecht, Geschichten vom Herrn Keuner)

Resumo

O Direito Tributário Internacional é formado por uma complexa rede de tratados bilaterais. Os seus pilares foram lançados há mais de cento e cinquenta anos, quando a internacionalização da economia começou a colocar em evidência o problema da dupla tributação, e seguem, na sua essência, os mesmos. Nesse contexto, as experiências multilaterais no campo da tributação internacional foram escassas e restritas a cenários regionais. Na última década, a atenção da comunidade internacional voltou-se para o problema da erosão da base tributária e da transferência de lucros, o que alterou significativamente esse quadro. Como resultado do Projeto BEPS, a OCDE elaborou uma Convenção Multilateral destinada a implementar medidas voltadas ao enfrentamento desse problema. A convenção possui uma estrutura inventiva, sobrepondo-se aos tratados bilaterais vigentes e promovendo as alterações escolhidas pelas jurisdições signatárias. No presente estudo, a Convenção Multilateral da OCDE é eleita como ponto de partida para uma reflexão mais abrangente sobre o multilateralismo no Direito Tributário Internacional. Na primeira parte, os antecedentes históricos da disciplina são retomados para demonstrar que os fundamentos da disciplina remontam à experiência germânica do século XIX e que culminou na adoção de Convenções-Modelo, a partir da segunda metade do século XX, por meio de um processo de contínuo aperfeiçoamento e adaptação. Na segunda parte, após uma breve contextualização, a Convenção Multilateral é analisada, com destaque para a sua estrutura e a forma de interação com os tratados bilaterais, além de uma breve exposição de suas principais disposições. Na terceira e última parte, são exploradas as várias abordagens ao multilateralismo no campo da tributação internacional e a sua correlação com a cooperação tributária, para então se empreender uma avaliação dos modelos bilateral e multilateral. Depreende-se que uma abordagem multilateral seria mais eficiente para a resolução da maioria das controvérsias atuais na disciplina. Em seguida, são sumarizadas as principais visões sobre a Convenção Multilateral. Observa-se que a Convenção é recebida com ceticismo e ressalva, sendo criticada principalmente por abordar questões muito restritas, pela ampla margem de escolha assegurada às partes signatárias e pelas possíveis dificuldades de sua aplicação prática. Por último, reflete-se a respeito da relevância da Convenção Multilateral para o Brasil. Constata-se que as medidas que compõem o seu padrão mínimo estão alinhadas com a política fiscal brasileira e com a prática administrativa pregressa e que, portanto, não existem fortes razões contrárias à sua adesão. Este estudo conclui que, embora a Convenção Multilateral não represente uma solução para a maior parte das questões prementes da tributação internacional, ela implementa medidas importantes e, mais do que isso, possui um papel simbólico central no desenvolvimento de uma conjuntura fundada na cooperação tributária.

Palavras-chave: Multilateralismo, Convenção Multilateral da OCDE, Instrumento Multilateral, Direito Tributário Internacional, Erosão da base tributária e transferência de lucros, Projeto BEPS.

Abstract

International Tax Law is formed by a complex network of bilateral treaties. Its pillars were launched over one hundred and fifty years ago, when the internationalization of the economy began to highlight the problem of double taxation, and they remain essentially the same. In this context, multilateral experiences in the field of international taxation were scarce and restricted to regional scenarios. In the last decade, the international community's attention has turned to the problem of tax base erosion and profit shifting, which has significantly changed this picture. As a result of the BEPS Project, the OECD has drafted a Multilateral Convention to implement measures to address this problem. The convention has an inventive structure, overlapping with existing bilateral treaties and promoting changes chosen by the signatory jurisdictions. In this study, the OECD Multilateral Convention is chosen as a starting point for a more comprehensive reflection on multilateralism in International Tax Law. In the first part, the historical background of the discipline is resumed to demonstrate that the foundations of the discipline date back to the Germanic experience of the nineteenth century and that culminated in the adoption of Model Conventions, from the second half of the twentieth century, through a process of continuous improvement and adaptation. In the second part, after a brief contextualization, the Multilateral Convention is analyzed, with emphasis on its structure and the way it interacts with bilateral treaties, as well as a brief presentation of its main provisions. In the third and last part, the various approaches to multilateralism in the field of international taxation and its correlation with tax cooperation are explored, to then undertake an assessment of the bilateral and multilateral models. It is concluded that a multilateral approach would be more efficient for the resolution of most of the current controversies in the discipline. Next, the main views on the Multilateral Convention are summarized. It is observed that the Convention is received with skepticism and reservations, being criticized mainly for dealing with very restricted issues, for the wide margin of choice assured to the signatory parties and for the possible difficulties of its practical application. Finally, we reflect on the relevance of the Multilateral Convention for Brazil. It is found that the measures that make up its minimum standard are aligned with Brazilian tax policy and past administrative practice and that, therefore, there are no strong reasons against its accession. This study concludes that, although the Multilateral Convention does not represent a solution to most of the pressing issues of international taxation, it implements important measures and, more than that, has a central symbolic role in the development of an environment founded on tax cooperation.

Keywords: Multilateralism, OECD Multilateral Convention, Multilateral Instrument, International Tax Law, Base Erosion and Profit Shifting, BEPS Project.

Resumen

El derecho fiscal internacional es formado por una compleja red de tratados bilaterales. Sus pilares se pusieron en marcha hace más de ciento cincuenta años, cuando la internacionalización de la economía empezó a poner de manifiesto el problema de la doble imposición, y siguen siendo esencialmente los mismos. En este contexto, las experiencias multilaterales en el ámbito de la fiscalidad internacional eran escasas y se limitaban a escenarios regionales. En la última década, la atención de la comunidad internacional se ha centrado en el problema de la erosión de la base imponible y el desplazamiento de los beneficios, lo que ha cambiado significativamente este panorama. Como resultado del Proyecto BEPS, la OCDE ha redactado un Convenio Multilateral para aplicar medidas que aborden este problema. El convenio tiene una estructura inventiva, que se solapa con los tratados bilaterales existentes y promueve cambios elegidos por las jurisdicciones firmantes. En este estudio, se elige el Convenio Multilateral de la OCDE como punto de partida para una reflexión más amplia sobre el multilateralismo en el Derecho Fiscal Internacional. En la primera parte, se retoman los antecedentes históricos de la disciplina para demostrar que sus fundamentos se remontan a la experiencia germánica del siglo XIX y que culminaron con la adopción de los Convenios Tipo, a partir de la segunda mitad del siglo XX, mediante un proceso de mejora y adaptación continuas. En la segunda parte, tras una breve contextualización, se analiza el Convenio Multilateral, haciendo hincapié en su estructura y en la forma en que interactúa con los tratados bilaterales, así como una breve presentación de sus principales disposiciones. En la tercera y última parte, se exploran los distintos enfoques del multilateralismo en el ámbito de la fiscalidad internacional y su correlación con la cooperación fiscal, para luego emprender una evaluación de los modelos bilateral y multilateral. Se concluye que un enfoque multilateral sería más eficiente para la resolución de la mayoría de las controversias actuales en la disciplina. A continuación, se resumen las principales opiniones sobre el Convenio Multilateral. Se observa que el Convenio es recibido con escepticismo y reservas, siendo criticado principalmente por tratar cuestiones muy restringidas, por el amplio margen de elección que se asegura a las partes firmantes y por las posibles dificultades de su aplicación práctica. Por último, reflexionamos sobre la relevancia del Convenio Multilateral para Brasil. Se constata que las medidas que componen su norma mínima están alineadas con la política fiscal brasileña y la práctica administrativa pasada y que, por lo tanto, no hay razones de peso para no adherirse. Este estudio concluye que, aunque el Convenio Multilateral no representa una solución a la mayoría de los problemas acuciantes de la fiscalidad internacional, aplica medidas importantes y, además, tiene un papel simbólico central en el desarrollo de un entorno basado en la cooperación fiscal.

Palabras clave: Multilateralismo, Convenio Multilateral de la OCDE, Instrumento Multilateral, Derecho Fiscal Internacional, Erosión de la Base y Traslado de Beneficios, Proyecto BEPS.

Résumé

Le droit fiscal international est formé par un réseau complexe de traités bilatéraux. Ses piliers ont été lancés il y a plus de cent cinquante ans, lorsque l'internationalisation de l'économie a commencé à mettre en lumière le problème de la double imposition, et ils restent essentiellement les mêmes. Dans ce contexte, les expériences multilatérales dans le domaine de la fiscalité internationale étaient rares et limitées à des scénarios régionaux. Au cours de la dernière décennie, l'attention de la communauté internationale s'est portée sur le problème de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices, ce qui a considérablement modifié ce tableau. À la suite du projet BEPS, l'OCDE a élaboré une convention multilatérale pour mettre en œuvre des mesures visant à résoudre ce problème. La convention a une structure inventive, se superposant aux traités bilatéraux existants et favorisant les changements choisis par les juridictions signataires. Dans cette étude, la Convention multilatérale de l'OCDE est choisie comme point de départ d'une réflexion plus globale sur le multilatéralisme en droit fiscal international. Dans la première partie, le contexte historique de la discipline est repris pour démontrer que les fondements de la discipline remontent à l'expérience germanique du XIXe siècle et qu'ils ont culminé avec l'adoption de Conventions types, à partir de la seconde moitié du XXe siècle, à travers un processus d'amélioration et d'adaptation continu. Dans la deuxième partie, après une brève mise en contexte, la Convention multilatérale est analysée, en mettant l'accent sur sa structure et la manière dont elle interagit avec les traités bilatéraux, ainsi qu'une brève présentation de ses principales dispositions. Dans la troisième et dernière partie, les différentes approches du multilatéralisme dans le domaine de la fiscalité internationale et sa corrélation avec la coopération fiscale sont explorées, pour ensuite procéder à une évaluation des modèles bilatéraux et multilatéraux. Il est conclu qu'une approche multilatérale serait plus efficace pour la résolution de la plupart des controverses actuelles dans la discipline. Ensuite, les principaux points de vue sur la convention multilatérale sont résumés. On constate que la Convention est accueillie avec scepticisme et réserve, étant critiquée principalement pour traiter de questions très restreintes, pour la grande marge de choix assurée aux parties signataires et pour les difficultés éventuelles de son application pratique. Enfin, nous réfléchissons à la pertinence de la Convention multilatérale pour le Brésil. Il est constaté que les mesures qui constituent sa norme minimale sont alignées sur la politique fiscale brésilienne et la pratique administrative antérieure et que, par conséquent, il n'y a pas de raisons fortes de s'opposer à son adhésion. Cette étude conclut que, bien que la Convention multilatérale ne représente pas une solution à la plupart des problèmes pressants de la fiscalité internationale, elle met en œuvre des mesures importantes et, plus encore, elle joue un rôle symbolique central dans le développement d'un environnement fondé sur la coopération fiscale.

Mots-clés: Multilatéralisme, Convention multilatérale de l'OCDE, Instrument multilatéral, Droit fiscal international, Érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices, Projet BEPS.

Zusammenfassung

Das internationale Steuerrecht besteht aus einem komplexen Netz von bilateralen Verträgen. Seine Grundpfeiler wurden vor über hundertfünfzig Jahren eingeführt, als die Internationalisierung der Wirtschaft das Problem der Doppelbesteuerung in den Vordergrund rückte, und sie sind im Wesentlichen unverändert geblieben. In diesem Zusammenhang waren die multilateralen Erfahrungen im Bereich der internationalen Besteuerung spärlich und auf regionale Szenarien beschränkt. In den letzten zehn Jahren hat sich die Aufmerksamkeit der internationalen Gemeinschaft auf das Problem der Aushöhlung der Steuerbemessungsgrundlage und der Gewinnverschiebung gerichtet, was dieses Bild erheblich verändert hat. Als Ergebnis des BEPS-Projekts hat die OECD ein multilaterales Übereinkommen zur Umsetzung von Maßnahmen zur Lösung dieses Problems ausgearbeitet. Das Übereinkommen hat eine originelle Struktur, die sich mit bestehenden bilateralen Verträgen überschneidet und von den Unterzeichnerstaaten gewählte Änderungen fördert. In dieser Studie wird das Multilaterale Übereinkommen der OECD als Ausgangspunkt für eine umfassendere Betrachtung des Multilateralismus im internationalen Steuerrecht gewählt. Im ersten Teil wird der geschichtliche Hintergrund der Disziplin wieder aufgenommen, um zu zeigen, dass die Grundlagen der Disziplin auf die germanischen Erfahrungen des 19. Jahrhunderts zurückgehen und in der zweiten Hälfte des 20. Jahrhunderts durch einen Prozess der kontinuierlichen Verbesserung und Anpassung in der Annahme von Musterabkommen gipfelten. Im zweiten Teil wird nach einer kurzen Kontextualisierung das Multilaterale Übereinkommen analysiert, wobei der Schwerpunkt auf seiner Struktur und der Art und Weise liegt, wie es mit bilateralen Verträgen zusammenwirkt, sowie auf einer kurzen Darstellung seiner wichtigsten Bestimmungen. Im dritten und letzten Teil werden die verschiedenen Ansätze des Multilateralismus im Bereich der internationalen Besteuerung und ihr Zusammenhang mit der steuerlichen Zusammenarbeit untersucht, um dann eine Bewertung der bilateralen und multilateralen Modelle vorzunehmen. Es wird der Schluss gezogen, dass ein multilateraler Ansatz für die Lösung der meisten der derzeitigen Kontroversen in diesem Bereich effizienter wäre. Anschließend werden die wichtigsten Ansichten zum Multilateralen Übereinkommen zusammengefasst. Es ist festzustellen, dass das Übereinkommen mit Skepsis und Vorbehalten aufgenommen wird, wobei vor allem kritisiert wird, dass es sehr begrenzte Themen behandelt, dass den Unterzeichnerparteien ein großer Entscheidungsspielraum eingeräumt wird und dass seine praktische Anwendung möglicherweise schwierig ist. Abschließend wird über die Bedeutung des multilateralen Übereinkommens für Brasilien nachgedacht. Es wird festgestellt, dass die Maßnahmen, aus denen sich die Mindestnorm zusammensetzt, mit der brasilianischen Steuerpolitik und der bisherigen Verwaltungspraxis übereinstimmen und dass daher keine schwerwiegenden Gründe gegen einen Beitritt sprechen. Diese Studie kommt zu dem Schluss, dass das Multilaterale Abkommen zwar keine Lösung für die meisten drängenden Fragen der internationalen Besteuerung darstellt, aber wichtige Maßnahmen umsetzt und darüber hinaus eine zentrale symbolische Rolle bei der Entwicklung eines auf steuerlicher Zusammenarbeit basierenden Umfelds spielt.

Stichworte: Multilateralismus, Multilaterales Übereinkommen der OECD, Multilaterales Instrument, Internationales Steuerrecht, Gewinnverkürzung und -verschiebung, BEPS-Projekt.

Sumário

Lista de Tabelas	14
Introdução	15
Capítulo 1: Antecedentes históricos	19
1.1. Introdução	19
1.2. Origens do Direito Tributário Internacional.....	20
1.3. A Prússia e a Dupla Tributação no Século XIX	22
1.4. A Liga das Nações.....	26
1.5. As Convenções Modelo da OCDE e da ONU.....	29
1.5.1. Histórico.....	29
1.5.2. Estrutura da Convenção Modelo da OCDE	31
1.5.3. Comparação entre as Convenções Modelo da OCDE e da ONU.....	33
1.6. Os tratados multilaterais de direito tributário.....	34
1.6.1. Antecedentes	34
1.6.2. Comunidade Andina.....	36
1.6.3. Países Nórdicos	37
1.6.4. Comunidade do Caribe.....	38
1.6.5. Associação Sul-Asiática para a Cooperação Regional.....	39
1.7. Conclusões preliminares	39
Capítulo 2: A Convenção Multilateral da OCDE.....	41
2.1. Introdução	41
2.2. Proposta geral.....	46
2.3. Interface com os tratados sobre a dupla tributação	47
2.4. Estrutura	51
2.4.1. O padrão mínimo.....	52
2.4.2. Status dos demais dispositivos	53
2.4.3. Principais dispositivos.....	54
2.4.3.1. Instrumentos híbridos.....	54
2.4.3.2. Uso abusivo de tratados.....	56
2.4.3.3. Estabelecimento permanente.....	58
2.4.3.4. Resolução de conflitos e arbitragem	60
2.5. Limitações	61
Capítulo 3: O Multilateralismo no Direito Tributário Internacional	63
3.1. Cooperação tributária	63
3.2. Multilateralismos.....	65
3.3. Os modelos bilateral e multilateral.....	67

3.3.1. Vantagens do bilateralismo	67
3.3.2. Desvantagens do bilateralismo	69
3.3.3. Vantagens do multilateralismo	70
3.3.4. Desvantagens do multilateralismo.....	72
3.3.5. Avaliando os modelos	73
3.4. Uma nova ordem tributária internacional?	75
3.5. Aspectos relevantes para o Brasil.....	78
Considerações finais	82
Referências bibliográficas	87

Lista de Tabelas

Tabela 1 - Ações do Projeto BEPS.....	43
Tabela 2 - Passos para aplicação da Convenção Multilateral.....	49
Tabela 3 - Aplicação das cláusulas de compatibilidade.....	50
Tabela 4 - Classificação das Ações do Projeto BEPS introduzidas na Convenção Multilateral.....	52

Introdução

*“A internet leva, a tevê põe no ar
Engenho de cana, cana nuclear
Daqui a mil anos não vai ter parteira
P’ra ver nascer outro Cabeleira
Cantando galope na beira do mar”*

(João Cabeleira, Galope à Beira-Mar)

O Direito Tributário Internacional está estruturado em pilares centenários. Do contexto tardio da Revolução Industrial ao advento da Sociedade da Informação e da Indústria 4.0, o mundo alterou-se radicalmente, mas os princípios basilares da ordem tributária internacional permaneceram os mesmos.¹ Seu desenvolvimento está diretamente relacionado à resolução da dupla tributação internacional, por meio de tratados bilaterais, que atuam como limitadores do poder de tributar das jurisdições envolvidas. É uma história que, como se verá, não é completamente linear e que caminha em fluxos. Ora, a ênfase será dada na definição de residência; ora, na forma de distribuição da competência tributária entre os países da fonte e da residência. Mais recentemente, as preocupações voltaram-se ao uso abusivo dos tratados e à cooperação tributária. Nessas idas e vindas, essa estrutura básica, calcada no bilateralismo, pouco mudou.

O fragmentário quadro formado pelos milhares de tratados bilaterais sobre a dupla tributação em vigor pode causar incômodo a alguém que não tem intimidade com a área: pouca uniformidade e coerência entre as normas de direito tributário internacional, inexistência de um órgão internacional para abordar questões tributárias e a incipiente adoção de mecanismos de cooperação tributária. Uma série de mudanças profundas na economia e na sociedade deram causa à obsolescência da ordem tributária internacional: o advento da economia digital, os descompassos entre a rede de tratados e as normas

¹ No presente trabalho, a expressão “ordem tributária internacional” será utilizada em preferência a outras como “regime tributário internacional” ou “sistema tributário internacional”, por seu caráter mais neutro. Pretende-se denotar, com essa expressão, o estado de coisas das normas jurídicas de direito tributário internacional, sem necessariamente afirmar que se trata de normas organizadas de forma sistêmica ou que há, para além disso, um certo regime internacional que limita ou constrange a atuação dos Estados. Esse último tema, por sinal, é objeto de extensos debates na literatura especializada. Cf. AVI-YONAH, Reuven. *International Tax as International Law. An Analysis of the International Tax Regime*. Cambridge: Cambridge University Press, 2007.

domésticas dos países, a enorme mobilidade do capital e das pessoas e a crescente importância dos intangíveis, entre outras.

Essas mudanças impõem desafios de difícil solução no campo da tributação internacional: a perda de arrecadação decorrente da erosão da base tributária e da transferência de lucros para jurisdições mais favoráveis; a tributação da economia digital; a concorrência fiscal internacional; o combate à elisão e à evasão fiscais, sem colocar em risco a segurança jurídica. Considerando o caráter global da economia da atualidade, a solução desses problemas pela via unilateral ou bilateral mostra-se insuficiente. É nesse contexto que o multilateralismo, abordagem que era de pouca expressão na seara tributária, adquire importância.

A ideia de que uma abordagem multilateral produziria soluções importantes no âmbito da tributação não é recente e (o que pode surpreender alguns) acompanha a disciplina da desde as suas origens. Porém, as experiências multilaterais na seara tributária ficaram, até recentemente, restritas a alguns contextos regionais, como ocorreu na Comunidade Andina ou na Comunidade dos Países Nórdicos, e, mesmo nesses casos, a sua aplicação foi muito limitada. A única exceção que talvez possa ser apontada é a Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal, de 1988, mas esse instrumento jurídico está direcionado à cooperação administrativa tributária e não à questão da dupla tributação, que se tornou o enfoque principal do Direito Tributário Internacional.

Esse cenário alterou-se consideravelmente com o advento do Projeto *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), lançado em 2013 pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), com a participação do Grupo dos 20 (G20), cuja intenção era a de repensar as questões mais importantes da tributação internacional da atualidade a partir dos pilares da coerência, substância e transparência. Uma das principais ações do Projeto BEPS estava destinada a elaborar um instrumento multilateral capaz de implementar as medidas nele propostas.

Esse instrumento jurídico, que veio a lume em 2016, foi chamado de “Convenção Multilateral para a aplicação das medidas relativas às convenções fiscais destinadas a prevenir a erosão da base tributária e a transferência de lucros”² e a sua

² Daqui em diante, o instrumento jurídico será referido como “Convenção Multilateral da OCDE” ou “Convenção Multilateral”.

assinatura, que ocorreu em julho de 2017, com a participação de mais de 70 jurisdições, foi amplamente celebrada pela sociedade internacional. Apesar de não ser o primeiro tratado multilateral no Direito Tributário Internacional, a Convenção Multilateral da OCDE certamente é o primeiro instrumento jurídico abrangente nesse âmbito.

A estrutura da Convenção Multilateral da OCDE é peculiar. Ela não substitui os tratados bilaterais sobre dupla tributação anteriormente celebrados pelas partes signatárias, mas se sobrepõe a eles, introduzindo alterações. É formada por um núcleo central de dispositivos (o padrão mínimo) e uma série de disposições periféricas em relação às quais as partes signatárias possuem ampla margem de escolha, sendo possível optar entre várias redações de um mesmo dispositivo, pela sua adesão parcial ou mesmo pela sua não adesão. Assim, a Convenção acrescenta uma nova camada de regras à ordem tributária internacional, lançando mão de um mecanismo intrincado de disposições.

Inventiva, precursora e peculiar, a Convenção Multilateral está cercada de polêmicas desde as primeiras discussões travadas ainda no âmbito do Projeto BEPS: a sua distinta forma de estruturação, que acaba formando um mosaico de vários possíveis tratados dentro de um só, constitui uma ameaça à sua aplicação prática? As poucas medidas que foram escolhidas para compor o seu texto final tornam a Convenção pouco efetiva, fazendo com que sua relevância seja apenas no campo simbólico? Trata-se de uma mudança de paradigma na tributação internacional e um passo para um futuro de maior cooperação internacional ou apenas a confirmação de que a transformação dos pilares da tributação internacional não ocorrerá pela via multilateral?

O objetivo deste trabalho é explorar algumas dessas questões despertadas pela Convenção Multilateral, sem pretender fornecer respostas definitivas ou precipitadas para um fenômeno tão complexo. O estudo está dividido em três capítulos. No Capítulo 1, os antecedentes históricos do Direito Tributário Internacional serão revisados e debatidos para entender como se formou a atual ordem tributária internacional, fundada no bilateralismo e na problemática da dupla tributação. O ponto de partida é a experiência germânica do século XIX. Em seguida, será apresentado o trabalho desenvolvido pelas organizações internacionais no século XX (Liga das Nações, OCDE e ONU) no âmbito da tributação internacional. Arrematando o capítulo, serão exploradas e debatidas as principais experiências multilaterais no Direito Tributário.

O Capítulo 2 é dedicado à Convenção Multilateral da OCDE. Após uma contextualização da sua importância no Projeto BEPS, será apresentada a sua proposta geral e a sua forma de interface com os tratados sobre a dupla tributação existentes. Logo a seguir, será abordada a estrutura da Convenção e algumas de suas principais disposições, em especial aquelas que compõem o padrão mínimo, a que todas partes signatárias devem aderir. Algumas de suas limitações serão indicadas no final do capítulo.

Por derradeiro, no Capítulo 3 será debatido o tema do multilateralismo no Direito Tributário Internacional a partir da Convenção Modelo da OCDE. As diversas concepções de multilateralismo para o campo da tributação e a importância da cooperação tributária nesse contexto serão examinadas no início. Depois, serão elencadas as vantagens e desvantagens dos modelos bilateral e multilateral, a partir da literatura especializada, a fim de que, após uma breve avaliação dos modelos, seja avaliado o possível impacto da Convenção Multilateral da OCDE na ordem tributária internacional. Encerrando o capítulo, será discutida a relevância da referida Convenção para o Brasil, em face da política fiscal e da prática administrativa pregressa.

Capítulo 1: Antecedentes históricos

1.1. Introdução

O cantão de Vaud está situado entre o Lago de Neuchâtel, ao norte, e o Lago de Genebra, ao sul. A oeste, é possível vislumbrar a encantadora Cordilheira do Jura, enquanto a leste se encontram as fronteiras dos cantões de Friburgo e de Berna. Além da notável beleza da paisagem e o acesso à natureza, o clima é aprazível, o que explica o deslumbramento que essa localidade causou em muitos cidadãos britânicos na segunda metade do século XIX.

Atraídos também pelo custo de vida mais baixo, esses cidadãos pertencentes aos estratos sociais mais elevados tinham o costume de passar longas estadias no cantão de Vaud, adquirir ou alugar casas de veraneio ou até transferir para ali a sua moradia.³ Era às margens do Lago de Genebra, na vizinha comuna de Cologny, que se situava a Villa Diodati, a mansão de veraneio de Lord Byron e onde Mary Shelley escreveu *Frankenstein*.

Um dos cidadãos britânicos que frequentavam a região era Chauncy Hare Townshend, notável diletante e colecionador, amigo de Charles Dickens (que lhe dedicou a obra *Grandes Expectativas*), e que veio a falecer em Londres, em 1868, deixando um valioso legado em uma propriedade alugada na cidade de Lausanne, onde passou a maior parte dos seus últimos anos.

Ocorre que as autoridades tributárias de Vaud, entendendo que Townshend deveria, para todos os efeitos da legislação local, ser considerado domiciliado no cantão, efetuou a cobrança de tributos sucessórios sobre o todo o seu patrimônio, inclusive o localizado em Londres, impedindo que os valiosos itens localizados na vila em Lausanne fossem retirados até a quitação integral dos tributos referentes ao patrimônio britânico.

Essa situação motivou uma controvérsia diplomática: o governo britânico demonstrava preocupação com a posição das autoridades locais, segundo a qual os cidadãos britânicos que possuíam qualquer propriedade em Vaud deveriam pagar tributos sobre toda a sua propriedade, não apenas sobre aquela localizada no cantão. Enquanto as

³ A história narrada a seguir é adaptada do instigante artigo de Sunita Jogarajan: The conclusion and termination of the “first” trouble taxation treaty. *British Tax Review*, v. 3, p. 283-306, 2012.

autoridades britânicas insistiam que os cidadãos britânicos que possuíam bens em Vaud, como era o caso de Townshend, não perdiam a sua nacionalidade e cidadania britânica, as autoridades cantonais argumentavam que apenas estava aplicando o princípio da igualdade de tratamento entre os cidadãos de Vaud e os cidadãos britânicos.

Em 1872, após intensas negociações entre as autoridades envolvidas, a Grã-Bretanha e a Suíça, por meio do Cantão de Vaud, assinaram uma “declaração” a respeito dos tributos incidentes sobre a sucessão ou o legado dos cidadãos de uma jurisdição e que viessem a falecer na outra.⁴ O acordo, que viria a ser um dos primeiros tratados no mundo dispendo sobre regras de tributação,⁵ implicava renúncia parcial ao poder de tributar por meio de distribuição da competência tributária entre as jurisdições. Assim, um cidadão britânico que viesse a falecer em Vaud apenas poderia ser tributado em relação às suas propriedades localizadas naquele cantão quando de seu falecimento e não sobre todo o seu patrimônio, inclusive o localizado no exterior.

O relato, além de ilustrar os primórdios do que viria a ser a complexa rede internacional de tratados sobre a dupla tributação, permite constatar que a solução de problemas de natureza tributária em âmbito internacional sempre consistiu em tarefa complexa e que não pode ser separada de contingências históricas, sociais, econômicas e políticas. Nesse capítulo, serão retomadas algumas discussões sobre a origem da ordem tributária internacional.

1.2. Origens do Direito Tributário Internacional

Os acordos internacionais em matéria tributária assumem as mais variadas feições. Mencionando apenas os casos mais frequentes, esses tratados podem ter como escopo tributos aduaneiros, visando reduzir embaraços ao comércio internacional; dispor sobre assistência mútua entre países, a troca de informação e os métodos de resolução de conflitos transfronteiriços em matéria fiscal; ou tratar da prevenção e eliminação da dupla tributação e da elisão e evasão fiscal internacional.

⁴ Trata-se da “Declaração relativa aos tributos de sucessão ou legado sobre a propriedade de cidadãos britânicos que vierem a falecer no Cantão de Vaud, ou de cidadãos do Cantão de Vaud que vierem a falecer nos Domínios Britânicos” (*Declaration relative to Succession or Legacy Duties on Property of British Subjects dying in the Canton of Vaud, or of Citizens of the Canton of Vaud dying in the British Dominions*), assinada em Berna, em 27 de agosto de 1872.

⁵ JOGARAJAN, *op. cit.*, p. 283.

Quando se observa a questão sob o prisma histórico, vale recordar o ensinamento de Gustav Lippert, que apontava os tratados sobre matéria aduaneira, marítima e comercial como os precursores do Direito Tributário Internacional,⁶ sendo possível encontrar disposições de natureza tributária mesmo em acordos celebrados na Antiguidade.⁷⁻⁸ As alianças comerciais abriram as portas para o desenvolvimento dos tratados internacionais em matéria tributária.⁹

Dada a antiguidade do comércio entre as nações, presente desde os primórdios da civilização, seria impossível assinalar os primeiros tratados de natureza comercial que contenham disposições de matéria tributária. Há numerosos exemplos na Europa, alguns muitíssimo antigos, como o Tratado entre o Império de Niceia e a República da Veneza, de 1219, que garantiu aos venezianos o direito de importar mercadorias daquele império sem a imposição de tributos.¹⁰

No contexto brasileiro, por exemplo, pode-se mencionar o célebre Tratado de Comércio e Navegação,¹¹ firmado entre o Reino de Portugal e o Reino da Inglaterra em 1810, pouco após a Corte Portuguesa transferir-se para o Brasil. O tratado, além de assegurar a liberdade de comércio e navegação entre as nações e a neutralidade fiscal,

⁶ LIPPERT, Gustav. *Das internationale Finanzrecht. Eine systematische Darstellung der internationalen Finanzrechtsnormen*. Trieste: Verlag M. Quidde, 1912, p. 599 e ss.

⁷ Tucídides, em *A Guerra do Peloponeso*, 8.37, relata um tratado [συνθήκη] celebrado entre os lacedemônios (espartanos) e seus aliados com o rei Dario e Tisafernes, nos seguintes termos: “nem os lacedemônios nem os seus aliados devem fazer guerra ou atacar qualquer terra ou cidade que pertença ao Rei Dario ou que tenham pertencido ao seu pai ou aos seus antepassados; nem os lacedemônios nem os seus aliados devem exigir tributos [φόρους πρόσσεσθαι] sobre essas cidades”. Tradução livre do autor. Cf. TUCÍDIDES. *Historiae in two volumes*. Oxford: Oxford University Press, 1942.

⁸ LIPPERT, *op. cit.*, p. 600 e ss., descreve outro interessante caso da Grécia Antiga, envolvendo os cidadãos de Opunte [Οπούς]. Estes, em conjunto com outras cidades da região oeste da Lócria, haviam instituído uma colônia em Naupaktos [Ναύπακτος]. Segundo um decreto de Opunte, os cidadãos que se instalassem na colônia não teriam de pagar impostos à sua cidade de origem. Contudo, o retorno à cidade de origem apenas era permitido apenas após a integral quitação dos tributos devidos à colônia.

⁹ ZILVETI, Fernando Aurelio. *A evolução histórica da teoria da tributação: análise das estruturas socioeconômicas na formação do sistema tributário*. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 234. No mesmo sentido, JOGARAJAN, Sunita. Prelude to the international tax treaty network: 1815-1914. Early tax treaties and the conditions for action. *Oxford Journal of Legal Studies*, v. 31, n. 4, 2011, p. 687.

¹⁰ Vide o *Pactum factum inter Lascarum, imperatorem grecorum, et Jacobum Teupulo, potestatem constantinopolitanum*. a. D. 1219. Reproduzido em: TAFEL, G. L. Fr.; THOMAS, G. M. (edit.). *Urkunden zur Älteren Handels- und Staatsgeschichte der Republik Venedig mit besonderer Beziehung auf Byzanz und die Levante*. II. Teil (1205-1255). Viena: Kaiserlich-Königlichen Hof- und Staatsdruckerei, 1856, p. 206.

¹¹ Outro notável acordo que pode ser citado é o *Tratado de Methuen*, de 1703, que garantia isenção de tributos alfandegários aos vinhos portugueses nos portos britânicos, em contrapartida de igual isenção, em Portugal, de produtos têxteis vindos da Grã-Bretanha.

estipulava uma alíquota única de 15% nos tributos incidentes sobre a importação de bens “dos domínios e vassallos de Sua Majestade Britânica”.¹²

Tendo em vista que a Carta Régia de 1808, responsável pela abertura dos portos brasileiros, estipulava um tributo aduaneiro geral de 24% na importação,¹³ é fácil observar a enorme vantagem tributária concedida aos ingleses por meio desse tratado. Quando se recorda que o Estado era muito dependente da receita decorrente de tributos sobre a importação e a exportação, torna-se patente a importância política dessas disposições.¹⁴

No âmbito da cooperação tributária, pode-se citar como pioneiro o acordo celebrado entre a França e a Bélgica, em 1843, a respeito do compartilhamento de informações e documentos que envolviam a transferência de propriedade, com o objetivo não apenas de auxiliar a fiscalização e arrecadação tributária de ambos os países.¹⁵ Em 1845, a Bélgica voltaria a celebrar tratados de igual teor com a Holanda e com o Luxemburgo.¹⁶ Todavia, as questões envolvendo dupla tributação começaram a ser abordadas um pouco mais tarde. Para melhor compreender o surgimento da atual ordem tributária internacional, é necessário voltar o olhar para a Confederação Alemã e, em especial, para o papel central da Prússia nesse processo.

1.3. A Prússia e a Dupla Tributação no Século XIX

Em meados do século XIX, o Direito Tributário Internacional começa a tomar novas formas. Com o passo acelerado da Revolução Industrial, novas tecnologias (telégrafos, o motor a vapor, as ferrovias, etc.) aceleraram as relações econômicas e sociais, levando ao crescimento da mobilidade de pessoas e capital, o que impulsionou os conflitos transfronteiriços relativos a outras bases tributárias, como a propriedade. Assim,

¹² BRASIL. *Tratado de comércio e navegação entre os muito altos e muito poderosos senhores o Príncipe Regente de Portugal e El-Rei do Reino Unido da Grande Bretanha e Irlanda assinado no Rio de Janeiro pelos plenipotenciários de uma e outra corte em 19 de fevereiro de 1810 e ratificado por ambas*. Rio de Janeiro: Imprensa Régia, 1810.

¹³ BRASIL. *Carta Régia de 28 de janeiro de 1808 – Abre os portos do Brasil ao comércio estrangeiro com exceção dos gêneros estancados*. Disponível em: Coleção das Leis do Brasil de 1808. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1891, p. 1.

¹⁴ ZILVETI, Fernando Aurelio. *A evolução histórica da teoria da tributação: análise das estruturas socioeconômicas na formação do sistema tributário*. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 218 e ss.

¹⁵ Reproduzido em LIGA DAS NAÇÕES. *Double Taxation and Fiscal Evasion. Collection of International Agreements and Internal Legal Provisions for the Prevention of Double Taxation and Fiscal Exasion*. Genebra: [s.e.], 1928, p. 211 e ss. A esse respeito, cf. JOGARAJAN, *op. cit.*, 2011, p. 687.

¹⁶ LIGA DAS NAÇÕES, *op. cit.*, p. 213. Curioso observar que o conteúdo dos tratados, por ser idêntico ao daquele celebrado com a França, sequer chega a ser transcrito.

as controvérsias acerca da distribuição de competência tributária estão diretamente relacionadas à crescente interconexão econômica ocorrida na época.¹⁷

Também é preciso recordar que, no apagar das luzes do século anterior, a Inglaterra havia instituído pela primeira vez o imposto sobre a renda, pelas mãos de William Pitt¹⁸, em um contexto de crescimento da dívida pública e esgotamento dos tributos existentes.¹⁹ No século XIX, o imposto de renda será amplamente estudado, debatido, criticado e adotado pelas grandes potências econômicas da época.

Entretanto, as nações dominantes no cenário político e econômico, como a Grã-Bretanha e a França, não demonstravam grande preocupação com o problema da dupla tributação. A questão despertava maior interesse de nações organizadas de forma federativa, como a Confederação Alemã (1815-1866). Alguns conceitos fundamentais e ainda hoje utilizados nos tratados sobre a dupla tributação foram fortemente influenciados pela legislação e pelos tratados celebrados pelos estados alemães no século XIX.²⁰

Capitaneada pelo Estado da Prússia, uma aliança aduaneira [*Zollverein*] foi instituída em 1834, promovendo a integração econômica entre os estados alemães por meio da uniformização tarifária e eliminação de entraves à livre circulação de bens, pessoas e serviços. Não tardou, porém, até que os estados dominantes (Prússia e Áustria) entrassem em guerra, levando ao colapso da Confederação Alemã. Com isso, a Prússia uniu-se a outros estados, formando a Confederação Norte-Germânica (1867-1870), enquanto a Áustria formou, com a Hungria, o Império Austro-Húngaro (1867-1918).

A Constituição da Confederação Norte-Germânica, que entrou em vigor em julho de 1867, instituiu como valor fundamental a cidadania comum [*gemeinsames Indigenat*], assegurando aos cidadãos de qualquer estado igualdade de tratamento para fins de escolha da residência permanente, para fazer negócios, ascender a cargos públicos ou para aquisição de propriedade.²¹ Em novembro do mesmo ano, foi introduzida uma

¹⁷ HEMETSBERGER-KOLLER, Hildergard; KOLM, Evelyn. Globalisation and International Taxation in the XIXth Century: Double Taxation Agreements with Special Reference to the “State of the Fund” Principle. *Journal of European Economic History*, v. 35, n. 1, 2006, p. 88.

¹⁸ DOWELL, Stephen. *A history of Taxation and Taxes in England: from the earliest times to the present day*. Vol. III – Direct Taxes and Stamp Duties. Londres: Longmans, Green & Co, 1888, p. 92 ss.

¹⁹ TAYLER, William. *The history of the taxation of England, with an account of the rise and progress of the national debt*. Londres: Hope & Co., 1853, p. 50 e ss.

²⁰ Cf. HATTING, Johann. On the Origins of Model Tax Conventions: 19th Century German Tax Treaties and Laws concerned with the Avoidance of Double Tax. In: TILEY, John (ed.). *Studies in the History of Tax Law, Volume 6*. Oxford: Hart Publishing, 2013.

²¹ Trata-se do artigo 3º da referida Constituição. Cf. STOCKMANN, Gustav (org.). *Die Verfassung des Norddeutschen Bundes (...)*. Leipzig: Westermann & Stäglich, 1867, p. 7.

lei sobre a livre circulação [*Gesetz über die Freizügigkeit*]²², consolidando a previsão constitucional.

Nesse ambiente de franca integração econômica, o crescimento do comércio e investimento transfronteiriços também acarretou o crescimento dos casos de dupla tributação. Nesse contexto, em virtude da influência de cidadãos prussianos detentores de propriedades (e eventual residência) na Saxônia, as autoridades da Prússia e da Saxônia firmaram aquele que viria a ser o primeiro tratado sobre a dupla tributação “moderno”.²³

Embora sucinto e de vida curta, o tratado merece ser mencionado porque introduz diversos conceitos que se repetirão (e continuam sendo repetidos) em futuros instrumentos jurídicos.²⁴ Seu esquema básico ainda está refletido na Convenção Modelo adotada pela OCDE: o Estado tem o direito de sujeitar os seus cidadãos²⁵ a impostos diretos;²⁶ as empresas devem ser tributadas no local em que exercem atividades e as propriedades no local em que estiverem situadas; os salários e pensões militares e civis devem ser tributados pelo Estado responsável pelo seu pagamento.²⁷

O tratado, que era considerado pela Confederação Norte-Germânica uma medida de caráter provisório, foi substituído pela Lei sobre a Eliminação da Dupla Tributação [*Gesetz wegen Beseitigung der Doppelbesteuerung*]²⁸, editada em maio de 1870 e

²² Cf. KANNGIEBER, H. (edit.) *Gesetze des Norddeutschen Bundes [...]* n° 2. Berlin: Otto Müller, 1867, p. 9.

²³ Trata-se da *Convenção entre a Prússia e a Saxônia para a Eliminação da Dupla Tributação dos Pertencentes a Ambos os Estados*. (Tradução livre). O texto original está disponível para consulta em KIPPENBERG, Johannes. *Ältestes DBA: Das DBA Preußen-Sachsen von 1869. Internationales Steuerrecht*, n. 24, p. III-IV, 2006.

²⁴ Cf. HATTING, Johann. On the Origins of Model Tax Conventions: 19th Century German Tax Treaties and Laws concerned with the Avoidance of Double Tax. In: TILEY, John (ed.). *Studies in the History of Tax Law, Volume 6*. Oxford: Hart Publishing, 2013, p. 31 e ss.

²⁵ Na redação original, a palavra utilizada é “súdito” [*Untertan*].

²⁶ É importante ressaltar que a tributação da pessoa física era muito distinta da que se observa na atualidade. Em 1820, a Prússia havia instituído um “imposto de classe” [*Klassensteuer*], cuja base tributável não era a renda do contribuinte, mas a sua posição na sociedade. Embora isso possa nos causar certo estranhamento, a medida era celebrada na época porque garantia a privacidade do contribuinte (que não precisaria declarar a sua renda ou seus bens) e obedecia em certa medida a capacidade econômica (as classes elevadas pagavam proporcionalmente mais tributo). Um imposto sobre a renda apenas foi instituído em 1851, sendo aplicável somente às classes mais elevadas e coexistindo com o imposto de classe até a extinção deste último, ocorrida em 1873. Sobre o assunto, cf. HILL, Joseph A. The Prussian Income Tax. *The Quarterly Journal of Economics*, v. 6., n. 2, p. 207-226, jan. 1892.

²⁷ Trata-se do famoso princípio do estado pagador (*state of the fund* ou *Kassenstaatsprinzip*), que pode ser considerado antecessor do art. 19 da Convenção Modelo da OCDE. Esse princípio constitui uma exceção em relação ao critério geral de tributação com base na residência. O grande beneficiário desse princípio era a Prússia, estado altamente empregador e que possuía muitos funcionários públicos lotados fora de seu território. A questão é estudada a fundo por HEMETSBERGER-KOLLER e KOLM, *op. cit.*, p. 96 e ss.

²⁸ PRÚSSIA. *Gesetz wegen Beseitigung der Doppelbesteuerung vom 13. Mai 1870*. Nördlingen: Druck und Verlag der C. H. Beck'schen Buchhandlung, 1874.

destinada a implementar, no âmbito da Confederação, o valor constitucional da livre circulação.

Seu conteúdo é praticamente idêntico ao do tratado celebrado em 1869, porém com uma relevante diferença: enquanto este adota a cidadania como critério básico, aquela se vale do critério da residência [*Wohnsitz*]. Trata-se de critério muito mais adequado ao valor da livre circulação: se a pessoa tem o direito de escolher o seu domicílio ou local em que deseja exercer suas atividades, esta deve ser considerada, para esses efeitos, cidadã da Confederação, e não de um estado específico, estando obrigada a recolher os impostos aos cofres do Estado de que usufrui dos serviços públicos, ou seja, o de sua residência.²⁹

Tem-se reconhecido, cada vez mais, a grande influência dessa lei prussiana para o Direito Tributário Internacional. Seus critérios básicos e a experiência adquirida com a interpretação da lei foram amplamente considerados na reforma tributária realizada na Prússia em 1891 e posteriormente adotada pelos outros estados do Império Alemão na sua legislação doméstica e no tratado celebrado com o Império Austro-Húngaro, em 1899.³⁰

No Império Austro-Húngaro, a dupla tributação tornou-se uma questão relevante após 1898, com a entrada em vigor de uma legislação que reformou o sistema tributário e introduziu um imposto sobre a renda, sem prejuízo dos demais impostos já existentes. Isso ocasionou uma frequente sobreposição de tributos em áreas próximas a fronteiras e em relação a cidadãos estrangeiros que residissem em um estado e exercessem sua profissão em outro.³¹

Com exceção de alguns dispositivos, pode-se afirmar que o tratado firmado entre a Prússia e o Império Austro-Húngaro segue a mesma estrutura da lei de 1870, refinada a partir da experiência obtida com a implementação desta na prática.³² Além disso, esse

²⁹ HATTING, Johann. On the Origins of Model Tax Conventions: 19th Century German Tax Treaties and Laws concerned with the Avoidance of Double Tax. In: TILEY, John (ed.). *Studies in the History of Tax Law, Volume 6*. Oxford: Hart Publishing, 2013.

³⁰ HATTING, Johann. On the Origins of Model Tax Conventions: 19th Century German Tax Treaties and Laws concerned with the Avoidance of Double Tax. In: TILEY, John (ed.). *Studies in the History of Tax Law, Volume 6*. Oxford: Hart Publishing, 2013.

³¹ Sobre o tema, cf. JOGARAJAN, Sunita. Prelude to the international tax treaty network: 1815-1914. Early tax treaties and the conditions for action. *Oxford Journal of Legal Studies*, v. 31, n. 4, 2011, p. 690 e ss.

³² HATTING, Johann. On the Origins of Model Tax Conventions: 19th Century German Tax Treaties and Laws concerned with the Avoidance of Double Tax. In: TILEY, John (ed.). *Studies in the History of Tax Law, Volume 6*. Oxford: Hart Publishing, 2013.

tratado introduz o conceito de “estabelecimento permanente” [*Betriebsstätte*], ainda utilizado nas Convenções Modelo da atualidade e ainda amplamente discutido .

Valendo-se dos mesmos princípios básicos, foram assinados tratados entre o Império Austro-Húngaro e Liechtenstein (1901), entre o Império Austro-Húngaro e a Saxônia, a Bavária, Württemberg, Baden e Hesse (entre 1903 e 1913), entre o Luxemburgo e Prússia (1909), entre o cantão da Basileia e a Prússia (1910) e entre o Luxemburgo e Hesse (1913).³³

Desse modo, a proeminência da Prússia na nascente ordem tributária internacional pode ser resumida em dois aspectos: na sua grande influência nos tratados subsequentes, que largamente se valeram de seus princípios fundamentais e da prática adquirida com a Lei de 1870, e no seu pioneirismo, visto que as outras grandes potências mundiais da época apenas começaram a se preocupar com a dupla tributação no início do século XX.

1.4. A Liga das Nações

Se hoje a ordem tributária internacional é composta por milhares de tratados sobre a dupla tributação,³⁴ isso muito se deve à atuação da Liga das Nações na década de 1920. Até então, a celebração de convenções em matéria tributária ocorria de forma esporádica, entre partes com alto grau de aproximação política. O interesse na dupla tributação foi renovado após a Primeira Guerra Mundial, devido à adoção de uma política generalizada de majoração de tributos para contemplar os prejuízos da guerra.³⁵

A Liga das Nações editou quatro relatórios sobre a dupla tributação: o chamado “Relatório dos Quatro Economistas”,³⁶ de 1923, e os Relatórios de 1925, 1927 e 1928, sendo este último o responsável por introduzir as primeiras Convenções Modelo sobre a dupla tributação. De uma questão pouco abordada, a dupla tributação passou a interessar profundamente as nações de maior poder econômico. Na década subsequente seriam

³³ JOGARAJAN, Sunita. Prelude to the international tax treaty network: 1815-1914. Early tax treaties and the conditions for action. *Oxford Journal of Legal Studies*, v. 31, n. 4, 2011, p. 690-692.

³⁴ A Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico – OCDE, em 2014, estimou que este número seria superior a 3.000. Cf. OCDE. *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties*. Paris: OECD Publishing, 2014, p. 16.

³⁵ Adaptado de JOGARAJAN, Sunita. *Double Taxation and the League of Nations*. Cambridge: Cambridge University Press, 2018, p. 2-3.

³⁶ Este primeiro relatório foi elaborado por quatro economistas de atuação destacada na época: Gijsbert Bruins (Holanda), Luigi Einaudi (Itália), Edwin Seligman (Estados Unidos) e Josiah Stamp (Reino Unido). Todos, portanto, representavam países exportadores de capital.

celebradas centenas de tratados sobre a matéria, na esteira da Convenção Modelo da Liga das Nações, de 1928.³⁷

É importante notar que, quando da edição do “Relatório dos Quatro Economistas”, em 1923, apenas a Grã-Bretanha, os Estados Unidos, a Alemanha e a Holanda possuíam alguma espécie de tributo pessoal sobre a renda. De modo geral, a tributação ainda era fortemente baseada nos tributos reais, apurados de forma cedular. Como descrito por Taylor,³⁸ no Relatório de 1923, predominou a ideia de que a competência tributária deveria corresponder ao “pertencimento econômico” [*economic allegiance*] da pessoa, sendo os principais a origem (ou fonte) da riqueza e o domicílio (ou residência) do beneficiário da riqueza. Esses fatores variavam de acordo com os tipos de renda – a origem seria mais importante nos casos da renda oriunda das terras, do comércio, de indústria ou de agricultura; por outro lado, o domicílio seria mais importante no caso de bens móveis, valores mobiliários e rendimentos pessoais.³⁹

No Relatório de 1925, debateu-se o método de eliminação da dupla tributação utilizado pelos tratados da época, que consistia em dividir a competência tributária, de forma exclusiva, entre diferentes classes de renda, de acordo com o país de origem. Esse método, porém, não se mostrava satisfatório para países como o Reino Unido e os Estados Unidos, em que o imposto sobre a renda incidia em bases globais. Assim, a solução técnica adotada seria a de separar os impostos reais dos pessoais, assegurando ao país da fonte a maior parte dos impostos reais e ao país do domicílio os impostos pessoais. Também se assegurava ao país da fonte o direito de tributar algumas rendas decorrentes de bens imóveis e estabelecimentos comerciais, industriais e agrícolas.⁴⁰

O Relatório de 1927, por sua vez, teve influência dos observadores estadunidenses, que se uniram ao Comitê no ano anterior, cuja intenção principal era assegurar a competência tributária residual ao país de residência. Esse relatório produziu

³⁷ JOGARAJAN, Sunita. *Double Taxation and the League of Nations*. Cambridge: Cambridge University Press, 2018, p. 3-4.

³⁸ TAYLOR, C. John. Twilight of the Neandertals, or are bilateral double taxation treaty networks sustainable? *Melbourne University Law Review*, v. 34, n. 1, 2010, p. 272.

³⁹ TAYLOR, C. John. Twilight of the Neandertals, or are bilateral double taxation treaty networks sustainable? *Melbourne University Law Review*, v. 34, n. 1, 2010.

⁴⁰ TAYLOR, C. John. Twilight of the Neandertals, or are bilateral double taxation treaty networks sustainable? *Melbourne University Law Review*, v. 34, n. 1, 2010., p. 274-275.

quatro esboços de convenções, sendo que o Esboço I [*Draft I*] possui vasta correspondência com a Convenção Modelo da OCDE.⁴¹

O Esboço I assegurava ao país da fonte a competência relativa aos tributos reais, atribuindo regras para cada categoria de rendimentos, enquanto assegurava ao país de residência a competência relativa aos tributos pessoais. Além disso, o país de residência deveria assegurar um direito de crédito correspondente ao menor valor de tributos que seriam devidos no país de residência, relativos ao país da fonte, ou ao tributo efetivamente pago no país da fonte (real ou pessoal), desde que o crédito não excedesse o total do tributo que seria devido no país da residência.⁴²

O Relatório de 1928, por derradeiro, constitui verdadeiro marco na história do Direito Tributário Internacional, pois introduziu as primeiras convenções-modelo a respeito da dupla tributação: a) o “Esboço Ia”, versão atualizada do Esboço I, de 1927, que separava os tributos reais e pessoais, destinado aos países que adotavam ambos tipos de tributo; b) o “Esboço Ib”, destinado aos países que possuíam apenas tributos pessoais; c) e o “Esboço Ic”, destinado aos países que possuíam apenas tributos reais.⁴³

Conforme descrito por Jogarajan, não houve espaço para uma verdadeira discussão das convenções alternativas (Ib e Ic), que acabaram relegadas ao ostracismo.⁴⁴ Inclusive, a autora considera que essa reunião foi uma oportunidade perdida, pois, embora um terço dos países existentes à época estivesse representado no Comitê, a discussão perdeu-se em confusão e problemas individuais. Além disso, os especialistas convocados demonstraram uma clara intenção de manter o *status quo* das reuniões e relatórios anteriores.⁴⁵

O Esboço Ia da Liga das Nações veio a se tornar o principal modelo de tratado sobre a dupla tributação e foi utilizado com frequência nos anos subsequentes, ainda que os países da Europa continental viessem a abandonar a distinção entre tributos pessoais e

⁴¹ TAYLOR, C. John. Twilight of the Neandertals, or are bilateral double taxation treaty networks sustainable? *Melbourne University Law Review*, v. 34, n. 1, 2010., p. 276.

⁴² TAYLOR, C. John. Twilight of the Neandertals, or are bilateral double taxation treaty networks sustainable? *Melbourne University Law Review*, v. 34, n. 1, 2010., p. 276.

⁴³ JOGARAJAN, Sunita. *Double Taxation and the League of Nations*. Cambridge: Cambridge University Press, 2018, p. 182.

⁴⁴ JOGARAJAN, Sunita. *Double Taxation and the League of Nations*. Cambridge: Cambridge University Press, 2018, p. 182.

⁴⁵ JOGARAJAN, Sunita. *Double Taxation and the League of Nations*. Cambridge: Cambridge University Press, 2018., p. 241-242.

reais quando na tributação da renda.⁴⁶ O modelo seria amplamente revisto nas conferências realizadas na Cidade do México, em 1943, e em Londres, em 1946. Nessa última ocasião, acentuou-se a competência tributária do país de residência, favorecendo os países exportadores de capital.

1.5. As Convenções Modelo da OCDE e da ONU

1.5.1. Histórico

No período pós-guerra, observou-se uma intensificação da assinatura de tratados sobre a dupla tributação. A Liga das Nações foi sucedida pela Organização das Nações Unidas (ONU), fundada após o término da Segunda Guerra Mundial. Porém, outra organização internacional assumiria a liderança das discussões acerca da tributação internacional: a Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE).

Sua predecessora foi a Organização para a Cooperação Econômica Europeia (OCEE), fundada em 1948 para administrar a reconstrução da Europa após a Segunda Guerra Mundial, com o auxílio financeiro concedido pelos Estados Unidos e pelo Canadá por meio do Plano Marshall. Em 1955, a organização adotou uma recomendação sobre a dupla tributação, mas as muitas divergências entre os seus integrantes não permitiram a adoção de um dos modelos da Liga das Nações. No ano seguinte, o seu Comitê Fiscal começou a elaborar um esboço de convenção aceitável para todos os membros da organização.⁴⁷

Com o sucesso da reconstrução da Europa, no final da década de 1950, sentia-se que a organização havia esgotado seus objetivos, mas que a sua experiência poderia ser utilizada para uma tarefa de caráter menos regional. Assim, seguindo-se à criação da Comunidade Econômica Europeia (em 1957, com a assinatura do Tratado de Roma), a Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico foi criada por meio de uma convenção assinada em 1960 e que entrou em vigor em setembro de 1961. Era formada pelos países participantes da OCEE, além de os Estados Unidos e o Canadá, seguindo-se as adesões de Japão, Finlândia e Austrália.

⁴⁶ TAYLOR, C. John. Twilight of the Neandertals, or are bilateral double taxation treaty networks sustainable? *Melbourne University Law Review*, v. 34, n. 1, 2010, p. 281.

⁴⁷ OCDE. *Model Tax Convention (Condensed Version) – Introduction*. 2018, p. 7-8. Disponível em: <https://www.oecd.org/berlin/41215950.pdf>. Acessado em 12 de novembro de 2021.

O Comitê Fiscal da OCEE/OCDE elaborou quatro relatórios sobre a questão da dupla tributação entre 1958 e 1961, que culminaram na “Convenção Esboço sobre Dupla Tributação sobre a Renda e o Capital”, de 1963. Essa convenção passou a ser adotada a partir de 30 de julho de 1963, quando o Conselho da OCDE aprovou uma recomendação sobre o assunto, demandando que os países membros da organização, ao firmarem ou revisarem seus tratados sobre o tema, observassem o disposto naquela convenção esboço.

A Convenção Modelo da OCDE veio a se tornar o modelo mais utilizado ao longo do século XX, passando por sucessivas revisões em 1977, 1992, 1995, 1997, 2000, 2005, 2008 e 2014. A ampla adoção do modelo nos mais de 3.000 tratados sobre a dupla tributação hoje em vigor faz com que exista uma grande identidade no seu aspecto textual – de acordo com Avi-Yonah, cerca de 75% das palavras de qualquer tratado sobre a matéria são idênticas às de qualquer outro tratado.⁴⁸

Quanto à Convenção Modelo da Organização das Nações Unidas, suas origens remontam a meados da década de 1960, quando se observou que havia um número pequeno de tratados sobre a dupla tributação assinados entre países desenvolvidos e países em desenvolvimento. Segundo a organização, os tratados atribuíam maior competência tributária aos países de residência, o que prejudicava os países em desenvolvimento, que seriam importadores de capital, portanto, países de fonte.⁴⁹

Em 1968, formou-se um grupo *ad hoc* de especialistas para a discussão de uma convenção modelo sobre a dupla tributação entre países desenvolvidos e países em desenvolvimento,⁵⁰ que se reuniu em sete ocasiões, com a participação de membros da Alemanha, Argentina, Brasil, Chile, Estados Unidos, Filipinas, França, Gana, Holanda, Índia, Irlanda do Norte, Israel, Japão, Noruega, Paquistão, Reino Unido, Sri Lanka, Sudão, Suíça, Tunísia, Turquia.⁵¹ Não é fácil o acesso à documentação relativa a essas reuniões, o que impede melhor estudo aprofundado sobre o assunto.⁵² A “Convenção

⁴⁸ AVI-YONAH, Reuven. *Double tax treaties: an introduction*. 2007. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1048441>. Acessado em 02 de agosto de 2017.

⁴⁹ ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*. Nova York, 2001, p. vii.

⁵⁰ BRANCO, Rodrigo Souza de Castelo. The history and relevance of model tax conventions. In: ECKER, Thomas; RESSLER, Gernot (coord.). *History of tax treaties: the relevance of the OECD documents for the interpretation of tax treaties*. Viena: Linde, 2011, p. 48.

⁵¹ ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS, *op. cit.*, p. viii.

⁵² VANN, Richard. Writing Tax Treaty History. *Sidney Law School Legal Studies Research Paper*, n. 10/19, 2011, p. 4. Disponível em: <http://ssrn.com/abstract=1788603>. Acessado em 11 de março de 2022.

Modelo das Nações Unidas Sobre a dupla Tributação entre Países Desenvolvidos e Países em Desenvolvimento” veio a lume em 1980 e passou por revisões em 2001 e 2017.⁵³

Segundo Francisco Dornelles, representante do Brasil durante a elaboração da Convenção Modelo da ONU, os peritos dos países desenvolvidos conseguiram impor a sua posição de que os trabalhos deveriam tomar como base a Convenção Modelo da OCDE e que ela fosse modificada de modo a ampliar as competências tributárias dos países em desenvolvimento, o que acabou não acontecendo com a ênfase que se pretendia. Ou seja: o princípio da fonte foi adotado de forma “prioritária” e não “exclusiva”, como pretendiam os peritos dos países de desenvolvimento, que acabaram preteridos.⁵⁴

1.5.2. Estrutura da Convenção Modelo da OCDE⁵⁵

Em linhas gerais, a Convenção Modelo da OCDE é estruturada da seguinte forma: descrição do escopo do tratado (Capítulo I); definições de termos utilizados no tratado (Capítulo II); definição dos tributos abrangidos, da forma com que os Estados acordantes irão tributar e das formas de eliminação da dupla tributação (Capítulos III a V); disposições especiais (Capítulo VI); e disposições finais atinentes à entrada em vigor e denúncia do tratado (Capítulo VII).⁵⁶

Interessante classificação, para fins didáticos, é aquela proposta por Philip Baker e apresentada por João Francisco Bianco, que identifica seis grupos de normas na Convenção Modelo da OCDE: i) as que delimitam o escopo do tratado; ii) as que estabelecem definições; iii) as normas substantivas; iv) as que visam a eliminar a dupla tributação; v) as normas antielisivas; vi) as disposições gerais. Essa classificação é útil porque nos permite associar as normas de acordo com sua afinidade, visualizando o conjunto geral formado pelo tratado.⁵⁷

⁵³ Cf. ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries – 2017 Update*. Nova York, 2017. Disponível em: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf. Acessado em 11 de março de 2022.

⁵⁴ DORNELLES, Francisco. O Modelo da ONU para eliminar a dupla tributação da renda e os países em desenvolvimento. In: TAVOLARO, Agostinho Toffoli et. al. (coord.). *Princípios Tributários no Direito Brasileiro: Estudos em Homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1988, p. 196-197.

⁵⁵ Este subtópico é uma versão melhorada de um texto anterior. Cf. RÜBINGER-BETTI, Gabriel. *Uso abusivo de tratados contra dupla tributação: perspectivas de aplicação da Ação 6 do projeto BEPS ao Brasil*. 2017. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Direito), Universidade de Brasília, Brasília, 2017, p. 26.

⁵⁶ OCDE, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014*. Paris: OECD Publishing, 2014, p. 17.

⁵⁷ BIANCO, João Francisco. *Transparência fiscal internacional*. São Paulo: Dialética, 2007, p. 142-15.

i) Normas que delimitam o escopo do tratado. Essas normas têm a função de delimitar o âmbito pessoal, material e temporal de aplicação do tratado sobre dupla tributação. Nessa categoria, encontram-se: o art. 1º da Convenção Modelo da OCDE, que define as pessoas submetidas à convenção (residentes de um ou de ambos os estados acordantes); o art. 2º, que define os tributos abarcados (impostos sobre renda e capital); os arts. 29 e 30, que tratam da entrada em vigor e da denúncia do tratado.

ii) Normas que estabelecem definições. São as normas que precisam ou elucidam termos ou expressões utilizados nos tratados. O art. 3º é um ótimo exemplo, pois todas as suas alíneas tratam de definições, determinando o que se deve compreender, para fins de aplicação do tratado, por “pessoa”, “sociedade”, “empresa”, “nacional”, etc. São nesse mesmo sentido os arts. 3º e 4º, que definem os conceitos de “residência” e “estabelecimento permanente”.

iii) Normas substantivas. Tratam, como revela a própria denominação, da “substância” do tratado, definindo quais rendimentos serão abarcados e como a competência tributária será alocada a cada Estado. De especial relevância são os arts. 10, 11 e 12, que se referem, respectivamente, à tributação dos dividendos, juros e royalties. No que diz respeito à alocação da competência tributária, cabe distinguir entre as normas que atribuem competência concorrente (permitindo que ambos os Estados acordantes possam tributar determinada renda) ou exclusiva (atribuindo a competência tributária a apenas um dos Estados acordantes).

A Convenção Modelo da OCDE contém exemplos de ambas as espécies de competência tributária. O art. 12.1 dispõe, em clara norma de competência exclusiva, que os “royalties provenientes de um Estado Contratante, cujo beneficiário efetivo seja residente do outro Estado Contratante, são tributados somente nesse [último] Estado”.⁵⁸ Por outro lado, o art. 11.1 estabelece, em contraste, que os “juros provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante são tributados nesse [último] Estado”.⁵⁹

iv) Normas sobre a dupla tributação. A despeito da nomenclatura, a existência de normas específicas sobre a dupla tributação não é pressuposto lógico de um tratado

⁵⁸ Tradução livre. Original: “*Royalties arising in a Contracting State and beneficially owned by a resident of the other Contracting State shall be taxable only in that other State*”.

⁵⁹ Tradução livre. Original: “*Interest arising in a Contracting State and paid to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State*”.

sobre a dupla tributação. É que, a princípio, não existiria dupla tributação internacional se os tratados contivessem apenas normas de competência tributária exclusiva. Ocorre que nem sempre os Estados desejam abrir mão do seu poder de tributar: por essa razão, os tratados contêm normas que atribuem competência concorrente, permitindo que dois Estados podem exercer a competência tributária em relação ao mesmo rendimento.

Assim, essas normas têm por objetivo eliminar a dupla tributação nas situações em que se estabelece competência tributária concorrente, o que é feito por meio de um dos métodos previstos nos arts. 23-A e 23-B da Convenção Modelo: o método da isenção (*exemption method*), em que o país da residência oferece uma isenção em relação ao rendimento obtido no país da fonte, ou método da imputação (*credit method*), em que o país da residência oferece um “crédito” relativo ao valor do tributo pago no país da fonte, frequentemente deduzindo-o da base de cálculo do imposto.

v) Normas antielisão. São normas direcionadas a coibir a elisão fiscal internacional. Esse grupo de normas não estava presente nas primeiras redações da Convenção Modelo; foi com a aceleração do ritmo da globalização e a crescente utilização de tratados em planejamentos tributários envolvendo *treaty shopping* que essas normas tomaram relevância.

vi) Disposições gerais. Tratam de questões gerais envolvendo o tratado, como o art. 25, que estabelece um procedimento amigável para solução de controvérsias ou dúvidas relativas à interpretação ou aplicação do acordo. Também são exemplos os arts. 28 e 29, que contêm, respectivamente, normas a respeito de membros de missões diplomáticas e normas que definem a extensão territorial dos Estados para efeitos do tratado.

1.5.3. Comparação entre as Convenções Modelo da OCDE e da ONU

Conforme relatado anteriormente, há mais semelhanças do que divergências entre as Convenções Modelo da OCDE e da ONU, sobretudo porque a última foi redigida tomando como base a primeira, o que atendia aos anseios dos países desenvolvidos. Como enfatiza Antônio de Moura Borges,⁶⁰ em ambas as convenções se nota a mesma orientação básica: a) a competência tributária é atribuída de forma prioritária ao Estado da residência; b) o Estado da fonte apenas pode tributar uma determinada empresa se a

⁶⁰ BORGES, Antônio de Moura. *Convenções sobre dupla tributação internacional*. Teresina: EDUFPI, 1992, p. 148.

sua atividade for exercida em seu território por meio de um estabelecimento permanente; c) os rendimentos de dividendos, juros e *royalties* podem ser tributados no Estado da fonte apenas de forma limitada; d) a tributação dos rendimentos do trabalho está atribuída de forma prioritária ao Estado da residência; e) os métodos de eliminação da dupla tributação são o da isenção com progressividade e, para os rendimentos do capital mobiliário, o da imputação.

Em estudo aprofundado sobre a questão, Sérgio André Rocha⁶¹ constatou que, da perspectiva estrutural, as Convenções Modelo são quase idênticas, diferenciando-se na ausência do art. 14 (serviços pessoais independentes) no Modelo da OCDE e na redação do art. 5º (estabelecimento permanente), art. 7º (lucro das empresas), art. 9º (empresas associadas), art. 10 (dividendos), art. 11 (juros), art. 12 (*royalties*), art. 13 (ganhos de capital) e art. 21 (outros rendimentos).

1.6. Os tratados multilaterais de direito tributário

1.6.1. Antecedentes

Os estudiosos costumam apontar o chamado “Tratado de Roma”,⁶² celebrado entre a Áustria, Hungria, Itália, Polônia, Romênia e o Reino dos Sérvios, Croatas e Eslovenos, em 1922,⁶³ como o primeiro tratado multilateral sobre a dupla tributação. Porém, tudo indica que a sua repercussão foi reduzida, pois encontra menção muito passageira na literatura especializada.

A adoção de um modelo pautado no multilateralismo fez parte dos debates que precederam a elaboração da Convenção da Liga das Nações. No Relatório de 1928, consta que a adoção de uma convenção multilateral seria desejável, mas impraticável naquele momento, por conta das acentuadas diferenças entre os sistemas tributários. Segundo Jogarajan, a proposta não chegou a ser considerada a sério pela Liga das Nações, já que

⁶¹ ROCHA, Sérgio André. *Política fiscal internacional brasileira*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 32.

⁶² Convenção com o propósito de evitar a dupla tributação entre a Áustria, Hungria, Itália, Polônia, Romênia e o Reino dos Sérvios, Croatas e Eslovenos, celebrada em 6 de abril de 1922. Disponível em: LIGA DAS NAÇÕES. *Double Taxation and Fiscal Evasion. Collection of International Agreements and Internal Legal Provisions for the Prevention of Double Taxation and Fiscal Exasion*. Genebra: [s.e.], 1928.

⁶³ A maior parte das referências relata que o tratado teria sido assinado em 13 de junho de 1921, em Roma, mas não foi possível encontrar o texto original do tratado. Assim, a data mencionada neste estudo corresponde àquela que consta na coleção de tratados editada pela Liga das Nações, conforme referenciado acima. Cf. TAYLOR, C. John. Twilight of the Neandertals, or are bilateral double Taxation treaty networks sustainable? *Melbourne University Law Review*, v. 34, n. 1, 2010, p. 270; JOGARAJAN, Sunita. The 100th Anniversary of International Institutions and International Taxation. *Intertax*, v. 48, n. 10, 2020, p. 932.

havia uma visão de que as distintas circunstâncias econômicas dos países envolvidos na elaboração da Convenção Modelo demandava a adoção de compromissos bilaterais.⁶⁴

O cerne dos tratados sobre a dupla tributação é a divisão de competências tributárias entre os estados contratantes. A sua assinatura envolve a conciliação de interesses políticos e econômicos importantes para os Estados envolvidos. Isso explica, por um lado, a ubiquidade do modelo bilateral, que garante flexibilidade na adoção de suas cláusulas, e, portanto, maior espaço para negociação. Por outro lado, a adoção de um modelo multilateral depende, nas palavras de Carrero, de um “certo grau de afinidade de circunstâncias econômicas, políticas e culturais, uniformidade entre os princípios jurídicos que informam os sistemas tributários [... e] tradição de cooperação entre os Estados”.⁶⁵

Por essa razão, os primeiros tratados multilaterais de relevância em matéria tributária tratavam de matéria de assistência administrativa, que demandava menores esforços diplomáticos. Veja-se, por exemplo, o caso dos Países Baixos, que, em 1952, assinaram um tratado com a Bélgica e Luxemburgo sobre assistência recíproca na cobrança de tributos, seguindo a tradição de tratados bilaterais anteriores sobre o mesmo tema, que já estavam em vigor há um século.⁶⁶ Apesar do alinhamento diplomático que isso parece indicar, essas nações não chegaram a assinar um instrumento multilateral sobre dupla tributação.

Outro exemplo de tratado multilateral que contém dispositivo de natureza tributária é a Convenção de Viena sobre Relações Consulares, de 1963, que institui, em seu artigo 32, isenção tributária para os locais consulares a residência do chefe da repartição consular de que for proprietário o Estado signatário.⁶⁷ Semelhante disposição

⁶⁴ JOGARAJAN, Sunita. *Double Taxation and the League of Nations*. Cambridge: Cambridge University Press, 2018, p. 251.

⁶⁵ CARRERO, Manuel Calderón. *La Doble Imposición Internacional em Los Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio y las Medidas y Métodos para su Eliminación*. 1996. Tese (Doutorado), Facultad de Derecho, Universidad de La Coruña, 1996, p. 517

⁶⁶ *Convention entre les Pays-Bas, la Belgique et le Grand-Duché de Luxembourg, relative à l'assistance reciproque em matière de recouvrement de créances fiscales*. Cf. PAÍSES BAIXOS. *Tractatenblad van het Koninkrijk der Nederlanden, 1952, n. 137*. Países Baixos: Ministerie van Buitenlandse Zaken, 1952.

⁶⁷ Cf. BRASIL. *Decreto n° 61.078, de 26 de julho de 1967*. Promulga a Convenção de Viena sobre Relações Consulares. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d61078.htm. Acessado em 22 de novembro de 2021.

se encontra no art. 23 da Convenção de Viena sobre Relações Diplomáticas, de 1961,⁶⁸ e no art. 24 da Convenção de Nova York sobre Missões Especiais, de 1969.⁶⁹

No que concerne à dupla tributação, quatro tratados multilaterais destacam-se: a) o da Comunidade Andina, de 1971; b) o do Conselho Nórdico, de 1983; c) o da Comunidade do Caribe, de 1973; d) o da Associação Sul-Asiática para a Cooperação Regional, de 2005. É conhecida a existência de outros tratados, como a Convenção de Brazaville (1957), a Convenção dos Estados do Conselho da União Econômica Árabe (1973) e a Convenção de Miskolade (1977), entre outros, mas a literatura a seu respeito é quase inexistente.

1.6.2. Comunidade Andina

Os países membros do Pacto Andino (atual Comunidade Andina), interessados em maior grau de harmonização das políticas econômicas, aprovaram dois tratados sobre a dupla tributação por meio da Decisão nº 40 do Acordo de Cartagena, em 1971. O primeiro, de caráter multilateral, foi assinado pelos países membros (Bolívia, Colômbia, Equador, Peru e Venezuela) da Comunidade Andina. O segundo servia como modelo para futuros acordos celebrados entre os países membros e outros Estados não pertencentes ao citado bloco econômico.

O convênio multilateral da Comunidade Andina diferencia-se das Convenções Modelo da OCDE e da ONU pelo seu forte apelo ao critério da fonte. A regra geral para a tributação da renda, prevista em seu artigo 4º, que trata da jurisdição tributária, estabelece que a renda deve ser tributada no país membro em que se encontrar a sua fonte produtora, independentemente da nacionalidade ou do domicílio das pessoas.⁷⁰ Não se desconsidera, totalmente, o critério do domicílio do contribuinte – que é adotado, por exemplo, quando se trata da renda de empresas de transporte e de rendas provenientes de

⁶⁸ Cf. BRASIL. Decreto nº 56.435, de 8 de junho de 1965. Promulga a Convenção de Viena sobre Relações Diplomáticas. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/antigos/d56435.htm. Acessado em 21 de novembro de 2021.

⁶⁹ Esta convenção não foi ratificada pelo Brasil. NAÇÕES UNIDAS. *Convention on Special Missions, adopted by the General Assembly of the United Nations on 8 December 1969*. Disponível em: https://legal.un.org/ilc/texts/instruments/english/conventions/9_3_1969.pdf. Acessado em 21 de novembro de 2021.

⁷⁰ Cf. COMISSÃO DO ACORDO DE CARTAGENA. *Decisión 40. Aprobación del Convenio para evitar la doble tributación entre los Países Miembros y del Convenio Tipo para la celebración de acuerdos sobre doble tributación entre los Países Miembros y otros Estados ajenos a la Subregión*. Disponível em: <http://www.sice.oas.org/trade/junac/decisiones/DEC040S.ASP>. Acessado em 21 de novembro de 2021.

serviços profissionais – mas a sua utilização ocorre de forma muito mais restrita do que nas outras Convenções Modelo.

A ampla utilização do critério da fonte de forma multilateral sempre despertou críticas, pois, uma vez que o fluxo de capital entre os países é desigual, a sua prevalência favorece os países importadores de capital. Essa concepção faz sentido no contexto das políticas protecionistas da década de 1970, uma vez que, tradicionalmente, os países em desenvolvimento são considerados importadores de capital. Contudo, a adoção do critério da fonte de forma tão intensa suscita questões de justiça distributiva e de neutralidade fiscal, pois não é capaz de considerar a renda global do contribuinte.

A Convenção Modelo da Comunidade Andina para a celebração de tratados sobre a dupla tributação com países não pertencentes à comunidade também adota fortemente o critério da fonte. Os países da Comunidade Andina, com duas exceções,⁷¹ não conseguiram celebrar tratados com base nessa Convenção Modelo, adotando, conforme o caso, as disposições contidas nas Convenções Modelo da OCDE e da ONU.⁷²

1.6.3. Países Nórdicos

Em contraste com as diretrizes adotadas pela Comunidade Andina, a Convenção Multilateral dos Países Nórdicos sobre a Dupla Tributação, assinada originalmente em 1983 pela Dinamarca, Finlândia, Islândia, Noruega e Suécia, segue de perto a Convenção Modelo da OCDE, em seus aspectos principais.⁷³ Essa convenção pode ser considerada paradigmática, já que surgiu no âmbito de um dos mais antigos e profundos blocos de cooperação. O tratado atualmente em vigor, que, além das nações citadas, inclui as Ilhas Faroe, foi assinado em 1996.⁷⁴

Deve-se notar, também, que a cooperação entre os países nórdicos não se dá apenas no combate à dupla tributação, sendo longa a tradição no âmbito da assistência

⁷¹ JOGARAJAN, Sunita. A Multilateral Tax Treaty for ASEAN – Lessons from the Andean, Caribbean, Nordic and South Asian Nations. *Asian Journal of Comparative Law*, v. 6, n. 1, 2011, p. 11.

⁷² CAYAMANA, Renée Antonieta Villagra. Los Convenios Bilaterales para Evitar la Doble Imposición Suscritos por los Países Miembros de la Comunidad Andina con Terceros Países. Evaluación de la aplicación del Anexo II de la Decisión 40 a los 33 años de su aprobación. *Derecho & Sociedad*, n. 24, 2005, p. 119.

⁷³ As diferenças em relação à Convenção Modelo da OCDE são pontuais e não merecem ser abordadas neste estudo. Cf., a esse respeito, FURUSETH, Eivind. 24 - Norway. In: LANG, Michael *et al.* (edit.). *The Impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties*. Cambridge: Cambridge University Press, 2012, p. 768-795.

⁷⁴ AGREEMENTS between the Nordic countries to avoid double taxation with respect to taxes on Income and on capital. Disponível em: <http://internationaltaxtreaty.com/download/Sweden/DTC/Sweden-Iceland-DTC-1996.pdf>. Acesso em 28 de novembro de 2021.

administrativa e de troca de informações, inclusive com relação a países considerados paraísos fiscais.⁷⁵ São considerados pontos-chave para o sucesso dos tratados multilaterais nórdicos o alto grau de harmonia entre os sistemas tributários e o alinhamento no que diz respeito aos aspectos econômicos, sociais e culturais.⁷⁶ Embora tudo indique que se trate do tratado multilateral sobre a dupla tributação de maior sucesso, também não é possível encontrar muitas referências na literatura a seu respeito.

1.6.4. Comunidade do Caribe

Com a assinatura do Tratado de Chaguaramas, em 1973, formou-se a Comunidade do Caribe, cujos integrantes originários eram Barbados, Trindade e Tobago, Guiana e Jamaica. Nesse mesmo ano, esses quatro Estados (considerados “mais desenvolvidos”), assinaram um tratado sobre a dupla tributação com Antígua, Belize, Dominica, Granada, Monserrate, São Cristóvão-Neves-Anguilla, Santa Lúcia e São Vicente (os considerados “menos desenvolvidos”).⁷⁷ É interessante destacar que os Estados considerados “menos desenvolvidos” foram priorizados na alocação das competências tributárias.⁷⁸ O tratado, porém, não chegou a ser ratificado, e parte do seu insucesso se deve ao fato de que ele priorizava o fluxo de investimento para os países considerados “menos desenvolvidos” e porque ele não era capaz de incentivar o fluxo de investimento entre esses países “mais desenvolvidos”. Assim, havia barreiras em relação à formação de um mercado comum.⁷⁹

Uma nova convenção foi assinada, entre 1994 e 1996, pelos Estados membros da Comunidade, com exceção das Bahamas, do Haiti e de Suriname. Esse acordo é muito semelhante à Convenção Modelo da OCDE, nos seus aspectos gerais, diferenciando-se, porém, na escolha de termos técnicos, o que é fortemente criticado pela literatura especializada.⁸⁰ O art. 8º, por exemplo, utiliza a expressão “local de atividade econômica” [*place of business activities*] no lugar de “estabelecimento permanente” [*permanent*

⁷⁵ JOGARAJAN, Sunita. A Multilateral Tax Treaty for ASEAN – Lessons from the Andean, Caribbean, Nordic and South Asian Nations. *Asian Journal of Comparative Law*, v. 6, n. 1, 2011, p. 20-21.

⁷⁶ JOGARAJAN, Sunita. A Multilateral Tax Treaty for ASEAN – Lessons from the Andean, Caribbean, Nordic and South Asian Nations. *Asian Journal of Comparative Law*, v. 6, n. 1, 2011, p. 22.

⁷⁷ Disponível em: [http://104.238.85.55/en/showdoc/cr/\[73%20\(F\)\]](http://104.238.85.55/en/showdoc/cr/[73%20(F)]). Acessado em 28 de novembro de 2021.

⁷⁸ JOGARAJAN, Sunita. A Multilateral Tax Treaty for ASEAN – Lessons from the Andean, Caribbean, Nordic and South Asian Nations. *Asian Journal of Comparative Law*, v. 6, n. 1, 2011, p. 13.

⁷⁹ JOGARAJAN, Sunita. A Multilateral Tax Treaty for ASEAN – Lessons from the Andean, Caribbean, Nordic and South Asian Nations. *Asian Journal of Comparative Law*, v. 6, n. 1, 2011, p. 13.

⁸⁰ JOGARAJAN, Sunita. A Multilateral Tax Treaty for ASEAN – Lessons from the Andean, Caribbean, Nordic and South Asian Nations. *Asian Journal of Comparative Law*, v. 6, n. 1, 2011, p. 14.

establishment], o que impede a utilização dos Comentários às Convenções Modelo da OCDE e da ONU, da jurisprudência internacional e dos escritos acadêmicos.⁸¹

Assim como ocorre no tratado da Comunidade Andina, a Convenção da Comunidade do Caribe possui, como marca principal, a adoção do princípio da fonte. Segundo Jogarajan, pode-se atribuir essa escolha às aspirações da Comunidade em formar um mercado comum, muito embora isso tenha como consequência desencorajar a importação de capital, que seria essencial para o desenvolvimento econômico da região.⁸²

1.6.5. Associação Sul-Asiática para a Cooperação Regional

A Associação Sul-Asiática para a Cooperação Regional foi criada em 1985 por Bangladesh, Butão, Índia, Maldivas, Nepal, Paquistão e Sri Lanka, tendo o Afeganistão se tornado membro posteriormente. Em 2005, os Estados-membros da organização assinaram um “tratado multilateral limitado” sobre a dupla tributação e sobre assistência administrativa mútua em assuntos tributários.⁸³

O acordo não segue as Convenções Modelo da OCDE e da ONU à risca, ocupando-se primordialmente da cooperação tributária, troca de informação e assistência administrativa. Alguns dispositivos tratam da alocação de competência tributária (por exemplo, da remuneração de professores e pesquisadores), mas de forma limitada, o que inclusive justifica a sua alcunha.

1.7. Conclusões preliminares

Ao menos até o presente momento histórico, observa-se que a utilização de tratados de natureza multilateral em matéria tributária, ao menos no que concerne à questão da dupla tributação, é bastante restrita, ocorrendo, em geral entre países que possuem afinidades culturais, diplomáticas, econômicas e sociais. Outros elementos importantes são a existência de um histórico de cooperação mútua e a afinidade entre os sistemas tributários domésticos.

Talvez o principal fator responsável pela pouca relevância atribuída aos tratados multilaterais de direito tributário seja a própria tradição, oriunda da Europa continental,

⁸¹ JOGARAJAN, Sunita. A Multilateral Tax Treaty for ASEAN – Lessons from the Andean, Caribbean, Nordic and South Asian Nations. *Asian Journal of Comparative Law*, v. 6, n. 1, 2011, p. 14.

⁸² JOGARAJAN, Sunita. A Multilateral Tax Treaty for ASEAN – Lessons from the Andean, Caribbean, Nordic and South Asian Nations. *Asian Journal of Comparative Law*, v. 6, n. 1, 2011, p. 18.

⁸³ Disponível em: https://www.mcgill.ca/tax-law/files/tax-law/SAARC_Treay.pdf. Acessado em 28 de novembro de 2021.

que deu ênfase na adoção do modelo bilateral desde as suas origens. O estudo da história do Direito Tributário Internacional revela que os tratados sobre a dupla tributação devem ser enxergados como um *continuum* histórico, sem rupturas relevantes, dentro de um processo de adaptações e readaptações, conforme os interesses envolvidos.

Outro fator é a própria dificuldade inerente às questões procedimentais que envolvem a adoção de um tratado multilateral: como a sua negociação depende da conciliação de interesses dos mais diversos e os Estados possuem distintas políticas fiscais, peculiaridades tributárias e estágios de desenvolvimento, à medida que o número de Estados aumenta, também aumenta a dificuldade de se contrabalançar esses interesses.⁸⁴ Essas questões serão abordadas nos próximos capítulos.

⁸⁴ Para Ribes, a exigência de um consentimento unânime dos Estados para expressar conformidade com o conteúdo de um tratado multilateral constitui o maior obstáculo técnico para a adoção do modelo multilateral. Cf. RIBES, Aurora Ribes. Reflexiones acerca de un futuro convenio multilateral em el ámbito de la Unión Europea. In: *Memorias XXVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*. México: Ed. Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, 2015, p. 1054.

Capítulo 2: A Convenção Multilateral da OCDE

2.1. Introdução⁸⁵

O paradigma da ordem tributária internacional, apoiado em bases que foram lançadas há mais de cento e cinquenta anos, foi definitivamente colocado em xeque com os efeitos do atual estágio da globalização e com as disruptivas inovações tecnológicas das últimas décadas. Na visão da OCDE, “[...] cada vez mais os governos perdem (...) em arrecadação de impostos de pessoas jurídicas em decorrência de planejamentos que se focam na transferência de lucros para localidades que oferecem um tratamento fiscal mais favorável”.⁸⁶

Esse problema, apesar de não ser exatamente novo (tais questões já despontavam na década de 1960),⁸⁷ tornou-se mais conhecido por meio de escândalos envolvendo o planejamento tributário de empresas multinacionais ou de grandes contribuintes, amplamente divulgados na mídia a partir dos anos 2000. O debate alcançou os âmbitos políticos,⁸⁸ e com o advento da crise econômica de 2008, considerou-se que o cenário era de uma “perfeita tempestade”.⁸⁹

Abalados pela perda de receita, os Estados tomaram partido na discussão. Em 2012, os líderes do G20 declararam ser necessário prevenir a erosão da base tributária e a transferência de lucros, anunciando que o trabalho em curso da OCDE nessa área seria seguido com atenção. A OCDE, respondendo à demanda, apresentou, em julho de 2013, o relatório intitulado *Base Erosion and Profit Shifting* (i.e., “combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros”), mais conhecido por sua sigla “BEPS”.

O relatório, como o título sugere, dedica-se à questão da erosão da base tributária (*base erosion*) e das transferências de lucros (*profit shifting*) no contexto do planejamento

⁸⁵ Esta introdução é uma versão melhorada de um texto anterior. Cf. RÜBINGER-BETTI, Gabriel. *Uso abusivo de tratados contra dupla tributação: perspectivas de aplicação da Ação 6 do projeto BEPS ao Brasil*. 2017. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Direito), Universidade de Brasília, Brasília, 2017, p. 43 e ss.

⁸⁶ OCDE. *Combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros*. Paris: OECD Publishing, 2013, p. 15.

⁸⁷ SAINT-AMANS, Pascal; RUSSO, Raffaele. *What the BEPS are we talking about?* 2013. Disponível em: <https://www.oecd.org/forum/oecdyearbook/what-the-beps-are-we-talking-about.htm>. Acessado em 18 de março de 2022.

⁸⁸ BRAUNER, Yariv. What the BEPS? *Florida Tax Review*, v. 16, n. 2, 2014, p. 58.

⁸⁹ BRAUNER, Yariv. What the BEPS? *Florida Tax Review*, v. 16, n. 2, 2014, p. 58.

tributário agressivo (*harmful*).⁹⁰ Reconhecendo que “as atuais normas tributárias internacionais talvez não tenham conseguido acompanhar as mudanças nas práticas comerciais globais”,⁹¹ a OCDE propôs a adoção de um “plano de ação global de grande escala (...) com a contribuição de todas as partes envolvidas”⁹² com o objetivo de: a) identificar as ações necessárias para enfrentar essas questões; b) determinar os prazos de implementação das ações; c) identificar os recursos e a metodologia necessários para a implementação das ações.⁹³

O Projeto BEPS revela uma mudança na postura internacional em relação às diversas fragilidades na atual ordem tributária internacional. Ele coloca em evidência que os Estados começaram a reconhecer que essas fragilidades não podem ser enfrentadas pela via unilateral, sem a adoção de uma política fiscal global fundada na cooperação, na coordenação entre as normais fiscais domésticas e internacionais.⁹⁴ O “Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros” (*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*) foi apresentado em 2014. Consolidando a posição externada no relatório de 2013, o plano de ação afirma que a globalização, a crescente importância dos serviços na economia e o advento dos produtos digitais permitiu que as grandes empresas praticassem planejamento tributário para além do limite “aceitável”, tomando “posições fiscais agressivas”.⁹⁵

Segundo o plano de ação, o problema tornou-se crítico na sociedade contemporânea, prejudicando a todos: a) os governos, com a perda de receita, fragilização do sistema tributário, e, nos países em desenvolvimento, perda de investimentos governamentais que poderiam acarretar crescimento econômico; b) os cidadãos, que acabam tendo de pagar mais impostos; c) os negócios, por acarretar severas distorções na livre concorrência.⁹⁶

⁹⁰ OCDE. *Combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros*. Paris: OECD Publishing, 2013, p. 8-9.

⁹¹ OCDE. *Combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros*. Paris: OECD Publishing, 2013, p. 9.

⁹² OCDE. *Combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros*. Paris: OECD Publishing, 2013, p. 11.

⁹³ OCDE. *Combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros*. Paris: OECD Publishing, 2013, p. 12.

⁹⁴ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 284.

⁹⁵ OCDE. *Combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros*. Paris: OECD Publishing, 2013, p. 8.

⁹⁶ OCDE. *Combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros*. Paris: OECD Publishing, 2013, p. 8.

Reconhecendo a obsolescência das normas internacionais tributárias, assentadas em princípios comuns e na rede de tratados bilaterais sobre a dupla tributação,⁹⁷ a OCDE demonstrou insatisfação com as deficiências das normas atuais, que propiciam a erosão da base tributária e a transferência de lucros, levando a uma redução da imposição tributária ou mesmo à dupla não tributação.⁹⁸ A organização enfatiza que a redução ou eliminação da tributação somente é motivo de preocupação quando “associada a práticas que segregam artificialmente os rendimentos tributáveis das atividades que o geram”.⁹⁹

Assim, de modo a evitar a sobreposição das normas tributárias, dando origem a padrões internacionais concorrentes e a tomada de medidas unilaterais, o que desencadearia em uma “anarquia fiscal generalizada marcada pelo regresso massivo da dupla tributação”¹⁰⁰, o plano de ação justifica a sua relevância internacional, a urgência na apresentação de resultados e a necessidade de que sejam tomadas medidas concretas. Entretanto, o projeto não está diretamente empenhado em promover uma mudança nos padrões internacionais de distribuição de competência tributária, ou seja, às questões oriundas da repartição entre os estados da fonte e os estados da residência.¹⁰¹

O prazo de entrega dos resultados dos projetos foi estipulado em até dois anos após a apresentação do plano de ação e a frente de atuação foi repartida em 15 ações diferentes, conforme resumido na Tabela 1:

Tabela 3. Ações do Projeto BEPS

Ação 1	Abordar os desafios fiscais da economia digital
Ação 2	Neutralizar os efeitos dos instrumentos híbridos
Ação 3	Reforçar as normas relativas às sociedades estrangeiras controladas (<i>CFC rules</i>)
Ação 4	Limitar a erosão da base tributária através da dedução de juros e outras compensações financeiras

⁹⁷ OCDE. *Combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros*. Paris: OECD Publishing, 2013, p. 9-10.

⁹⁸ OCDE. *Combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros*. Paris: OECD Publishing, 2013, p. 10.

⁹⁹ OCDE. *Combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros*. Paris: OECD Publishing, 2013, p. 10.

¹⁰⁰ OCDE. *Combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros*. Paris: OECD Publishing, 2013, p. 11.

¹⁰¹ OCDE. *Combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros*. Paris: OECD Publishing, 2013, p. 11.

Ação 5	Combater de modo mais eficaz as práticas tributárias prejudiciais,
Ação 6	Prevenir o uso abusivo de tratados
Ação 7	Prevenir que o status de estabelecimento permanente seja evitado
Ações 8, 9 e 10	Garantir que os resultados dos preços de transferência estejam alinhados com a criação de valor
Ação 11	Estabelecer metodologias para coletar e analisar os dados sobre os fenômenos econômicos da base tributária e da transferência de lucros e as ações para remediá-los
Ação 12	Exigir que os contribuintes revelem os seus esquemas de planejamento tributário agressivo
Ação 13	Reexaminar a documentação de preços de transferência
Ação 14	Tornar mais efetivos os instrumentos de resolução de disputas
Ação 15	Desenvolver um instrumento multilateral

Fonte: elaborada pelo autor com base em OCDE, *Combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros*. Paris: OECD Publishing, 2013, p. 15-26.

O pacote definitivo de medidas foi apresentado em outubro de 2015 por meio de “relatórios finais” (*final reports*) de cada ação, passando-se à efetiva implementação das medidas ali propostas. A instituição, em parceria com o G-20, formou um “Grupo Inclusivo” (*inclusive framework*), com o objetivo de monitorar a implementação das medidas elaboradas no projeto, além de trabalhar em soluções de longo termo para os desafios tributários advindos da digitalização da economia, propor soluções para a alocação do direito de tributar em âmbito internacional e desenvolver um sistema que permita que as multinacionais recolham um nível mínimo de tributos sobre os seus lucros.¹⁰²

O enfoque do presente capítulo é a Ação 15 do Projeto BEPS, que foi dedicada à elaboração de um instrumento multilateral para incorporar medidas de outras Ações.

¹⁰² OCDE. *OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS*. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/flyer-inclusive-framework-on-beps.pdf>. [s. d.]. Acessado em 27 de abril de 2022.

Nas palavras da organização, o referido instrumento é destinado “a proporcionar uma abordagem inovadora em matéria tributária, que reflita de forma rápida a natureza de constante evolução da economia mundial e a necessidade de se adaptar rapidamente a esta evolução”,¹⁰³ implementando as diretrizes propostas nas Ações 2 (instrumentos híbridos), 6 (uso abusivo de tratados), 7 (estabelecimento permanente) e 14 (solução amigável de controvérsias) do Projeto BEPS.

No Plano de Ação do BEPS, lançado em 2014, a OCDE explicitou que a sua pretensão era a de criar um instrumento multilateral que alterasse os tratados sobre a dupla tributação, implementando as medidas que seriam desenvolvidas ao longo do projeto.¹⁰⁴ Não se acreditava, portanto, que haveria uma quebra radical de paradigma na tributação internacional, nem se cogitou alguma forma de substituição ou denúncia dos tratados sobre a dupla tributação em vigor. Porém, havia certa expectativa de que o instrumento fornecesse “uma abordagem inovadora em matéria tributária, que reflita de forma rápida a natureza de constante evolução da economia mundial e a necessidade de se adaptar rapidamente a essa evolução”.¹⁰⁵

Ao longo dos trabalhos, ficou nítido que não seria fácil alcançar um consenso a respeito do conteúdo deste instrumento multilateral, que não chegou a ser definido quando da edição do Relatório Final da Ação nº 15 do Projeto BEPS, em 2015.¹⁰⁶ Um grupo *ad-hoc*, criado em maio de 2015, foi responsável pela elaboração do instrumento multilateral, cuja redação final foi aprovada em 24 de novembro de 2016, após seis rodadas de negociações.¹⁰⁷

Denominou-se o instrumento multilateral de “Convenção Multilateral para a aplicação das medidas relativas às convenções fiscais destinadas a prevenir a erosão da base tributária e a transferência de lucros” e a sua assinatura ocorreu em 07 de junho de

¹⁰³ OCDE. *Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros*. Paris: OECD Publishing, 2014, p. 28.

¹⁰⁴ OCDE. *Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros*. Paris: OECD Publishing, 2014, p. 26.

¹⁰⁵ OCDE. *Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros*. Paris: OECD Publishing, 2014, p. 38.

¹⁰⁶ OCDE. *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 - 2015 Final Report*. Paris: OECD Publishing, 2015.

¹⁰⁷ OCDE. *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting: Functioning under Public International Law*. Note by the OECD Directorate for Legal Affairs. [s.d.]. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/treaties/legal-note-on-the-functioning-of-the-MLI-under-public-international-law.pdf>. Acessado em 22 de abril de 2022.

2017, em Paris, local onde se situa a sede da OCDE, na presença de representantes de 76 jurisdições.¹⁰⁸

2.2. Proposta geral¹⁰⁹

O objetivo da Convenção Multilateral da OCDE é o de introduzir alterações na rede de tratados bilaterais contra dupla tributação, de modo eficiente e sincronizado, para implementar as principais medidas do Projeto BEPS, sem que seja necessário efetuar uma renegociação individual de cada um dos mais de três mil tratados atualmente em vigor.¹¹⁰ “Alterar” não significa promover mudanças textuais nos tratados existentes, o que demandaria o cumprimento dos ritos pertinentes do Direito Internacional Público para cada um desses instrumentos. Na realidade, a Convenção Multilateral deverá ser aplicada em conjunto com os tratados vigentes, os modificando no que for pertinente, para as partes signatárias e para os tratados que serão abrangidos pela Convenção.¹¹¹

Esse instrumento “sobrepõe-se” aos tratados sobre a dupla tributação em vigor. Os tratados não abrangidos pela Convenção e as disposições dos tratados abrangidos, mas não alteradas pela Convenção, mantêm-se em plena vigência.¹¹² Daí a afirmação de que a Convenção Multilateral acrescenta uma “terceira camada de regras para a tributação de operações transfronteiriças, em adição à legislação tributária doméstica e os tratados bilaterais tributários”.¹¹³

Essa condição jurídica peculiar atribuída à Convenção Multilateral impõe uma aplicação em várias etapas, que deve levar em consideração, em primeiro lugar, o próprio texto da Convenção; em seguida, o tratado bilateral por ela abrangido; por fim, os

¹⁰⁸ Cf. OCDE. *Ground-breaking multilateral BEPS convention signed at OECD will close loopholes in thousands of tax treaties worldwide*. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/ground-breaking-multilateral-beps-convention-will-close-tax-treaty-loopholes.htm>. Acessado em 30 de abril de 2022.

¹⁰⁹ A partir deste tópico, o capítulo é uma versão mais aprofundada de artigo publicado pelo autor na Revista Tributária e de Finanças Públicas. Cf. RÜBINGER-BETTI, Gabriel. O Instrumento Multilateral da OCDE: estrutura e interface com os tratados contra a dupla tributação. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, ano 28, n. 146, 2020.

¹¹⁰ OCDE. *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 - 2015 Final Report*. Paris: OECD Publishing, 2015, p. 24.

¹¹¹ OCDE. *Explanatory statement to the multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting*. 2016, p. 3.

¹¹² OCDE. *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 - 2015 Final Report*. Paris: OECD Publishing, 2015, p. 31.

¹¹³ DUFF, David G. Tax treaty abuse and the principal purpose test – part 1. *Canadian Tax Journal*, 2018, 66:3, p. 619. Tradução livre.

posicionamentos específicos das jurisdições acordantes em relação à Convenção Multilateral.

2.3. Interface com os tratados sobre a dupla tributação

A Convenção Multilateral não se sobrepõe de maneira automática aos tratados sobre a dupla tributação firmados pelo Estado que a ratificar, mas somente àqueles notificados ao Secretário-Geral da OCDE (depositário) por ambas as partes signatárias do tratado abrangidos e da própria Convenção. Assim estabelece o art. 1º da Convenção Multilateral, segundo o qual “[a] presente convenção modifica todas as Convenções fiscais abrangidas”.¹¹⁴

O art. 2º do Instrumento Multilateral dispõe que uma “convenção abrangida” é aquela cuja finalidade é evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento e que esteja em vigor entre duas ou mais partes, relativamente à qual cada uma das partes tenha notificado o depositário mencionando esta convenção como uma convenção que pretende ser abrangida pela Convenção Multilateral.

Segundo a OCDE, a escolha pelo vocábulo “modificar”, presente no art. 1º da Convenção Multilateral, foi deliberada e fruto de discussões profundas de seu Grupo de Experts, pois a Convenção não funciona como um protocolo modificativo, que altera disposições específicas de um tratado bilateral. Pelo contrário, a Convenção é aplicada de forma simultânea aos tratados bilaterais existentes, introduzindo modificações na sua aplicação.¹¹⁵

Essa opção está em consonância com o art. 30(3) da Convenção de Viena do Direito dos Tratados, o qual estabelece que, na hipótese de duas normas serem aplicáveis à mesma matéria, deve prevalecer a norma mais recente (*lex posterior derogat legi priori*), quando as partes envolvidas são as mesmas. Por ser um instrumento jurídico mais recente, a Convenção Multilateral deve prevalecer sobre as convenções sobre a dupla tributação assinadas em data anterior à sua vigência. Os tratados firmados após a entrada

¹¹⁴ OCDE. *Convenção multilateral para a aplicação das medidas relativas às convenções fiscais destinadas a prevenir a erosão da base tributária e a transferência de lucros*. Paris, 2016. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/treaties/beps-multilateral-instrument-text-translation-portuguese.pdf>. Acessado em 27 de abril de 2022.

¹¹⁵ OCDE. *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting: Functioning under Public International Law*. Note by the OECD Directorate for Legal Affairs. [s.d.]. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/treaties/legal-note-on-the-functioning-of-the-MLI-under-public-international-law.pdf>. Acessado em 22 de abril de 2022.

em vigor da Convenção Multilateral, deverão confirmar, complementar, estender ou ampliar as disposições do tratado multilateral, não podendo contrariar seu objeto ou proposta e nem conter inconsistências em relação a este.¹¹⁶

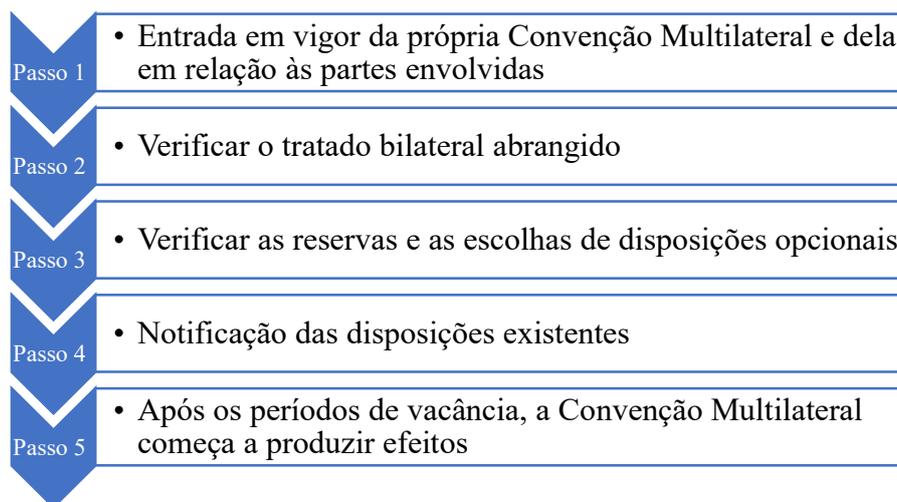
Em relação ao conteúdo, nota-se que a OCDE tomou uma postura pragmática, assegurando um grau elevado de flexibilidade às partes signatárias, o que não se observa com frequência em outros instrumentos multilaterais. A Convenção é formada por um núcleo de disposições centrais (*core set of provisions*), com o qual as partes devem se comprometer a cumprir, e outras cláusulas de livre adesão ou exclusão.¹¹⁷ Nesse contexto, os Estados signatários poderão especificar os tratados em vigor que serão abrangidos pela Convenção Multilateral; escolher, quando possível, quais cláusulas pertencentes ao padrão (*standard*) mínimo que serão aderidas; optar pela não aplicação de certas disposições a determinados tratados; escolher livremente entre as disposições apresentadas, na existência de disposições alternativas ou opcionais.¹¹⁸

Essa estrutura geral demonstra que não existe um “texto único” da Convenção Multilateral. Como um algoritmo, a aplicação da Convenção Multilateral ocorre em uma série de etapas; no transcurso dessas etapas é que são definidas as disposições aplicáveis ao caso concreto. As etapas de aplicação são descritas a seguir e resumidas na Tabela 2, logo abaixo: 1) verificar a vigência da própria Convenção, com o depósito do instrumento de ratificação por cinco jurisdições (o que já ocorreu), e da Convenção em relação às partes; 2) verificar se o tratado bilateral é abrangido pela Convenção e se ele está em vigor; 3) identificar as reservas e as provisões opcionais escolhidas pelas partes; 4) identificar quais disposições existentes foram modificadas pela Convenção; 5) por fim, após os períodos de vacância dos arts. 35 e 36, a Convenção começa a produzir efeitos jurídicos.

¹¹⁶ OCDE. *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 - 2015 Final Report*. Paris: OECD Publishing, 2015, p. 36.

¹¹⁷ OCDE. *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 - 2015 Final Report*. Paris: OECD Publishing, 2015, p. 43.

¹¹⁸ OCDE. *Explanatory statement to the multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting*. Paris, OECD Publishing, 2016, p. 4.

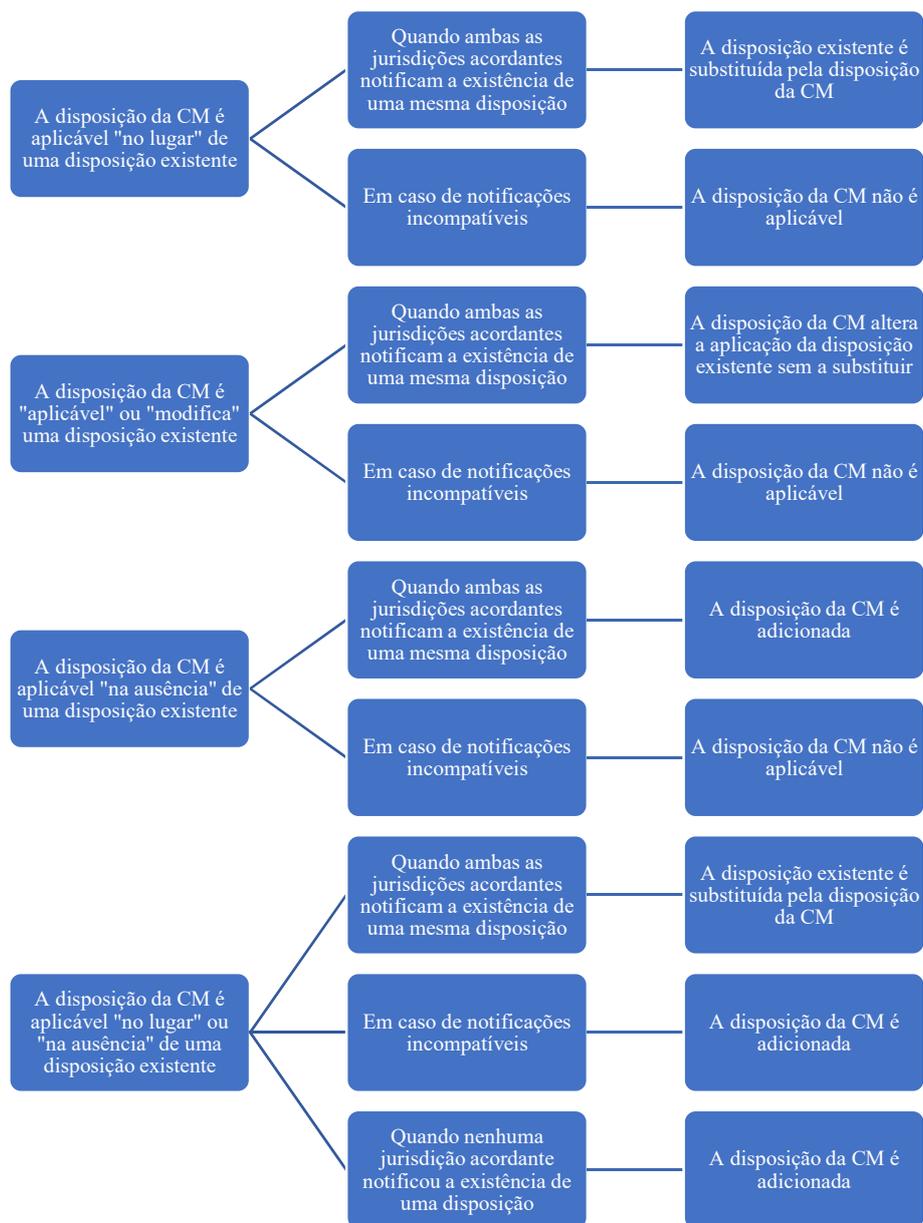
Tabela 4. Passos para aplicação da Convenção Multilateral

Fonte: elaborada pelo autor, traduzida e adaptada de OCDE. *Applying the Multilateral Instrument Step-by-step*. [s.d]. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/treaties/step-by-step-tool-on-the-application-of-the-MLI.pdf>. Acessado em 28 de abril de 2022.

Foram introduzidas cláusulas de compatibilidade para cuidar da interação entre a Convenção Multilateral e os tratados por ela abrangidos, definindo essa relação em termos objetivos.¹¹⁹ Assim, uma certa disposição da Convenção poderá: a) ser aplicada “no lugar de” (*in place of*) uma disposição existente em um tratado bilateral; b) ser “aplicável” (*applies to*) ou “modificar” (*modifies*) uma disposição existente; c) ser aplicável “na ausência de” (*in the absence of*) uma disposição no tratado bilateral; d) ser aplicável “no lugar ou na ausência de” (*in place of or in the absence of*) uma disposição em um tratado bilateral.

Observa-se, na Tabela 3, o modo de aplicação das cláusulas de compatibilidade:

¹¹⁹ OCDE. *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 - 2015 Final Report*. Paris: OECD Publishing, 2015, p. 31-32.

Tabela 5. Aplicação das cláusulas de compatibilidade

Fonte: elaborada pelo autor, traduzida e adaptada de OCDE. *Applying the Multilateral Instrument Step-by-step*. [s.d]. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/treaties/step-by-step-tool-on-the-application-of-the-MLI.pdf>. Acessado em 28 de abril de 2022.

Embora as cláusulas de compatibilidade pretendam solucionar, antecipadamente, expressiva parte dos conflitos na interação entre a Convenção Multilateral e os tratados bilaterais abrangidos, é possível que, na prática, a sua aplicação não seja muito fácil. Um estudo que analisou a interação entre o artigo 7(1) da Convenção Multilateral e as disposições aplicáveis dos tratados firmados entre o Reino Unido e a China, Índia, Rússia e África do Sul, chegou à conclusão de que existem assimetrias

inesperadas e disposições incompatíveis que ensejam conflitos não solucionáveis de imediato pelas cláusulas de compatibilidade, o que pode gerar novas inconsistências e complexidades na aplicação dos tratados sobre a dupla tributação.¹²⁰

2.4. Estrutura

A Convenção Multilateral da OCDE contém 39 artigos e está dividida em sete partes: I - *Âmbito e interpretação de termos* (arts. 1 e 2); II - *Híbridos assimétricos* (arts. 3 a 5); III - *Uso abusivo das convenções* (arts. 6 a 11); IV - *Elisão da qualificação como estabelecimento estável* (arts. 12 a 15); V - *Melhoria da resolução de diferendos* (arts. 16-17); VI - *Arbitragem* (arts. 18 a 26); e VII - *Disposições finais* (arts. 27 a 39).¹²¹

A estrutura pode ser desdobrada em outras três categorias, úteis para fins didáticos:¹²² a) dispositivos que fazem parte do chamado padrão (*standard*) mínimo; b) dispositivos que são aplicáveis aos tratados bilaterais abrangidos, a partir da ratificação da Convenção Multilateral, sem que haja qualquer escolha explícita pelas partes; c) dispositivos que são aplicáveis aos tratados bilaterais abrangidos somente quando escolhidos pelas partes.

Como foi visto anteriormente, essa liberdade na escolha das disposições aplicáveis pela Convenção decorre da aplicação do princípio da flexibilidade, considerado pela OCDE como essencial para o sucesso do instrumento jurídico; ela é contraposta, por outro lado, pelo princípio da efetividade, que impõe a adoção de algumas disposições com a função de implementar um nível mínimo de medidas do Projeto BEPS. Assim, o instrumento pretende ser atraente a um grande número de jurisdições e conseguir implementar, ao mesmo tempo, determinadas diretrizes de combate ao fenômeno da erosão tributária e transferência de lucros.¹²³

¹²⁰ GOMES, Marcus Livio. Implementation in Practice of the Principal Purpose Test in the Multilateral Convention. *Intertax*, v. 46, n. 1, 2018.

¹²¹ Serão utilizadas as expressões contidas na versão portuguesa da Convenção Multilateral, elaborada pela OCDE. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/treaties/beps-multilateral-instrument-text-translation-portuguese.pdf>. Acesso em 12 de janeiro de 2020.

¹²² VALENTE, Piergiorgio. BEPS Action 15: release of multilateral instrument. *Intertax*, v. 45, n. 3, 2017, p. 220.

¹²³ VALENTE, Piergiorgio. BEPS Action 15: release of multilateral instrument. *Intertax*, v. 45, n. 3, 2017, p. 220.

2.4.1. O padrão mínimo

Sem a garantia de que um núcleo central de dispositivos fosse ratificado por todos os signatários da Convenção Multilateral da OCDE, incorporando os pontos considerados mais fundamentais do Projeto BEPS, o instrumento não seria capaz de introduzir avanços no campo do combate à elisão e evasão fiscal internacional. Esse núcleo é formado pelas medidas propostas nas Ações 6 (uso abusivo de tratados) e 14 (resolução de disputas).¹²⁴ As outras medidas não se revestem de caráter obrigatório, embora a organização encoraje a sua adesão.

A seguir, na Tabela 4, são classificadas as Ações do Projeto BEPS contidas na Convenção Multilateral:

Tabela 6 – Classificação das Ações do Projeto BEPS introduzidas na Convenção Multilateral

Padrão mínimo (<i>Minimum standard</i>)	Padrão reforçado (<i>Reinforced standard</i>)	Melhores práticas (<i>Best practices</i>)
Ação 6: preâmbulo e introdução de uma regra antielisiva	Ação 7: alteração do regramento a respeito do estabelecimento permanente	Ação 2: alteração do regramento a respeito dos híbridos assimétricos
Ação 15: adoção do procedimento de resolução de conflitos		

Fonte: elaborada pelo autor, adaptada de ROCHA, Sérgio André; SANTOS, Ramon Tomazela. A Convenção Multilateral da OCDE e a Ação 15 do Projeto BEPS. *Fórum de Direito Tributário*, v. 93, 2018, p. 169.

Desse modo, a Convenção Modelo modifica todos os tratados sobre a dupla tributação abrangidos, a fim de que, no mínimo:¹²⁵ a) conste um preâmbulo que explicitamente afirme que a eliminação da dupla tributação deve ocorrer sem criar a oportunidades de não tributação ou de tributação reduzida através de fraude ou evasão fiscal (parte III, artigo 6); b) seja introduzida uma regra PPT, que introduz o “teste do propósito negocial” (*Principal Purpose Test*), de modo a evitar o chamado “uso abusivo”

¹²⁴ Nem todas as medidas que fazem parte do *standard* mínimo foram incorporadas pela Convenção Multilateral. Por exemplo, a Ação 5 do Projeto BEPS, direcionada ao combate a práticas tributárias abusivas, não foi incorporado ao texto da Convenção.

¹²⁵ VALENTE, Piergiorgio. BEPS Action 15: release of multilateral instrument. *Intertax*, v. 45, n. 3, 2017, p. 221.

das convenções (parte III, artigo 7); c) seja incluído o procedimento de resolução de conflitos (parte V, artigo 16).

Os pontos “a” e “b” são decorrência direta da Ação 6 do Projeto BEPS, analisada com detalhes em trabalho anterior.¹²⁶ Segundo a redação do novo preâmbulo, que consta agora não apenas na Convenção Multilateral, mas também na Convenção Modelo da OCDE, a prevenção da elisão e da evasão fiscal passa a ser um objetivo fundamental dos tratados sobre a dupla tributação. Por sua vez, a regra PPT é uma norma antielisiva de caráter geral cujo objetivo principal é negar a obtenção de benefícios previstos no tratado nas hipóteses em que o “propósito principal” (*principal purpose*) de certas transações ou arranjos seria o de obter os benefícios previstos no tratado, isto é, sem necessariamente haver substância econômica subjacente.¹²⁷

O procedimento amigável de solução de conflitos, previsto no art. 16 da Convenção Multilateral, estabelece regras para a resolução de controvérsias entre pessoas (físicas ou jurídicas) que eventualmente discordem da aplicação dos tratados abrangidos por parte de uma das jurisdições contratantes, caso em que a controvérsia deverá ser solucionada por meio de acordo amigável entre as autoridades competentes de ambas as jurisdições. Determina, também, que as jurisdições em questão deverão se esforçar, por meio de acordo amigável, em resolver as dificuldades e dúvidas surgidas com a interpretação ou aplicação do tratado abrangido pela Convenção Multilateral.

2.4.2. Status dos demais dispositivos

Assegura-se maior flexibilidade em relação aos dispositivos de segunda categoria – aqueles que se aplicam aos tratados contra dupla tributação das partes signatárias, a partir da ratificação da Convenção Multilateral, sem que haja qualquer escolha explícita pelas partes –, já que os Estados signatários podem fazer reservas, inclusive em sua integralidade.¹²⁸

¹²⁶ GURGEL DE FARIA, Luiz Alberto; RÜBINGER-BETTI, Gabriel. Uso abusivo de tratados contra a dupla tributação: perspectivas de aplicação da Ação no 6 do Projeto BEPS ao Brasil. *Fórum de Direito Tributário*, v. 92, p. 89-115, 2018.

¹²⁷ GURGEL DE FARIA, Luiz Alberto; RÜBINGER-BETTI, Gabriel. Uso abusivo de tratados contra a dupla tributação: perspectivas de aplicação da Ação no 6 do Projeto BEPS ao Brasil. *Fórum de Direito Tributário*, v. 92, 2008, p. 97.

¹²⁸ VALENTE, Piergiorgio. BEPS Action 15: release of multilateral instrument. *Intertax*, v. 45, n. 3, 2017, p. 221.

Essa categoria de dispositivos será tratada no tópico seguinte. A título de exemplo, estão abrangidos nesta categoria os dispositivos que tratam de entidades transparentes (parte II, art. 3), entidades com dupla residência (parte II, art. 4) e tributação de dividendos (parte III, art. 8).

Por exemplo, o art. 8(1) da Convenção Multilateral, estabelece restrições para a aplicação de dispositivos dos tratados abrangidos no que diz respeito à isenção ou limitação da alíquota de imposto incidente sobre dividendos. Contudo, o parágrafo 3 ressalva o direito das partes de não aplicar o artigo aos tratados abrangidos ou aplicar em apenas certas hipóteses. Assim, o dispositivo é aplicável caso as partes permaneçam silentes; sua adoção, porém, não é obrigatória, admitindo ressalvas.

A terceira categoria, por fim, abrange os dispositivos que são opções complementares, que farão parte de um tratado contra dupla tributação apenas a partir da escolha de ambas as partes signatárias. Podem ser citados como exemplos o método de eliminação da dupla tributação a ser utilizado e a cláusula de limitação de benefícios (LOB) simplificada.¹²⁹

2.4.3. Principais dispositivos

Os artigos 3 a 26 podem ser considerados a parte substancial da Convenção Multilateral e abrangem medidas destinadas a implementar os Relatórios Finais das Ações 2 (Instrumentos híbridos), 6 (Uso abusivo de tratados), 7 (Estabelecimento Permanente) e 14 (Resolução de conflitos) do Projeto BEPS.

2.4.3.1. Instrumentos híbridos

Os artigos 3 a 5 da Convenção Multilateral buscam implementar os resultados da Ação 2 do Projeto BEPS e combater os chamados “descasamentos híbridos”¹³⁰, “híbridos assimétricos”¹³¹ (*hybrid mismatches*) ou “instrumentos híbridos”, que consistem em “arranjos explorando as diferenças nos tratamentos tributários de instrumentos, entidades ou transferência entre dois ou mais países”.¹³² As partes

¹²⁹ VALENTE, Piergiorgio. BEPS Action 15: release of multilateral instrument. *Intertax*, v. 45, n. 3, 2017, p. 221.

¹³⁰ Na tradução de Rocha e Tomazela. Cf. ROCHA, Sérgio André; SANTOS, Ramon Tomazela. A Convenção Multilateral da OCDE e a Ação 15 do Projeto BEPS. *Fórum de Direito Tributário*, v. 93, p. 167-197, 2018.

¹³¹ Como a OCDE traduz em sua versão da Convenção Multilateral em língua portuguesa.

¹³² OCDE. *Hybrid mismatch arrangements: tax policy and compliance issues*. 2012, p. 6. Tradução livre.

signatárias da Convenção Multilateral podem reservar-se o direito de não aplicar os artigos 3º a 5º em suas convenções abrangidas, pois os referidos dispositivos não fazem parte do *standard* mínimo.

Muitas condutas elisivas tomam vantagem da falta de coordenação entre os sistemas tributários nacionais. Por exemplo, um pagamento efetuado por meio de um determinado instrumento financeiro pode ser classificado no Estado do pagador como juros dedutíveis e, no Estado do recebedor, como dividendos isentos de tributo, o que gera uma situação de dupla não tributação internacional.¹³³

O art. 3 refere-se às entidades tidas como “transparentes”, isto é, aquelas cujos rendimentos não se sujeitam à tributação ao nível da entidade, e sim quando da sua distribuição aos sócios ou acionistas.¹³⁴ Segundo o dispositivo, para que os benefícios de um tratado sobre a dupla tributação sejam aplicáveis aos rendimentos de uma entidade considerada transparente, os seus rendimentos devem ser atribuídos, no Estado da residência, a um residente em sua legislação doméstica.¹³⁵ O princípio subjacente é o de que não se deve aplicar os benefícios de um tratado às rendas não tributáveis, em razão da residência, por nenhum dos países.¹³⁶

O art. 4 estabelece uma regra de desempate para as pessoas jurídicas com dupla residência, assegurando que um contribuinte seja considerado residente de apenas um estado acordante. Em vez de se aplicar a regra da “sede da administração efetiva”, prevista na Convenção Modelo da OCDE,¹³⁷ as autoridades competentes dos Estados acordantes deverão definir a residência fiscal da entidade por meio de um procedimento amigável, considerando o local da direção efetiva, o local em que foi constituída ou estabelecida a empresa e outros fatores relevantes. A princípio, na ausência desse acordo amigável, a entidade em questão não terá direito aos benefícios previstos no tratado.

O art. 5 busca evitar a aplicação dos métodos de eliminação da dupla tributação de modo a causar a dupla não tributação, o que ocorre quando se aplica o método da

¹³³ KLEIST, David. The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS – Some Thoughts on Complexity and Uncertainty. *Nordic Tax Journal*, v. 1, 2018, p. 36.

¹³⁴ EASSON, Alex; THURONYI, Victor. Fiscal transparency. In: THURONYI, Victor (ed.) *Tax law design and drafting* - v. 2. Washington: International Monetary Fund, 1998, p. 1-3.

¹³⁵ ROCHA, Sérgio André; SANTOS, Ramon Tomazela. A Convenção Multilateral da OCDE e a Ação 15 do Projeto BEPS. *Fórum de Direito Tributário*, v. 93, 2018, p. 178-179.

¹³⁶ VALENTE, Piergiorgio. BEPS Action 15: release of multilateral instrument. *Intertax*, v. 45, n. 3, 2017, p. 222.

¹³⁷ ROCHA, Sérgio André; SANTOS, Ramon Tomazela. A Convenção Multilateral da OCDE e a Ação 15 do Projeto BEPS. *Fórum de Direito Tributário*, v. 93, 2018, p. 179.

isenção a uma renda que não é tributada no Estado da fonte.¹³⁸ O dispositivo fornece três opções, que são basicamente as seguintes: 1) não aplicação do método da isenção aos rendimentos que sejam isentos ou tributados de forma limitada no Estado da fonte; 2) não aplicação do método da isenção aos rendimentos dedutíveis no Estado da fonte; 3) substituição do método da isenção pelo método da imputação.

2.4.3.2. Uso abusivo de tratados

Os arts. 6 a 11 da Convenção Multilateral pretendem combater diversas condutas que são consideradas pela OCDE como uso abusivo dos tratados sobre a dupla tributação. Como já se viu, o art. 6 (que faz parte do padrão mínimo) introduz nos tratados sobre a dupla tributação um preâmbulo esclarecendo que o objetivo de um tratado dessa natureza não é o de apenas evitar a dupla tributação, mas de fazê-lo sem criar oportunidades de não tributação ou de tributação por meio de elisão fiscal ou evasão fiscal.

O teste do propósito principal (*Principal Purpose Test*), que também faz parte do *padrão mínimo*, está previsto no art. 7(1) do Instrumento Multilateral. Essa regra tem o intuito de negar benefícios previstos no tratado sobre a dupla tributação sempre que houver evidência de que o propósito principal do arranjo ou da transação em questão fosse o de obter estes benefícios.

Além desse dispositivo, os Estados signatários poderão optar pela aplicação de uma cláusula de limitação de benefícios, conhecida também como cláusula LOB (*Limitations of Benefits Clause*), prevista nos parágrafos 8 a 13 do art. 7 da Convenção, que objetiva negar os benefícios dos tratados a entidades que não estão engajadas na “conduta ativa de negócios”.¹³⁹ Trata-se de uma regra complexa que institui uma série de critérios que o contribuinte deve atender para obter os benefícios previstos no tratado. Os “testes” da cláusula de limitação de benefícios “servem para verificar se o contribuinte possui umnexo suficiente com o Estado da residência, evitando-se, assim, a prática de “treaty shopping”, mas sem a necessidade de investigar o objetivo principal do negócio jurídico praticado”.¹⁴⁰

¹³⁸ KLEIST, David. The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS – Some Thoughts on Complexity and Uncertainty. *Nordic Tax Journal*, v. 1, 2018, p. 36.

¹³⁹ KLEIST, David. The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS – Some Thoughts on Complexity and Uncertainty. *Nordic Tax Journal*, v. 1, 2018, p. 37.

¹⁴⁰ ROCHA, Sérgio André; SANTOS, Ramon Tomazela. A Convenção Multilateral da OCDE e a Ação 15 do Projeto BEPS. *Fórum de Direito Tributário*, v. 93, 2018, p. 186.

O art. 7(15) da Convenção dispõe que as partes podem reservar-se o direito de não aplicar a regra PPT, prevista no art. 7(1), às suas convenções abrangidas, caso pretendam adotar uma cláusula detalhada de limitação de benefícios (LOB) conjugadas com disposições que regulem as estruturas de financiamento do tipo “trampolim” ou com uma disposição do tipo “critério do principal objetivo”, caso em que as jurisdições contratantes devem buscar uma solução que respeite o padrão mínimo.

Conforme enfatizado por Kleist, como essa cláusula LOB detalhada demandaria complexos ajustes entre as partes acordantes de um tratado bilateral e não existe uma cláusula semelhante na Convenção Multilateral, na prática, poucos tratados atenderiam ao padrão mínimo nos termos do art. 7(15). Por consequência, a Convenção Multilateral irá promover alterações em quase todos os tratados bilaterais para acrescentar uma regra PPT ou para modificar a regra existente.¹⁴¹

O art. 8 estabelece um período mínimo de “detenção” de 365 dias, durante o qual é necessário que as condições de titularidade previstas no tratado sejam obedecidas, para que seja possível fazer jus à isenção ou redução de alíquota no que diz respeito à transferência envolvendo dividendos. Com isso, evita-se, por exemplo, que um acionista aumente a sua participação pouco antes do pagamento de dividendos, unicamente com o objetivo de fazer jus à alíquota reduzida.¹⁴²

Antes de abordar o art. 9 da Convenção Multilateral, deve-se relembrar que o atual artigo 13(4) da Convenção Modelo da OCDE determina que uma sociedade residente de um Estado contratante que aufera ganho decorrentes de alienação de ações que correspondam a mais de 50% do valor dos bens imobiliários situados no outro Estado contratante poderá ser tributada nesse outro Estado. O art. 9 da Convenção Multilateral expande essa regra, ao estabelecer que essa disposição é aplicável quando esse valor relevante (50%) seja alcançado em qualquer momento nos 365 dias anteriores à alienação e que se aplicam às ações ou direitos similares, bem como às sociedades de pessoas ou estruturas fiduciárias.

Os chamados “casos triangulares”, em que a renda de uma entidade é considerada por uma jurisdição como de um estabelecimento permanente em uma terceira

¹⁴¹ KLEIST, David. The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS – Some Thoughts on Complexity and Uncertainty. *Nordic Tax Journal*, v. 1, 2018, p. 37.

¹⁴² KLEIST, David. The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS – Some Thoughts on Complexity and Uncertainty. *Nordic Tax Journal*, v. 1, 2018, p. 37.

jurisdição, e, portanto, não tributáveis, são abordados no art. 10 da Convenção. Basicamente, se a renda não for atribuível a uma efetiva atividade conduzida pelo estabelecimento permanente e for tributável em uma alíquota muito baixa nessa terceira jurisdição, os benefícios do tratado não serão aplicáveis, havendo tributação no Estado da fonte.¹⁴³

O art. 11, que é similar à cláusula de salvaguarda constante na Convenção Modelo utilizada pelos Estados Unidos, estabelece que um tratado abrangido não deve afetar o direito de um estado acordante de tributar seus próprios residentes, exceto em relação aos benefícios previstos no tratado. Pode-se criticar essa disposição como desnecessária, pois apenas esclarece que o tratado abrangido não deve ser interpretado como se restringisse os direitos de tributar do estado de residência.¹⁴⁴

2.4.3.3. Estabelecimento permanente

No capítulo anterior, viu-se que o critério do estabelecimento permanente remonta à Lei sobre a Eliminação da Dupla Tributação, editada em 1870 na Prússia. A definição desse conceito é um dos temas mais controversos do Direito Tributário Internacional. As Convenções Modelo da OCDE e da ONU definem o estabelecimento permanente como um local fixo de negócios por meio do qual os negócios de uma empresa são conduzidos total ou parcialmente. As diferenças entre um ou outro modelo estão nas definições em relação ao que pode ser considerado um estabelecimento permanente – por exemplo, o Modelo da ONU considera um canteiro de obras instalado há mais de seis meses um estabelecimento permanente, enquanto o Modelo da OCDE exige doze meses.

A ideia básica por detrás do conceito de estabelecimento permanente e das várias definições do que pode ser considerado estabelecimento permanente para efeitos fiscais é o de assegurar que os direitos de tributação sejam garantidos ao Estado com maior conexão com aquela atividade desenvolvida pela empresa. Normalmente, isso é verificado por meio da presença física da empresa – o seu local de gerência, uma fábrica, um escritório, etc –, mas o advento da economia digital colocou em xeque essa concepção.

¹⁴³ VALENTE, Piergiorgio. BEPS Action 15: release of multilateral instrument. *Intertax*, v. 45, n. 3, 2017, p. 224.

¹⁴⁴ KLEIST, David. The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS – Some Thoughts on Complexity and Uncertainty. *Nordic Tax Journal*, v. 1, 2018, p. 37. A questão é analisada com profundidade por KOFLER, Georg. Some Reflections on the “Saving Clause”. *Intertax*, v. 44, n. 8-9, 2016, p. 574 e ss.

Porém, o texto da Convenção Multilateral, nesse aspecto, não introduz mudanças muito radicais.

A conhecida estratégia de elisão fiscal por meio de contratos de comissão é combatida pelo art. 12 da Convenção Multilateral, segundo o qual o comissário de uma empresa deve ser equiparado a um estabelecimento permanente quando este atuar numa jurisdição contratante celebrando contratos com habitualidade, em nome da empresa, para transmissão de propriedade ou concessão de direitos de uso de bens relativos à empresa ou para a prestação de serviços por essa empresa.

O art. 13 empreende uma revisão das chamadas “exceções aplicáveis a atividades específicas”, isto é, as atividades que podem ser exercidas sem que lhes seja atribuído o *status* de estabelecimento permanente. Em face do crescimento das atividades da nova tecnologia, em especial da economia digital, propõe-se que apenas as atividades de “natureza preparatória ou auxiliar” não sejam caracterizadas como estabelecimento permanente. Por exemplo, uma instalação utilizada apenas para fins de armazenamento ou entrega de mercadorias pertencentes à empresa não deve ser considerada um estabelecimento permanente, se, consideradas as demais atividades da empresa, essa atividade se configurar como de natureza preparatória ou auxiliar.

O art. 14 pretende combater a prática de divisão de contratos com o intuito de escapar dos limites temporais para a caracterização de um estabelecimento permanente previstos nos tratados sobre a dupla tributação, em geral equivalentes a doze meses. O dispositivo estabelece que, em relação às atividades exercidas em canteiros de obra ou contratação, de projeto de instalação, consultoria ou supervisão em conexão com essas atividades, os períodos de exercício dessa atividade deverão somados, quando as empresas prestadoras forem relacionadas e a prestação de serviço ocorrer por mais de trinta dias.

Finalmente, o art. 15 introduz o conceito de “pessoa estreitamente relacionada como uma empresa”, para fins de aplicação dos arts. 12 a 14. Uma pessoa será considerada como tal quando uma delas controle a outra ou ambas estejam sob o controle de uma mesma pessoa, considerados os fatos e circunstâncias relevantes, observando-se também as regras relativas ao controle acionário (detenção de 50% ou mais dos direitos de voto ou de ações, por exemplo).

2.4.3.4. Resolução de conflitos e arbitragem

O art. 16, que faz parte do padrão mínimo, permite que uma pessoa, ao considerar que as medidas tomadas por uma ou por ambas as jurisdições acordantes estão em desacordo com o tratado abrangido, possa submeter uma reclamação à autoridade competente de qualquer uma das jurisdições, dentro de um prazo de três anos a contar da primeira medida que der causa à não conformidade.

Nessa linha, o seu (2) dispõe que, instaurado esse procedimento, se a reclamação for justificada e não puder ser resolvida unilateralmente, a autoridade competente deverá esforçar-se em resolver a questão por meio de um acordo amigável com a autoridade da outra jurisdição. O (3) do mesmo artigo também estabelece que os Estados acordantes devem realizar esforços para resolver dúvidas ou dificuldades surgidas na interpretação ou na aplicação dos tratados sobre a dupla tributação, além de incentivar a consulta mútua entre os Estados com vista à eliminação da dupla tributação.

Na ausência de solução por meio do procedimento amigável previsto no art. 16, em um prazo de dois anos, as questões deverão ser resolvidas, quando solicitado por uma pessoa interessada, por meio de procedimento de arbitragem, cujos detalhes deverão ser celebrados por meio de acordo amigável, previsto nos artigos 18 a 19. O procedimento de arbitragem somente é aplicável aos Estados que optarem por aderir a essa cláusula.

Os artigos 20, 21 e 22 estipulam as regras de escolha dos árbitros (cada Estado indicará um árbitro, e os dois árbitros escolhidos elegerão o terceiro árbitro, que presidirá a arbitragem), tratam sobre o nível de confidencialidade do procedimento arbitral (ao nível equivalente aos dispositivos que tratam da troca de informações e assistência administrativa) e sobre situações em que há resolução do caso antes de conclusão da arbitragem. Segundo o art. 23, distintos métodos de arbitragem podem ser adotados: a) cada Estado acordante submete o seu posicionamento ao painel de arbitragem, acompanhado das informações relevantes, e o painel escolherá por maioria uma das propostas indicadas; b) os Estados acordantes fornecem as informações relevantes ao painel de arbitragem, que tomará a sua decisão aplicando o tratado em questão e as leis domésticas.

A decisão proferida no procedimento arbitral, embora de natureza vinculante, poderá não ser aplicada quando as autoridades competentes de ambas as jurisdições concordem a respeito de uma resolução diferente, que abarque as questões não resolvidas,

no prazo de três meses a contar da comunicação da decisão arbitral, conforme o art. 24. O art. 25 estabelece métodos de repartição dos custos do procedimento arbitral e o art. 26 ocupa-se das cláusulas de compatibilidade das regras de arbitragem previstas na Convenção Multilateral e os tratados sobre a dupla tributação por ela abrangidos (ver acima, tópico 2.3).

Por derradeiro, o art. 31 dispõe que as partes podem convocar uma “Conferência das Partes” para tomar decisões ou exercer funções que sejam necessárias ou convenientes em virtude das disposições da Convenção, a qual terá como coadjuvante o depositário (OCDE). Essa Conferência ocorrerá da seguinte forma: a parte dirige um pedido ao depositário, que informa às demais partes e em seguida, convoca uma Conferência das Partes, desde que o pedido seja apoiado por um terço das partes, no prazo de seis meses a contar da comunicação.

2.5. Limitações

Diante do tempo exíguo para a concepção, redação e negociação de um instrumento jurídico multilateral dessa magnitude, observa-se que a OCDE preferiu adotar uma postura pragmática e incluir na Convenção Multilateral um número muito restrito de temas que haviam sido objeto do Projeto BEPS. Na realidade, a única efetiva mudança introduzida pela Convenção diz respeito às medidas contra o uso abusivo de tratados e a obrigatoriedade de adoção do procedimento de resolução de conflitos. Outras questões importantes, como aquelas atinentes à economia digital, ficaram de fora.

Portanto, a Convenção Multilateral da OCDE não implica qualquer espécie de ruptura com a ordem tributária internacional vigente, calcada no bilateralismo. Para Brauner, pelo contrário, a sua missão é justamente a de fornecer suporte ao regime tributário internacional, como parte de um projeto político maior que é o preservar o *status* institucional da OCDE como guardião desse regime.¹⁴⁵ Assim, o caráter inclusivo e flexível atribuído à Convenção teve como custo um possível maior progresso no sentido da padronização e reforma das regras mais substantivas do regime tributário internacional.¹⁴⁶

¹⁴⁵ BRAUNER, Yariv. McBEPS: The MLI – The first multilateral tax treaty that has never been. *Intertax*, v. 46, n. 1, 2018, p. 16.

¹⁴⁶ BRAUNER, Yariv. McBEPS: The MLI – The first multilateral tax treaty that has never been. *Intertax*, v. 46, n. 1, 2018, p. 16-17.

A peculiar estrutura da Convenção e a sua forma de interação com os tratados sobre a dupla tributação também despertam algumas dúvidas em relação às limitações concretas de sua aplicação. É preciso reconhecer que muitos esforços foram feitos no sentido de fazer com que a aplicação prática da Convenção seja a mais objetiva e menos conflituosa possível – foram elaboradas cláusulas de compatibilidade, foi criada uma base de dados com as opções, ressalvas e artigos escolhidos pelas partes signatárias, etc. – mas isso não assegura que ela não possa ser mais um fator envolvido no fenômeno de super-complexificação das normas incidentes sobre a tributação internacional.

Capítulo 3:

O Multilateralismo no Direito Tributário Internacional

3.1. Cooperação tributária

Nem todas as controvérsias atinentes à tributação internacional dependem da conjugação de interesses entre países para serem solucionadas. Nos últimos anos, vem ganhando força uma corrente de pensamento que sustenta que os tratados sobre a dupla tributação estão cercados por uma áurea mítica.¹⁴⁷ Segundo essa visão, esses tratados não devem ser considerados instrumentos indispensáveis para eliminar a dupla tributação em operações internacionais, pois a maior parte dos países já conta com medidas unilaterais para eliminar a dupla tributação, sendo de pouca serventia para incentivar o investimento estrangeiro.¹⁴⁸ Por exemplo, pode-se evitar a dupla tributação do rendimento por meio de uma dedução do imposto de renda pago no exterior sobre o imposto de renda devido no país de domicílio, sem que se assine de um tratado sobre a dupla tributação. Aliás, esta é uma medida que consta na legislação brasileira, mais precisamente no art. 80, VIII, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 9.580/18.

No entanto, mesmo os autores mais céticos admitem que a solução para as questões mais importantes da tributação internacional na atualidade – a transferência de lucros para jurisdições mais favoráveis, a erosão da base tributária, o uso abusivo de tratados, a manipulação de preços de transferência, os desafios da economia digital, etc. – está enraizada na cooperação tributária, e, portanto, de medidas que se revestem de caráter bilateral ou multilateral.¹⁴⁹ A troca de informações, a fiscalização colaborativa e os meios de assegurar a recuperação de tributos são práticas que estão abrangidas no conceito de cooperação tributária. Em um sentido mais amplo, qualquer meio de

¹⁴⁷ DAGAN, Tsilly. *International Tax Policy: Between Competition and Cooperation*. Cambridge: Cambridge University Press, 2018, p. 72.

¹⁴⁸ DAGAN, Tsilly. *International Tax Policy: Between Competition and Cooperation*. Cambridge: Cambridge University Press, 2018, p. 72-100, *passim*.

¹⁴⁹ DAGAN, Tsilly. *International Tax Policy: Between Competition and Cooperation*. Cambridge: Cambridge University Press, 2018, p. 244. Em sentido favorável à cooperação internacional, conferir, entre outros: MATTSON, Niels. Multilateral Tax Treaties: a model for the future? *Intertax*, n. 8/9, 2000; REINHOLD, Richard L. Some things that multilateral tax treaties might usefully do. *The Tax Lawyer*, v. 57, n. 3, 2004; BROOKS, Kim. The Potential of Multilateral Tax Treaties. In: LANG, Michael et. al. (ed.). *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics*. Amsterdam: IBFD, 2010; ALSCHNER, Wolfgang. The OECD Multilateral Tax Instrument: A Model for Reforming the International Investment Regime? *Brooklyn Journal of International Law*, v. 45, n. 1, 2019.

alinhamento e harmonização dos sistemas tributários em nível internacional pode ser enxergado como uma forma de cooperação tributária.

Conforme apontado por Brooks, pode-se identificar ao menos quatro vantagens da cooperação tributária. A primeira seria a redução das barreiras para o investimento, pois a dupla tributação e a existência de regimes tributários incompatíveis ou pouco harmônicos constituem importantes fatores de desincentivo econômico para as operações transfronteiriças.¹⁵⁰ A segunda vantagem é a redução de externalidades tributárias. Quando os países definem as suas políticas fiscais apenas levando em conta os seus interesses próprios, a neutralidade fiscal¹⁵¹ em nível internacional é afetada, pois os contribuintes tendem a estruturar as suas operações nas jurisdições com tratamento tributário mais favorável.¹⁵²

Uma terceira vantagem é refrear os arranjos negociais que se revestem de abusividade. Uma parte expressiva das estratégias de elisão fiscal está baseada na incompatibilidade entre sistemas tributários, divergências de interpretação entre órgãos administrativos e judiciais, da falta de alinhamento entre os diversos tratados sobre a dupla tributação firmados pelos países ou mesmo da falta de comunicação entre as administrações tributárias.¹⁵³ Por fim, a quarta vantagem é a redução dos custos de conformidade e de administração de tributos.¹⁵⁴

Depreende-se, portanto, que embora a cooperação tributária possa ser implementada por medidas uni- ou bilaterais, a sua implementação efetiva, na presente conjuntura, tem muito a ganhar com a adoção de medidas multilaterais. Não por outra razão, a Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal da OCDE (de 1988 e atualizada em 2010), que dispõe, entre outros, a respeito de troca de informações e fiscalizações internacionais, precedeu a Convenção Multilateral da OCDE

¹⁵⁰ BROOKS, Kim. The Potential of Multilateral Tax Treaties. In: LANG, Michael et. al. (ed.). *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics*. Amsterdam: IBFD, 2010, p. 215.

¹⁵¹ Em geral, pode-se definir a neutralidade fiscal como a situação de fato em que as normas tributárias não constituem barreiras para a livre movimentação de pessoas, bens e serviços, de modo que uma decisão é tomada por razões econômicas e não tributárias.

¹⁵² BROOKS, Kim. The Potential of Multilateral Tax Treaties. In: LANG, Michael et. al. (ed.). *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics*. Amsterdam: IBFD, 2010, p. 216.

¹⁵³ BROOKS, Kim. The Potential of Multilateral Tax Treaties. In: LANG, Michael et. al. (ed.). *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics*. Amsterdam: IBFD, 2010, p. 216.

¹⁵⁴ BROOKS, Kim. The Potential of Multilateral Tax Treaties. In: LANG, Michael et. al. (ed.). *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics*. Amsterdam: IBFD, 2010, p. 216.

em quase três décadas e, mesmo tendo inaugurado um novo paradigma na cooperação internacional, não foi protagonista de tantas polêmicas.¹⁵⁵

3.2. Multilateralismos

O que se quer dizer com “multilateralismo” no Direito Tributário Internacional? Sem dúvidas, definir o que é “bilateralismo” a partir da atual ordem tributária internacional é uma tarefa mais simples, pois se trata diante de uma realidade conhecida e consolidada há décadas. Por outro lado, como a adoção de um instrumento multilateral tributário abrangente ocorreu de forma muito recente, até pouco tempo as visões a respeito do multilateralismo estavam restritas ao campo teórico.

Recorrendo-se à definição clássica, no âmbito das Relações Internacionais, pode-se definir o multilateralismo como “a prática de coordenar políticas nacionais em três ou mais estados, por arranjos *ad-hoc* ou por meio de instituições”.¹⁵⁶ Por sua vez, Ruggie considera que o traço distintivo do multilateralismo é que a coordenação dessas políticas é feita “com base em certos princípios que ordenam as relações entre esses estados”.¹⁵⁷

A dúvida está em como coordenar essas políticas ou relações entre Estados no campo da tributação internacional. Recorrendo-se aos estudiosos do tema, observa-se que o conceito de multilateralismo no Direito Tributário Internacional adquire diferentes contornos, a depender do enfoque atribuído às variáveis envolvidas nessa relação, entre elas: a) o tratamento a ser dado aos tratados bilaterais vigentes; b) os tributos e as pessoas que estarão abarcados na convenção multilateral; c) quais cláusulas serão passíveis de negociação; d) quais serão os métodos utilizados para eliminar a dupla tributação e para evitar a dupla não tributação.

Uma primeira abordagem à questão parte da ideia de que os esforços internacionais deveriam ser voltados para adoção de um tratado multilateral tributário o mais abrangente possível, que fosse capaz de substituir por completo os tratados bilaterais em vigor. É nesse sentido a posição visionária de Victor Thuronyi, que teorizou a respeito

¹⁵⁵ CORREIA, Thaíse Francelino; SANTANA, Hadassah Laís de Sousa; BORGES, Antônio de Moura. A mudança de paradigma do Direito Tributário quanto ao sigilo bancário. *Revista Jurídica*, v. 3, n. 44, Curitiba, 2016, p. 589-592.

¹⁵⁶ KEOHANE, Robert. O. Multilateralism: an agenda for research. *International Journal*, v. 45, n. 4, 1990. Tradução livre.

¹⁵⁷ RUGGIE, John Gerard. Multilateralism: the anatomy of an institution. *International Organization*, v. 46, n. 3, 1992, p. 567. Tradução livre.

de um tratado multilateral que substituiria os tratados bilaterais existentes, após um período de transição.¹⁵⁸

Nessa visão, primeiro se adotaria um texto único, baseado na Convenção Modelo da OCDE, porém redigido da forma mais objetiva possível, em uma ou poucas línguas (o que permitiria a uniformização de sua interpretação) e que permita a opção em relação a certas cláusulas. Em seguida, seria redigida uma convenção multilateral, baseada nesse texto único, que servirá de base para as negociações futuras. Embora seja possível que nem todos os países tenham interesse em ingressar no instrumento multilateral, a existência de um texto único já permitiria alcançar razoável uniformização das práticas internacionais. Esse tratado multilateral deveria estabelecer um processo que assegure a formação de consensos em torno de questões-chave na tributação internacional, como autonomia tributária dos países envolvidos, princípio de não-discriminação, troca de informações e combate à competição tributária e esses temas posteriormente serão incorporados nesse instrumento multilateral. Por fim, seria designada uma organização encarregada de impor, promover, interpretar e propor alterações no tratado multilateral, além de promover a cooperação internacional.

Uma segunda abordagem defende que seria mais factível a formação de consensos internacionais em torno de questões específicas, como o comércio eletrônico, e que fosse celebrada uma convenção multilateral para cada uma dessas questões.¹⁵⁹ Uma terceira vertente sustenta que se deveria buscar a adoção de tratados multilaterais em blocos comerciais cujos integrantes possuam sistemas tributários internos compatíveis e que, em um segundo momento, esses blocos comerciais devem firmar tratados bilaterais entre si.¹⁶⁰ Outros, ainda, enxergam com ceticismo a possibilidade de se implementar as medidas multilaterais realmente abrangentes e efetivas no Direito Tributário Internacional, argumentando que o sucesso de um tratado multilateral dependeria de uma visão homogênea desde o seu início, o que é difícil de se alcançar em nível global.¹⁶¹

Como se viu no tópico anterior, a Convenção Multilateral da OCDE adotou uma concepção de multilateralismo de inovadora e de certa forma independente do que

¹⁵⁸ Adaptado de THURONYI, Victor. International tax cooperation and a multilateral treaty. *Brooklin Journal of International Law*, n. 26, 2001, p. 1662-1680.

¹⁵⁹ REINHOLD, Richard L. Some things that multilateral tax treaties might usefully do. *The Tax Lawyer*, v. 57, n. 3, 2004.

¹⁶⁰ TAYLOR, C. John. Twilight of the Neandertals, or are bilateral double Taxation treaty networks sustainable? *Melbourne University Law Review*, v. 34, n. 1, 2010, p. 309-310.

¹⁶¹ MATTSON, Niels. Multilateral Tax Treaties: a model for the future? *Intertax*, n. 8/9, 2000.

preconizavam os teóricos da disciplina. Embora se afirme que a concepção de multilateralismo acolhida pela organização é “difusa”,¹⁶² o adjetivo que talvez melhor a traduza seja “flexível”,¹⁶³ pelo seu caráter fortemente adaptativo, tanto em relação aos tratados em vigor abrangidos, quanto pelo seu conteúdo, ajustável de acordo com o interesse dos Estados signatários.

3.3. Os modelos bilateral e multilateral

Nas relações internacionais, a preferência pela adoção de uma abordagem bilateral ou multilateral está semeada de escolhas valorativas fortes. De um lado, os unilateralistas estão em geral associados à abordagem bilateral, demonstrando uma intensa resistência às instituições internacionais, que são vistas como uma ameaça a autonomia e soberania estatais.¹⁶⁴ De outro lado, a defesa do multilateralismo é feita pelos universalistas, que enxergam o advento e a consolidação das organizações internacionais e dos tratados multilaterais como uma transição de uma visão anacrônica e antiquada de soberania para uma sociedade internacional.¹⁶⁵

3.3.1. Vantagens do bilateralismo

Algumas características vantajosas do bilateralismo são a simplicidade e a flexibilidade. Deve-se recordar que a assinatura de tratados sobre a dupla tributação, em geral, ocorre num contexto de alinhamento entre as nações acordantes, e que a estrutura básica de um tratado dessa natureza implica na divisão de competências tributárias. Assim, a bilateralidade permite que as cláusulas que interessam àquele determinado contexto específico (em seus aspectos econômico, político, cultural, etc.) sejam finamente ajustadas entre as partes e expressem de forma mais satisfatória os interesses envolvidos.

Conforme apontado por Alschner, o regime tributário pode ser visto como um problema de coordenação, em que as partes desejam cooperar, mas possuem dificuldade em acordar os termos em que essa cooperação será efetivada, pois esses termos implicam

¹⁶² ANTÓN, R. García. The 21st Century Multilateralism in International Taxation: the Emperor New Clothes? *World Tax Journal*, 2016, v. 8, n. 2., p. 161.

¹⁶³ HIDALGO, Guillermo Sánchez-Archidona. El multilateralismo frente a los problemas fiscales internacionales del siglo XXI. *Revista de Contabilidad y Tributación*, n. 418, 2017, p. 23.

¹⁶⁴ BLUM, Gabriella. Bilateralism, Multilateralism and the Architecture of International Law. *Harvard International Law*, v. 49, n. 2, 2008, p. 323-325.

¹⁶⁵ BLUM, Gabriella. Bilateralism, Multilateralism and the Architecture of International Law. *Harvard International Law*, v. 49, n. 2, 2008, p. 323-325.

escolhas distributivas.¹⁶⁶ Nesse contexto, o bilateralismo emerge como uma medida adaptável aos contextos e interesses específicos das partes envolvidas e não como uma abordagem engessada e única (*one-size-fits-all*).¹⁶⁷ A responsividade dos tratados bilaterais possibilita uma melhor acomodação das diferenças entre as partes acordantes, como as formas de organização dos sistemas tributários, interesses políticos, realidades econômica e social, entre outros. Por essa razão, pode-se afirmar que o bilateralismo está melhor estruturado para lidar com problemáticas associadas a fragmentação, valores em competição e diversidade cultural.¹⁶⁸

Considerando que a ordem tributária internacional está, desde as suas origens, calcada no bilateralismo, pode-se tomar vantagem da larga experiência obtida com a prática do Direito Tributário Internacional. Por exemplo, quando se utiliza a Convenção Modelo da OCDE para redigir um tratado sobre a dupla tributação, as partes envolvidas também se beneficiam de todo o material disponível a seu respeito: os Comentários à Convenção Modelo, as diretrizes e projetos da OCDE, a literatura acadêmica, a doutrina e jurisprudência, etc. O bilateralismo permite que os negociadores aprendam com as experiências do passado, ajustando os seus modelos às negociações subsequentes,¹⁶⁹ o que aumenta o seu poder de barganha.

Do ponto de vista dos países em desenvolvimento, o bilateralismo pode servir como um interessante meio de atração de investimento estrangeiro. Quando se está diante de um instrumento multilateral, o poder de barganha de um determinado país diminui, pois é necessário harmonizar um número maior de interesses, sobretudo o de um país pouco poderoso. Um instrumento bilateral, pelo contrário, pode servir para um país em desenvolvimento como um meio de se destacar de suas coalizões internas e demonstrar alinhamento em relação aos parâmetros internacionais, atraindo investimento estrangeiro.¹⁷⁰

¹⁶⁶ ALSCHNER, Wolfgang. The OECD Multilateral Tax Instrument: A Model for Reforming the International Investment Regime? *Brooklyn Journal of International Law*, v. 45, n. 1., 2019, p. 36-37.

¹⁶⁷ ALSCHNER, Wolfgang. The OECD Multilateral Tax Instrument: A Model for Reforming the International Investment Regime? *Brooklyn Journal of International Law*, v. 45, n. 1., 2019, p. 36-37.

¹⁶⁸ BLUM, Gabriella. Bilateralism, Multilateralism and the Architecture of International Law. *Harvard International Law*, v. 49, n. 2, 2008, p. 338-339.

¹⁶⁹ MORIN, Jean-Frédéric; GAGNÉ, Gilbert. What can best explain the prevalence of bilateralism in the investment regime? *International Journal of Political Economy*, v. 36-1, 2007.

¹⁷⁰ MORIN, Jean-Frédéric; GAGNÉ, Gilbert. What can best explain the prevalence of bilateralism in the investment regime? *International Journal of Political Economy*, v. 36-1, 2007.

3.3.2. Desvantagens do bilateralismo

O bilateralismo não está alinhado com a organização negocial de empresas multinacionais, que se utilizam de complexas estruturas, inclusive em paraísos fiscais, para obter vantagens tributárias. Esse problema não consegue ser resolvido de forma satisfatória por meio de tratados bilaterais, cujo funcionamento adequado dependeria de uma operação que ocorre em não mais de dois países.¹⁷¹

Em um contexto de economia globalizada, a abordagem bilateral mostra-se excessivamente fragmentada e contingente. Na negociação de tratados bilaterais, os interesses das partes acordantes devem ser contrabalançados, o que faz com que cada tratado seja ajustado aos interesses e necessidades particulares dos dois países e desprezadas essas implicações para o sistema global. Daí emergem várias inconsistências e brechas exploradas pelos contribuintes e de difícil resolução pelos países.¹⁷²

É difícil ou impossível solucionar os chamados “casos triangulares” de forma bilateral, ou outras estratégias de planejamento tributário que se utilizam de mais de três ou mais jurisdições, pois essas questões demandam uma abordagem abrangente e um elevado grau de harmonização entre as regras utilizadas em âmbito doméstico e internacional.¹⁷³

O bilateralismo é uma abordagem incompleta em relação aos países e aos tributos envolvidos na tributação internacional. Embora a maior parte dos países tencione participar da ordem tributária internacional, a rede de tratados é muito limitada e, mesmo que todos os países ingressassem em tratados reciprocamente, a negociação e ratificação ainda levaria um tempo substancial.¹⁷⁴ Em relação aos tributos, observa-se que o foco das convenções é a tributação sobre a renda, mas que muitos problemas surgem da tributação sobre propriedade, heranças e doações, temas pouco explorados em âmbito internacional. Além disso, os tributos sobre consumo, os tributos sobre transferência de capital e as

¹⁷¹ THURONYI, Victor. International tax cooperation and a multilateral treaty. *Brooklin Journal of International Law*, n. 26, 2001, p. 1650-1653.

¹⁷² THURONYI, Victor. International tax cooperation and a multilateral treaty. *Brooklin Journal of International Law*, n. 26, 2001, p. 1653-1656.

¹⁷³ THURONYI, Victor. International tax cooperation and a multilateral treaty. *Brooklin Journal of International Law*, n. 26, 2001, p. 1656-1659.

¹⁷⁴ THURONYI, Victor. International tax cooperation and a multilateral treaty. *Brooklin Journal of International Law*, n. 26, 2001, p. 1656-1659.

contribuições previdenciárias têm acarretado questões relevantes em âmbito internacional e mereceriam tratamento específico.¹⁷⁵

Os tratados bilaterais suscitam diversos problemas de interpretação e de alteração, já que cada tratado é considerado um texto autônomo, o que afasta qualquer possibilidade de uniformidade de interpretação entre as diversas autoridades, administrativas ou judiciais, das diferentes jurisdições envolvidas. Mesmo que o texto de um determinado artigo do tratado seja idêntico, dada a utilização de convenções modelo, um tribunal na Índia, na França e no Brasil podem interpretá-lo de maneira completamente distinta. Em geral, os Comentários às Convenções-Modelo costumam ser invocados na interpretação dos tratados, mas lhes falta caráter vinculativo. Os tratados sobre a dupla tributação também não fogem ao problema comum dos instrumentos internacionais no que diz respeito à tradução dos termos para as línguas dos países acordantes.

Em último lugar, a adoção do bilateralismo tornou a ordem tributária inflexível, e, portanto, mais fraca com o passar do tempo. Exigem-se muitos esforços para renegociar, tratado por tratado, extensas redes de tratados multilaterais, como ocorre no Direito Tributário Internacional.¹⁷⁶ Por essa razão, há pouca abertura para a introdução de mudanças na ordem tributária internacional e a sua obsolescência constitui uma das principais causas de sua crise.¹⁷⁷

3.3.3. Vantagens do multilateralismo

A principal vantagem da abordagem multilateral é a padronização e simplificação das regras tributárias vigentes em âmbito internacional. A formação de consensos necessária à adoção de um instrumento multilateral faz com que a regulação jurídica da questão tenda a ocorrer por meio de critérios econômicos e práticos, sendo menos ligada aos interesses particulares dos Estados.¹⁷⁸ A harmonização das regras tributárias vem acompanhada de uma expressiva redução de custos de conformidade e de

¹⁷⁵ THURONYI, Victor. International tax cooperation and a multilateral treaty. *Brooklyn Journal of International Law*, n. 26, 2001, p. 1661-1663.

¹⁷⁶ ALSCHNER, Wolfgang. The OECD Multilateral Tax Instrument: A Model for Reforming the International Investment Regime? *Brooklyn Journal of International Law*, v. 45, n. 1., 2019, p. 37.

¹⁷⁷ ALSCHNER, Wolfgang. The OECD Multilateral Tax Instrument: A Model for Reforming the International Investment Regime? *Brooklyn Journal of International Law*, v. 45, n. 1., 2019, p. 39.

¹⁷⁸ RIBES, Aurora Ribes. La multilateralidad en la fiscalidad internacional al hilo de la acción 15 BEPS. In: JIMÉNEZ, Catalina Hoyos et. al. (ed.). *Nueva fiscalidad. Estudios en homenaje a Jacques Malherbe*. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2017, p. 583 e ss.

transação para os contribuintes, fomentando o comércio internacional, o investimento entre fronteiras e o crescimento econômico.¹⁷⁹ Como consequência, haverá menos divergências na interpretação administrativa e judicial das regras tributárias internacionais.¹⁸⁰

O bilateralismo mostra-se útil para solucionar a dupla tributação em uma operação envolvendo duas jurisdições. Porém, numerosas estratégias de elisão fiscal valem-se da estruturação de negócios que envolvem três ou mais jurisdições, inclusive com a utilização dos próprios tratados bilaterais para reduzir ou eliminar a tributação incidente sobre as operações. Dessa forma, instrumentos multilaterais são meios mais eficientes para combater estratégias de planejamento tributário, como ocorre nos “casos triangulares”, abordados no tópico 2.4.3.2.¹⁸¹

A adoção de um instrumento multilateral abrangente pode expandir o alcance da rede de tratados sobre a dupla tributação, favorecendo países subdesenvolvidos ou em desenvolvimento. A falta de investimento ou capacitação das administrações tributárias, a discriminação por parte dos negociadores de países desenvolvidos ou a configuração da Convenção Modelo da OCDE (favorável aos países exportadores de capital) são fatores que impedem o acesso desses países a tratados sobre a dupla tributação, o que poderia ser superado por meio da assinatura de um tratado multilateral.¹⁸²

O multilateralismo promove a cooperação tributária, especialmente no que diz respeito à troca de informações. Um sistema internacional de regras tributárias que carece de mecanismos de troca de informações entre as administrações tributárias e de meios de permitir a colaboração em fiscalizações ou na recuperação de créditos tributários é pouco eficiente.¹⁸³

Outra vantagem do multilateralismo é permitir uma abordagem profunda de problemas tributários que não podem ser resolvidos de forma uni- ou bilateral. Por exemplo, questões envolvendo preços de transferência e deduções de juros não podem

¹⁷⁹ KLEIST, David. A Multilateral Instrument for Implementing Changes to Double Tax Treaties: Problems and Prospects. *Intertax*, vol. 44, n. 11, 2016, p. 830.

¹⁸⁰ MATTSON, Niels. Multilateral Tax Treaties: a model for the future? *Intertax*, n. 8/9, 2000, p. 307.

¹⁸¹ BROOKS, Kim. The Potential of Multilateral Tax Treaties. In: LANG, Michael et. al. (ed.). *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics*. Amsterdam: IBFD, 2010, p. 220.

¹⁸² BROOKS, Kim. The Potential of Multilateral Tax Treaties. In: LANG, Michael et. al. (ed.). *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics*. Amsterdam: IBFD, 2010, p. 221.

¹⁸³ BROOKS, Kim. The Potential of Multilateral Tax Treaties. In: LANG, Michael et. al. (ed.). *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics*. Amsterdam: IBFD, 2010, p. 222.

ser resolvidas sem uma coordenação entre Estados, seja em relação às regras aplicáveis, seja em relação à cooperação tributária.¹⁸⁴ Um instrumento multilateral também permite um melhor tratamento de conflitos envolvendo a utilização de estabelecimento permanente ou o aspecto da residência.¹⁸⁵

3.3.4. Desvantagens do multilateralismo

O multilateralismo implica maior dificuldade para apresentar soluções adaptadas às necessidades particulares de cada Estado, o que não ocorre em uma solução bilateral, em que o conteúdo pode ser ajustado de maneira ágil.¹⁸⁶ A formação de consensos em âmbito multilateral é notoriamente difícil, não sendo raro que as negociações sejam infrutíferas ou fiquem estagnadas, por não se conseguir formar compromissos entre as partes envolvidas.¹⁸⁷

Muitas vezes, a conciliação de interesses necessária para a aceitação de um instrumento multilateral está acompanhada de uma série de reservas, o que complexifica e dificulta a sua implementação. Assim, na aplicação de um tratado multilateral, muitas vezes é preciso observar as reservas ou objeções feitas pelos Estados, o que, no seu limite, pode transformar esse instrumento multilateral em uma série de tratados bilaterais.¹⁸⁸

Do ponto de vista da negociação, há uma tendência de que os países mais poderosos entrem em coalizção e imponham os seus interesses,¹⁸⁹ mitigando ou suprimindo a poder de barganha de países menos poderosos.¹⁹⁰ No Direito Tributário, isso é particularmente sensível, pois os países menos poderosos, via de regra, encontram-se na posição de importadores de capital, muitas vezes se beneficiando das estruturas de

¹⁸⁴ BROOKS, Kim. The Potential of Multilateral Tax Treaties. In: LANG, Michael et. al. (ed.). *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics*. Amsterdam: IBFD, 2010, p. 222-223.

¹⁸⁵ MATTSON, Niels. Multilateral Tax Treaties: a model for the future? *Intertax*, n. 8/9, 2000, p. 305-306.

¹⁸⁶ RIBES, Aurora Ribes. La multilateralidad en la fiscalidad internacional al hilo de la acción 15 BEPS. In: JIMÉNEZ, Catalina Hoyos et. al. (ed.). *Nueva fiscalidad. Estudios en homenaje a Jacques Malherbe*. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2017, p. 583 e ss.

¹⁸⁷ BROOKS, Kim. The Potential of Multilateral Tax Treaties. In: LANG, Michael et. al. (ed.). *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics*. Amsterdam: IBFD, 2010, p. 226-227.

¹⁸⁸ BLUM, Gabriella. Bilateralism, Multilateralism and the Architecture of International Law. *Harvard International Law*, v. 49, n. 2, 2008, p. 336.

¹⁸⁹ A dinâmica de poder envolvida na negociação de tratados bilaterais e multilaterais é sujeita a muitos debates na literatura especializada. Pode-se, por exemplo, defender posição completamente oposta a essa e se argumentar que, na prática, um acordo multilateral permite maior participação dos países menos poderosos em comparação com um acordo bilateral, pois, em âmbito multilateral, existe uma visão de que os esforços são conjuntos e que as partes envolvidas assumem uma postura mais colaborativa. Cf. BLUM, Gabriella, *op. cit.*, p. 341 e ss.

¹⁹⁰ BROOKS, Kim. The Potential of Multilateral Tax Treaties. In: LANG, Michael et. al. (ed.). *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics*. Amsterdam: IBFD, 2010, p. 227.

planejamento tributário que os países poderosos desejam combater. A OCDE, enquanto representante dos países desenvolvidos, possui um histórico de favorecimento a esses países, como se observa na própria estruturação de sua Convenção Modelo.

Alguns ainda afirma que os tratados multilaterais possuem um caráter menos dinâmico, em comparação com os tratados bilaterais, pois a sua atualização depende de um novo processo de negociação e de formação de consensos pelos Estados acordantes. Por outro lado, isso constitui entraves para a proposição de mudanças por parte dos países menos numerosos ou menos poderosos.¹⁹¹

Na visão de Takano, a assinatura de tratados multilaterais pode ser prejudicial aos interesses de países em desenvolvimento, pelas seguintes razões:¹⁹² a) o espaço de concessões entre os Estados acordantes é reduzido; b) o maior poder de barganha está nas mãos dos países desenvolvidos, que impõem padrões incompatíveis com a realidade econômica dos países em desenvolvimento e que podem acarretar renúncia de receita para estes; c) muitas vezes os países em desenvolvimento não desejam desincentivar o *treaty shopping*, pois esse fenômeno pode significar a atração de investimento estrangeiro e de tecnologia.

3.3.5. Avaliando os modelos

O multilateralismo é muito valorizado pela literatura especializada, que muitas vezes empreende uma defesa efusiva desse modelo como a *ultima ratio* para solucionar questões de “política elevada” (segurança internacional, direitos humanos, meio ambiente, etc.) e o enxerga como um meio de se alcançar uma sociedade internacional. Contudo, não se pode afirmar, *prima facie*, que o multilateralismo é intrinsecamente superior ao bilateralismo. Cada uma dessas formas de regulação possui seus pontos fortes e fracos, a depender do campo de atuação em que estão inseridas.¹⁹³

O bilateralismo é um modelo interessante para obter soluções rápidas e melhor ajustadas aos múltiplos interesses das partes envolvidas. Do ponto de vista histórico,

¹⁹¹ RIBES, Aurora Ribes. La multilateralidad en la fiscalidad internacional al hilo de la acción 15 BEPS. In: JIMÉNEZ, Catalina Hoyos et. al. (ed.). *Nueva fiscalidad. Estudios en homenaje a Jacques Malherbe*. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2017, p. 583 e ss.

¹⁹² TAKANO, Caio Augusto. Ação 15 do Projeto BEPS e os desafios do multilateralismo. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo. *A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: Soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 288-290.

¹⁹³ BLUM, Gabriella. Bilateralism, Multilateralism and the Architecture of International Law. *Harvard International Law*, v. 49, n. 2, 2008, *passim*.

pode-se afirmar que a prevalência do bilateralismo no Direito Tributário Internacional decorre, acima de tudo, do fato de que a ordem tributária internacional se formou em um contínuo, sem rupturas muito relevantes. Em contrapartida, o multilateralismo é um modelo propenso a assegurar maior coerência e estabilidade, características atualmente demandadas pelo Direito Tributário Internacional, uma vez que as suas principais questões não podem ser solucionadas de maneira satisfatória sem um elevado grau de cooperação tributária e de coordenação entre os Estados.

Os principais problemas no campo da tributação internacional seriam solucionados, ou, no mínimo, mitigados, por meio da adoção de regras objetivas e que abrangessem o maior número de jurisdições. Isso dificultaria a prática de muitas estratégias arrojadas de planejamento tributário, que se valem de lacunas, de divergências, de inconsistência entre as regras e da diferença de tratamento jurídico de uma mesma operação ou atividade. Resolveria questões atinentes à dupla residência, à manipulação dos preços de transferência e do estabelecimento permanente, entre outras.

O embaraço está, por certo, na formação de consensos sobre essas questões tão delicadas. Os países possuem visões muito heterogêneas em relação à tributação internacional. Do ponto de vista de um país subdesenvolvido ou em desenvolvimento, ser conivente (ou até incentivar) a evasão e elisão fiscais pode não ensejar qualquer conflito ético, se isso significar a atração de expressivo investimento ou capital estrangeiro. Atacar as estratégias de planejamento tributário é uma prioridade muito maior para os países desenvolvidos, que sofrem mais diretamente com essa perda de arrecadação. Aliás, para estes, importa a manutenção da sua hegemonia no campo da tributação – por exemplo, garantindo a prevalência do princípio da residência sobre o da fonte.

Seria ingênuo supor, portanto, que exista uma resposta objetiva para as questões que residem no cerne da tributação internacional. Se o modelo bilateral é inegavelmente obsoleto e enseja disfunções profundas, não se encontra um meio de superá-lo, pela via do multilateralismo, sem se conciliar, de maneira satisfatória e abrangente, os interesses tão díspares que os diferentes países possuem em relação à tributação internacional. É possível que a saída seja trilhada através de mecanismos de cooperação tributária que, de forma progressiva e constante, permita uma maior coordenação entre os países, tanto no que diz respeito aos aspectos administrativos da tributação, quanto na harmonização das normas incidentes na esfera doméstica e na esfera internacional, assegurando-se a participação de todas as partes interessadas, de forma equânime.

3.4. Uma nova ordem tributária internacional?

O Projeto BEPS é o mais arrojado programa no âmbito da tributação internacional em décadas, considerando a sua amplitude, a quantidade de jurisdições participantes e os temas debatidos. No entanto, o prazo exíguo para a elaboração dos relatórios finais impediu que muitas questões importantes pudessem ser debatidas com a devida profundidade ou que houvesse tempo suficiente para a formação de consensos necessários para uma efetiva mudança na ordem tributária internacional. Não se descarta que, pela própria natureza da instituição, muitas medidas tenham sido simplesmente impostas.

Nesse contexto, Hidalgo considera que a OCDE não tirou proveito da envergadura e do impacto do Projeto BEPS, que acabou se tornando uma chance perdida para uma efetiva mudança de paradigma na tributação internacional, no que diz respeito a uma necessária mudança para a realidade imposta pela economia digital, com a implementação de medidas em um instrumento de *hard law*, como é o caso da Convenção Multilateral.¹⁹⁴ Apenas um número restrito de matérias chegaram ao texto final da Convenção, que abrange nem metade das medidas propostas pelo Projeto BEPS.

A despeito da Convenção Multilateral ser apontada pela OCDE como uma solução inventiva para uma implementação efetiva e ágil das principais medidas do Projeto BEPS, a sua forma de estruturação dificulta a sua aplicação na prática, em virtude do complexo regime jurídico que ela institui, pioneiro no campo da tributação internacional. Basta levar em conta apenas um aspecto da Convenção, que é a ampla margem de escolha assegurada às partes signatárias das disposições aplicáveis, para se ter ideia da difícil tarefa que será a sua aplicação prática. Conforme aduzido por Gomes, a flexibilidade não é suficiente para assegurar consistência, segurança e eficiência.¹⁹⁵

Kleist relembra que, antes do advento da Convenção Multilateral, duas camadas de regras eram levadas em consideração na aplicação de regras de Direito Tributário Internacional: as regras dos tratados sobre a dupla tributação e a legislação doméstica.¹⁹⁶ A Convenção Multilateral, portanto, adiciona uma terceira camada de regras, o que não é

¹⁹⁴ HIDALGO, Guillermo Sánchez-Archidona. El multilateralismo frente a los problemas fiscales internacionales del siglo XXI. *Revista de Contabilidad y Tributación*, n. 418, 2017, p. 19-21.

¹⁹⁵ GOMES, Marcus Livio. Implementation in Practice of the Principal Purpose Test in the Multilateral Convention. *Intertax*, v. 46, n. 1, 2018.

¹⁹⁶ KLEIST, David. The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS – Some Thoughts on Complexity and Uncertainty. *Nordic Tax Journal*, v. 1, 2018, p. 41.

pouco: além do próprio texto da Convenção e de sua nota explicativa, que juntos somam quase cento e cinquenta páginas, será preciso observar as opções e ressalvas feitas por cada uma das partes signatárias e as cláusulas de compatibilidade.¹⁹⁷ Tudo isso, é claro, será somado ao extenso arcabouço já existente, como as normas domésticas e internacionais, a jurisprudência, a doutrina, etc.

Lendo-se o material produzido pela OCDE sobre a Convenção Multilateral, tem-se a impressão de que a organização entende que a sua aplicação seria parecida com a de um algoritmo, ou seja, de que bastaria seguir uma sequência determinada de etapas e instruções definidas para se alcançar o resultado desejado. Por sinal, certas ferramentas tecnológicas são interessantes meios de auxiliar na aplicação da Convenção Multilateral e a própria OCDE já criou uma base de dados sobre as opções e reservas feitas pelos Estados signatários.¹⁹⁸

Contudo, não se pode acreditar que as ferramentas tecnológicas disponíveis sejam suficientes para resolver os potenciais conflitos decorrentes da aplicação da Convenção Multilateral. As disposições a respeito do uso abusivo de tratados e dos híbridos assimétricos, por exemplo, são um tanto vagas e subjetivas. É de se esperar, portanto, que não se verifique uma aplicação uniforme dessas disposições pelas autoridades administrativas e judiciais. Por ora, permanece em aberto se os possíveis efeitos negativos dessa complexificação serão contrabalançados pelas medidas potencialmente positivas implementadas pela Convenção.

Sobre esse tema, Kleist afirma que a compreensão da Convenção Multilateral não consiste em uma tarefa fácil, “mesmo para um advogado que se dedica exclusivamente à tributação internacional. Para uma pessoa leiga, a Convenção pode parecer impenetrável”.¹⁹⁹ Nesse estudo, o autor efetua um cálculo rápido e estima que o impacto material da Convenção, em virtude das opções e ressalvas, provavelmente será reduzido e que estará adstrito, quase na sua totalidade, ao padrão mínimo, em especial à introdução da regra PPT.²⁰⁰ Ocorre que a aplicação de uma regra PPT, que nada mais é

¹⁹⁷ KLEIST, David. The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS – Some Thoughts on Complexity and Uncertainty. *Nordic Tax Journal*, v. 1, 2018, p. 41.

¹⁹⁸ Essa matriz pode ser consultada em: <https://www.oecd.org/tax/treaties/mli-database-matrix-options-and-reservations.htm>.

¹⁹⁹ KLEIST, David. The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS – Some Thoughts on Complexity and Uncertainty. *Nordic Tax Journal*, v. 1, 2018, p. 45.

²⁰⁰ KLEIST, David. The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS – Some Thoughts on Complexity and Uncertainty. *Nordic Tax Journal*, v. 1, 2018, p. 45.

do que uma regra antielisiva de caráter geral, é cercada de polêmicas, pelo seu alto grau de subjetividade.²⁰¹ E essa norma subjetiva está sendo adicionada a um ambiente altamente complexo e incerto, que é o da tributação internacional, constituído por elementos pouco harmônicos entre si: as legislações tributárias domésticas, as administrações fiscais e os tribunais administrativos e judiciais.²⁰²

Outro interessante enfoque é dado por Tarcísio Diniz Magalhães. O autor brasileiro, que enxerga com ceticismo as medidas capitaneadas pela OCDE, atribui importância ao mecanismo da conferência das partes, prevista nos arts. 31 e 32(2) da Convenção, e o interpreta como possível plataforma para contribuir com a legitimação do direito tributário internacional, suprimindo a lacuna constatada nesse âmbito em relação à existência de um fórum permanente ou representação internacional inclusiva para a representação equânime de todos países.²⁰³

Apesar de todas as questões levantadas acima, não se pode negar a importância da Convenção Multilateral para o Direito Tributário Internacional. Em primeiro lugar, no campo simbólico:²⁰⁴ a Convenção é um instrumento jurídico sem precedentes, visto que, até então, as experiências multilaterais no âmbito da tributação estavam restritas a blocos regionais ou a temas de assistência administrativa. Nas palavras de Bosman, ela seria “o desenvolvimento mais inovador e radical, nas últimas décadas, em relação aos tratados tributários”.²⁰⁵

No presente momento,²⁰⁶ mais de 99 jurisdições assinaram a Convenção Multilateral da OCDE. Das 20 maiores economias do mundo, apenas os Estados Unidos e o Brasil não assinaram a Convenção – o que não chega a ser uma surpresa, pois ambas as nações costumam seguir posições muito particulares na sua política tributária externa.

²⁰¹ A questão foi extensivamente explorada pelo autor no seguinte texto: GURGEL DE FARIA, Luiz Alberto; RÜBINGER-BETTI, Gabriel. Uso abusivo de tratados contra a dupla tributação: perspectivas de aplicação da Ação no 6 do Projeto BEPS ao Brasil. *Fórum de Direito Tributário*, v. 92, p. 89-115, 2018.

²⁰² KLEIST, David. The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS – Some Thoughts on Complexity and Uncertainty. *Nordic Tax Journal*, v. 1, 2018, p. 45.

²⁰³ MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. O Instrumento Multilateral da OCDE e a legitimidade democrática do Direito Tributário Internacional. In: MOREIRA, André Mendes et. al. (org.). *Direito Tributário: Uma visão da escola mineira – em homenagem a Misabel de Abreu Machado Derzi*. Belo Horizonte: Editora Letramento, 2019.

²⁰⁴ A título de esclarecimento, a expressão está sendo utilizada neste trabalho em seu sentido da linguagem corrente.

²⁰⁵ BOSMAN, Alexander. General Aspects of the Multilateral Instrument. *Intertax*, vol. 45, n. 10, 2017, p. 659.

²⁰⁶ Conforme a atualização mais recente, de 21 de abril de 2022. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>. Acessado em 28 de abril de 2022.

Brauner, cuja visão sobre o tema é mais cética, considera importante essa alta adesão à Convenção Multilateral da OCDE, e que ela de certa forma rompe o tabu sobre a possibilidade de um acordo multilateral abrangente no âmbito tributário. Para o autor, isso abre as portas para uma futura reforma que vislumbra os tratados como promovedores de cooperação tributária, mais do que instrumentos reguladores de interesses meramente econômicos.²⁰⁷

Talvez o principal ponto de convergência entre os vários estudiosos sobre o tema seja o de que a Convenção Multilateral é uma medida que, em sua essência, traduz o imperativo de promover, crescentemente, a cooperação entre os países, como o mais eficaz meio de fornecer soluções aos complexos problemas do Direito Tributário Internacional.²⁰⁸ Portanto, ainda que o futuro revele que o seu impacto concreto tenha sido reduzido, a Convenção possui um importantíssimo valor simbólico e constitui o primeiro passo para uma maior cooperação internacional na seara tributária.

3.5. Aspectos relevantes para o Brasil

O Brasil, que participou ativamente das discussões empreendidas no Projeto BEPS, não compareceu à cerimônia de assinatura da Convenção Multilateral. Na visão da Administração Tributária, o caráter inovador da Convenção poderia causar embaraços à sua aprovação pelo Poder Legislativo, o que não seria desejável, pois a implementação de suas medidas deveria ocorrer de maneira célere. Assim, optou-se pela atualização dos tratados bilaterais existentes por meio de sua renegociação direta.²⁰⁹

O primeiro protocolo de emenda foi assinado com a Argentina, em Mendoza, em 21 de julho de 2017, e aprovado pelo Decreto nº 9.482/18. O protocolo introduz alterações no preâmbulo da convenção, nos impostos visados, no conceito de pessoa estreitamente visada, no conceito de estabelecimento permanente, no tratamento dado aos

²⁰⁷ BRAUNER, Yariv. McBEPS: The MLI – The first multilateral tax treaty that has never been. *Intertax*, v. 46, n. 1, 2018, p. 17.

²⁰⁸ BRAUNER, Yariv. McBEPS: The MLI – The first multilateral tax treaty that has never been. *Intertax*, v. 46, n. 1, 2018, p. 17; VALENTE, Piergiorgio. BEPS Action 15: release of multilateral instrument. *Intertax*, v. 45, n. 3, 2017, p. 228; BOSMAN, Alexander. General Aspects of the Multilateral Instrument. *Intertax*, vol. 45, n. 10, 2017, p. 659; HIDALGO, Guillermo Sánchez-Archidona. Reflections on Multilateral Tax Solutions in a Post-BEPS Context. *Intertax*, v. 45, n. 11, 2017, p. 721; AVI-YONAH, Reuven; XU, Haiyan. A global treaty override? The new OECD Multilateral Tax Instrument and its Limits. *Michigan Journal of International Law*, v. 39, n. 2, 2018, p. 216.

²⁰⁹ ROCHA, Sérgio André; SANTOS, Ramon Tomazela. A Convenção Multilateral da OCDE e a Ação 15 do Projeto BEPS. Fórum de Direito Tributário, v. 93, 2018, p. 195-196. No mesmo sentido, TORRES, Helene Taveira. O modelo BEPS e sua aplicação no Brasil. In: TEIXEIRA, Alexandre Alkmim (coord.). *Plano BEPS*. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

dividendos, juros e royalties, nos métodos de eliminação da dupla tributação, no procedimento amigável e acrescenta uma cláusula de limitação de benefícios. Nota-se, portanto, que o protocolo implementou as medidas abarcadas no padrão mínimo da Convenção Multilateral.

Porém, não há notícias de que outros protocolos semelhantes tenham sido assinados pelo Brasil, o que contradiz a justificativa da Administração Tributária para a escolha desse procedimento e para a não assinatura da Convenção Multilateral. Aliás, como a aprovação de um protocolo exige, além da renegociação individual, a sua aprovação por rito próprio, não parece provável que essa seja a melhor opção para a implementação das medidas da Convenção Multilateral.

Sobre a pertinência das medidas introduzidas pela Convenção Multilateral para o Brasil, Roberto Duque Estrada e outros, recordando exposição de Moises Carvalho, afirmam que o interesse brasileiro está voltado essencialmente para a implementação das medidas propostas pela Ação 6 do BEPS, que trata do uso abusivo de tratados, pois a utilização de híbridos assimétricos (Ação 2) não enseja muitas discussões, o conceito de estabelecimento permanente não possui correspondência na legislação interna (Ação 7) e não seria possível a solução de conflitos por meio de arbitragem tributária (Ação 14).²¹⁰

Especificamente em relação à arbitragem tributária, é importante registrar a existência de opiniões dissidentes sobre o tema, em especial a de Luís Eduardo Schoueri, que entende não existir impedimentos de natureza constitucional ou legal para a sua adoção pelo Brasil, em âmbito internacional. Para o estudioso, o conteúdo de uma arbitragem internacional nada mais é do que a própria limitação à jurisdição dos Estados contratantes, o que já se empreende na própria assinatura de um tratado sobre a dupla tributação. Assim, a arbitragem é disciplinada pelo próprio tratado e serve como instrumento de concretização do tratado.²¹¹

Sérgio André Rocha sustenta que as disposições referentes ao estabelecimento permanente e a arbitragem não interessam ou não são compatíveis com a política fiscal brasileira, enquanto as disposições referentes aos híbridos assimétricos estão em

²¹⁰ ESTRADA, Roberto Duque, et. al. O desenvolvimento de um instrumento multilateral: a ação 15 do Projeto BEPS. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo. *A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: Soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 318.

²¹¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Arbitragem no Direito Tributário Internacional. *Direito Tributário Atual*, n. 23, 2009, p. 320.

consonância com esta. Em relação ao uso abusivo de tratados, na opinião do autor, o Brasil não enxerga a questão como um elemento de política tributária, de modo que haveria problemas para a introdução desses dispositivos.²¹²

Em estudo anterior, em que se efetuou um levantamento das normas antielisivas contidas nos tratados sobre a dupla tributação assinados pelo Brasil, chegou-se à conclusão de que todos os acordos celebrados a partir de 2005 contêm uma regra PPT ou uma cláusula LOB, o que demonstra um nítido interesse, em termos de política tributária, na adesão às referidas cláusulas.²¹³ Os dois tratados que foram promulgados em 2021, após a realização do estudo, com os Emirados Árabes Unidos e com a Suíça, também contêm regras antielisivas, o que corrobora as conclusões anteriores.

Em relação ao procedimento amigável de solução de conflitos, observa-se que todos os tratados sobre a dupla tributação firmados pelo Brasil contêm alguma espécie de disposição nesse sentido, com uma clara inspiração na Convenção Modelo da OCDE. Os dados fornecidos pela Receita Federal e reproduzidos no estudo de Miyaki revelam que o Brasil tem participado ativamente de procedimentos amigáveis de solução de conflitos e que as principais matérias discutidas envolvem os arts. 2 (impostos abrangidos), 7 (lucros das empresas), 8 (transporte terrestre, marítimo e aéreo), 9 (empresas associadas), 12 (royalties), 14 (serviços profissionais independentes), 18 (pensões) e 21 (outros rendimentos) da Convenção Modelo da OCDE.²¹⁴

Desse modo, infere-se dos tratados anteriormente firmados pelo Brasil e da prática administrativa pregressa que a política fiscal brasileira está alinhada com as exigências do padrão mínimo da Convenção Multilateral da OCDE. Sob essa perspectiva, não existem fortes razões contrárias à assinatura da Convenção pelo Brasil do ponto de vista do seu conteúdo, pois se nota que as alterações por ela introduzidas vão ao encontro das pretensões já externadas pelo país em momentos anteriores. Além disso, a adesão ao referido instrumento permitiria a inclusão de regras antielisivas nos tratados contra a

²¹² ROCHA, Sérgio André. *Política fiscal internacional brasileira*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 295-296.

²¹³ RÜBINGER-BETTI, Gabriel. Análise das normas antielisivas nos tratados contra a dupla tributação firmados pelo Brasil. *Revista dos Estudantes de Direito da Universidade de Brasília*, n. 16, 2019.

²¹⁴ MIYAKE, Alina. Os mecanismos de soluções de controvérsias em Direito Tributário Internacional: uma análise do cenário brasileiro. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: Soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento*. Vol. III. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 227-228.

dupla tributação vigentes. Porém, óbices de natureza formal não podem ser descartados, como os relacionados ao procedimento de incorporação dos tratados no direito brasileiro.

Em conformidade com o princípio da flexibilidade assegurado pela própria Convenção, o Brasil poderia aderir somente ao padrão mínimo, optando por não incluir as disposições a respeito de híbridos assimétricos ou de estabelecimento permanente, muito embora não se constate que a eventual adesão a essas cláusulas implique grandes contradições em relação à rede de tratados sobre a dupla tributação de que faz parte.

Na visão do autor deste estudo, é importante que o Brasil venha a assinar a Convenção Multilateral, ou que efetivamente incorpore as suas medidas nos tratados bilaterais por meio de protocolos, já que, do ponto de vista simbólico, isso representaria o comprometimento do país com esse significativo marco em direção à uma ordem tributária internacional fundada na cooperação entre os países.

Considerações finais

A tributação é uma das principais expressões da soberania do Estado, sendo a fonte primária de receita para a sua própria manutenção e para a concretização de políticas públicas alinhadas com as diretrizes constitucionais. Contudo, essa definição não a esgota: ela é um complexo produto de contextos específicos, que reflete as escolhas valorativas de uma determinada sociedade. Em âmbito internacional, esse pressuposto permite compreender que a constante reticência das jurisdições em firmarem acordos dispendendo sobre regras de tributação abrangentes não é apenas uma questão de renúncia de receita, mas como renúncia à própria soberania fiscal (e, ousa-se afirmar, à sua própria “identidade” tributária).

Conclui-se que, do ponto de vista histórico, a disciplina do Direito Tributário Internacional se desenvolveu a partir de questões concretas, localizadas no espaço e no tempo, seja no que diz respeito aos tributos sucessórios, à cooperação administrativa, ou à dupla tributação internacional. Essa última problemática, que assumiu a posição central da disciplina à medida em que a economia foi se tornando cada vez mais internacionalizada, já era amplamente debatida em meados do século XIX no contexto germânico, em virtude do alto grau de integração entre as jurisdições da região. Da mesma forma, a crise severa decorrente da Primeira Guerra Mundial renovou o interesse pela questão da dupla tributação internacional, por parte da Liga das Nações, na década de 1920. Em 1928, a instituição divulgou a primeira Convenção Modelo, fortemente influenciada pela experiência anterior do contexto germânico, e que serviu de centelha para a rápida expansão de tratados sobre a dupla tributação.

No período subsequente, observou-se um movimento de elaboração de Convenções Modelo, de um lado, pela Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico, que havia assumido a liderança em relação às pautas tributárias e divulgou o seu modelo em 1963, favorecendo os países exportadores de capital, e, de outro lado, pela Organização das Nações Unidas, cujo modelo veio à lume em 1980, com disposições ligeiramente mais favoráveis aos países importadores de capital. A Convenção Modelo que mais obteve aceitação foi a da OCDE, servindo de inspiração para quase a totalidade dos tratados que compõem a ordem tributária internacional.

Os antecedentes históricos revelam que o Direito Tributário Internacional não se desenvolveu a partir de grandes rupturas ou de quebras de paradigma, mas por meio de um processo de contínuo aprendizado, em que as vivências passadas eram levadas em consideração e aprimoradas ou modificadas em face das necessidades do momento histórico e das partes envolvidas. Resultou dessa experiência histórica uma ordem tributária internacional formada por um complexo conjunto de tratados bilaterais fortemente influenciados pela Convenção Modelo da OCDE, cuja estrutura é francamente mais favorável aos países desenvolvidos.

Esse histórico fortemente calcado na tradição explica, em parte, a quase inexistência de instrumentos multilaterais no âmbito do Direito Tributário. A outra face da resposta está na própria dificuldade de se obter um consenso satisfatório entre jurisdições com características culturais, interesses políticos, circunstâncias econômicas e sociais tão distintas, em uma matéria tão sensível quanto a tributação. Se a alocação da competência tributária já não se mostra fácil em nível bilateral, a negociação é bem mais complexa em nível multilateral. Assim, verificou-se que as experiências multilaterais no âmbito da tributação ocorreram de forma muito restrita, entre jurisdições que demonstravam elevado grau de alinhamento.

As disruptivas inovações tecnológicas das últimas décadas e o acentuado grau de globalização colocaram em xeque esse paradigma da ordem tributária. Investigações jornalísticas revelaram a existência de esquemas de planejamento tributário que utilizam de vários aspectos dessa ordem tributária – fragmentação, falta de coerência, incompatibilidade entre os tratados e a legislação doméstica, etc. – para organizarem seus negócios de modo a reduzir expressivamente ou até a eliminar a carga tributária que normalmente incidiria sobre as suas atividades. Buscou-se combater esse fenômeno, chamado de erosão da base tributária e transferência de lucros, por meio do Projeto BEPS, encabeçado pela OCDE, a pedido do G-20.

Este estudo elegeu a Convenção Multilateral da OCDE, elaborada em decorrência da Ação 15 do Projeto BEPS, como foco para reflexão sobre o multilateralismo na tributação internacional. Em síntese, a Convenção está voltada a introduzir alterações na extensa rede de tratados contra a dupla tributação, sem substituí-los, permitindo a implementação de medidas: a) contra o uso abusivo de tratados; b) que assegurem um procedimento amigável de solução de conflitos; c) que envolvam a manipulação do estabelecimento permanente; d) contra o uso de instrumentos híbridos.

Nem todas essas medidas devem ser obrigatoriamente acatadas pelas partes signatárias: existe um padrão mínimo, formado pelas medidas “a” e “b”. As demais podem ou não ser adotadas, inclusive com diversas opções entre as cláusulas disponíveis e admitindo-se ressalvas. Essa ampla flexibilidade assegurada às partes, somada à inventiva solução jurídica dada ao instrumento (que mantém vigente os demais tratados), é recebida com ressalvas pela literatura especializada.

Uma das principais críticas à Convenção Multilateral é a sua possível falta de efetividade, pois, considerando que muitos países já adotavam procedimentos de resolução amigável de conflitos em suas convenções, a única medida realmente inovadora diz respeito às disposições destinadas a combater o uso abusivo de tratados, que, além disso, são muito criticadas pela sua insegurança jurídica. Observa-se, portanto, que a Convenção não implica qualquer ruptura com a ordem tributária internacional, mas a sua própria confirmação.

Na parte final deste estudo, recapitulou-se um pressuposto fundamental de que a solução de controvérsias atinentes à tributação internacional não depende, necessariamente, de medidas bi- ou multilaterais. Todavia, a maior parte dos problemas da atualidade não podem ser resolvidos de forma satisfatória sem uma cooperação tributária ampla – o que envolve a troca de informações entre países, a fiscalização cooperativa, a harmonização de normas jurídicas internacionais e domésticas, etc. Por essa razão, o modelo multilateral oferece soluções que, para determinados aspectos da tributação internacional, mostram-se mais eficientes do que a tradicional abordagem bilateral.

Analisando-se a Convenção Multilateral da OCDE, pode-se afirmar que a organização preferiu adotar uma postura mais pragmática, concentrando-se em poucas medidas, em vez de tentar repensar os pilares seculares da ordem tributária internacional ou de incluir medidas que despertariam maiores polêmicas e poderiam dificultar a sua aceitação na comunidade internacional. Essa postura pragmática, associada à ampla flexibilidade assegurada às partes signatárias, pode ser apontada como principal responsável pelo sucesso da Convenção, que já conta com a assinatura de quase cem jurisdições.

Por outro lado, a estrutura peculiar e inovadora escolhida para a Convenção, que acrescenta uma terceira camada de regras de Direito Tributário Internacional, somando-

se à intrincada rede de tratados bilaterais e às normas da legislação doméstica, é alvo de muitas críticas. Ressaltando que, para além disso, assegura-se uma ampla margem de negociação em relação às disposições eleitas, opções e ressalvas, a literatura parece convergir em um receio comum de que a sua aplicação apresentará muitas dificuldades e que surgirão novas controvérsias.

Trazendo essa discussão para o contexto brasileiro, é preciso enfatizar que o Brasil optou pela não assinatura da Convenção Multilateral, sob o argumento de que o seu caráter inovador poderia causar embaraços à sua aprovação pelo Poder Legislativo. Entretanto, o país comprometeu-se a implementar as medidas por meio da renegociação direta em cada um dos tratados bilaterais, atualizando-os em relação às medidas que compõem o padrão mínimo da Convenção.

Levando em consideração os tratados sobre a dupla tributação celebrados pelo Brasil e a prática administrativa pregressa, pode-se afirmar que a política fiscal brasileira está alinhada com as exigências do padrão mínimo da Convenção Multilateral da OCDE e que, portanto, não existem fortes razões contrárias à adesão ao referido instrumento, do ponto de vista do seu conteúdo, embora possa haver óbices de natureza formal. Conclui-se que a assinatura da Convenção, ou a incorporação efetiva de suas medidas por meio de protocolos, é algo a se buscar, sobretudo porque isso denotaria o comprometimento do país com esse marco inédito no campo do Direito Tributário.

A Convenção Multilateral da OCDE não representa uma solução definitiva para as questões prementes da tributação internacional, e nem poderia: para tanto, seria preciso repensar a fundo os seus pressupostos, tarefa impossível de ser empreendida por um instrumento jurídico elaborado em tão pouco tempo. Entretanto, deve-se reconhecer que ela implementa medidas importantes, especialmente no combate ao uso abusivo de tratados e na utilização de mecanismos de solução amigável de conflitos. Se essas medidas serão efetivas, se despertarão novas controvérsias e se isso dificultará ainda mais a aplicação das normas incidentes à tributação internacional são questões que o futuro responderá.

O que não se pode negar é que a Convenção manifesta uma nova conjuntura, fundada na união de esforços entre os países com vistas a promover soluções mais concatenadas e coerentes às cada vez mais complexas controvérsias no âmbito do Direito Tributário Internacional. Mais do que um instrumento de intervenção concreta na

realidade, a Convenção representa, do ponto de vista simbólico, um primeiro e importante passo em direção a uma ordem tributária internacional menos individualista. Se não apreciamos o seu conteúdo, que apreciemos o seu significado.

Referências bibliográficas

AGREEMENTS between the Nordic countries to avoid double taxation with respect to taxes on Income and on capital. Disponível em: <http://internationaltaxtreaty.com/download/Sweden/DTC/Sweden-Iceland-DTC-Sep-1996.pdf>. Acesso em 28 de novembro de 2021.

ALSCHNER, Wolfgang. The OECD Multilateral Tax Instrument: A Model for Reforming the International Investment Regime? *Brooklyn Journal of International Law*, v. 45, n. 1., 2019.

ANTÓN, R. García. The 21st Century Multilateralism in International Taxation: the Emperor New Clothes? *World Tax Journal*, v. 8, n. 2. 2016.

AVI-YONAH, Reuven; XU, Haiyan. A global treaty override? The new OECD Multilateral Tax Instrument and its Limits. *Michigan Journal of International Law*, v. 39, n. 2, 2018.

AVI-YONAH, Reuven. *Double tax treaties: an introduction*. 2007. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1048441>. Acessado em 02 de agosto de 2017.

AVI-YONAH, Reuven. *International Tax as International Law. An Analysis of the International Tax Regime*. Cambridge: Cambridge University Press, 2007.

BLUM, Gabriella. Bilateralism, Multilateralism and the Architecture of International Law. *Harvard International Law*, v. 49, n. 2, 2008.

BIANCO, João Francisco. *Transparência fiscal internacional*. São Paulo: Dialética, 2007.

BRANCO, Rodrigo Souza de Castelo. The history and relevance of model tax conventions. In: ECKER, Thomas; RESSLER, Gernot (coord.). *History of tax treaties: the relevance of the OECD documents for the interpretation of tax treaties*. Viena: Linde, 2011.

BRAUNER, Yariv. McBEPS: The MLI – The first multilateral tax treaty that has never been. *Intertax*, v. 46, n. 1, 2018.

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

BRASIL. *Decreto nº 61.078, de 26 de julho de 1967*. Promulga a Convenção de Viena sobre Relações Consulares. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d61078.htm. Acessado em 22 de novembro de 2021.

BRASIL. *Decreto nº 56.435, de 8 de junho de 1965*. Promulga a Convenção de Viena sobre Relações Diplomáticas. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/antigos/d56435.htm. Acessado em 21 de novembro de 2021.

BRASIL. *Tratado de comércio e navegação entre os muito altos e muito poderosos senhores o Príncipe Regente de Portugal e El-Rei do Reino Unido da Grande Bretanha e Irlanda assinado no Rio de Janeiro pelos plenipotenciários de uma e outra corte em 19 de fevereiro de 1810 e ratificado por ambas*. Rio de Janeiro: Imprensa Régia, 1810.

BRASIL. Carta Régia de 28 de janeiro de 1808 – Abre os portos do Brasil ao comércio estrangeiro com exceção dos gêneros estancados. Disponível em: *Coleção das Leis do Brasil de 1808*. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1891.

BRAUNER, Yariv. McBEPS: The MLI – The first multilateral tax treaty that has never been. *Intertax*, v. 46, n. 1, 2018.

BROOKS, Kim. The Potential of Multilateral Tax Treaties. In: LANG, Michael et. al. (ed.). *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics*. Amsterdam: IBFD, 2010.

BORGES, Antônio de Moura. *Convenções sobre dupla tributação internacional*. Teresina: EDUFPI, 1992.

BOSMAN, Alexander. General Aspects of the Multilateral Instrument. *Intertax*, vol. 45, n. 10, 2017.

CARRERO, Manuel Calderón. *La Doble Imposición Internacional em Los Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio y las Medidas y Métodos para su Eliminación*. 1996. Tese (Doutorado), Facultad de Derecho, Universidad de La Coruña, 1996.

CASTRO, José Ferreira Borges de. *Collecção dos Tratados, Convenções, Contratos e Actos Públicos Celebrados entre Coroa de Portugal e as Mais Potências desde 1640 até o Presente*. Tomo II. Lisboa: Imprensa Nacional, 1857.

CAYAMANA, Renée Antonieta Villagra. Los Convenios Bilaterales para Evitar la Doble Imposición Suscritos por los Países Miembros de la Comunidad Andina con Terceros Países. Evaluación de la aplicación del Anexo II de la Decisión 40 a los 33 años de sua aprobación. *Derecho & Sociedad*, n. 24, 2005.

COLEÇÃO das Leis do Brasil de 1808. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1891.

COMISSÃO DO ACORDO DE CARTAGENA. *Decisión 40. Aprobación del Convenio para evitar la doble tributación entre los Países Miembros y del Convenio Tipo para la celebración de acuerdos sobre doble tributación entre los Países Miembros y otros Estados ajenos a la Subregión*. Disponível em: <http://www.sice.oas.org/trade/junac/decisiones/DEC040S.ASP>. Acessado em 21 de novembro de 2021.

CONVENÇÃO com o propósito de evitar a dupla tributação entre a Áustria, Hungria, Itália, Polônia, Romênia e o Reino dos Sérvios, Croatas e Eslovenos, celebrada em 6 de abril de 1922. Disponível em: LIGA DAS NAÇÕES. *Double Taxation and Fiscal*

Evasion. Collection of International Agreements and Internal Legal Provisions for the Prevention of Double Taxation and Fiscal Exasion. Genebra: [s.e.], 1928.

CONVENTION entre les Pays-Bas, la Belgique et le Grand-Duché de Luxembourg, relative à l'assistance reciproque em matière de recouvrement de créances fiscales. Cf. PAÍSES BAIXOS. *Tractatenblad van het Koninkrijk der Nederlanden*, 1952, n. 137. Países Baixos: Ministerie van Buitenlandse Zaken, 1952.

CORREIA, Thaíse Francelino; SANTANA, Hadassah Laís de Sousa; BORGES, Antônio de Moura. A mudança de paradigma do Direito Tributário quanto ao sigilo bancário. *Revista Jurídica*, v. 3, n. 44, Curitiba, 2016.

DAGAN, Tsilly. *International Tax Policy: Between Competition and Cooperation.* Cambridge: Cambridge University Press, 2018.

DORNELLES, Francisco. O Modelo da ONU para eliminar a dupla tributação da renda e os países em desenvolvimento. In: TAVOLARO, Agostinho Toffoli et. al. (coord.). *Princípios Tributários no Direito Brasileiro: Estudos em Homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto.* Rio de Janeiro: Forense, 1988.

DOWELL, Stephen. *A history of Taxation and Taxes in England: from the earliest times to the present day.* Vol. III – Direct Taxes and Stamp Duties. Londres: Longmans, Green & Co, 1888, p. 92 ss.

DUFF, David G. Tax treaty abuse and the principal purpose test – part 1. *Canadian Tax Journal*, v. 66, n. 3, 2018.

EASSON, Alex; THURONYI, Victor. Fiscal transparency. In: THURONYI, Victor (ed.) *Tax law design and drafting - vol. 2.* Washington: International Monetary Fund, 1998.

ESTRADA, Roberto Duque, et. al. O desenvolvimento de um instrumento multilateral: a ação 15 do Projeto BEPS. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo. *A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: Soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento.* Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

FURUSETH, Eivind. 24 - Norway. In: LANG, Michael et al. (edit.). *The Impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties.* Cambridge: Cambridge University Press, 2012.

GODOI, Marciano Seabra de; CIRILO, Simone Bento Martins. A exigência de um padrão mínimo de combate ao abuso dos tratados tributários (Ação 6 do Projeto BEPS) e a política fiscal internacional brasileira. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário*, v. 15, n. 1, p. 1-42, jan-jun, 2020.

GOMES, Marcus Livio. Implementation in Practice of the Principal Purpose Test in the Multilateral Convention. *Intertax*, v. 46, n. 1, 2018.

GURGEL DE FARIA, Luiz Alberto; RÜBINGER-BETTI, Gabriel. Uso abusivo de tratados contra a dupla tributação: perspectivas de aplicação da Ação no 6 do Projeto BEPS ao Brasil. *Fórum de Direito Tributário*, v. 92, p. 89-115, 2018.

HATTING, Johann. On the Origins of Model Tax Conventions: 19th Century German Tax Treaties and Laws concerned with the Avoidance of Double Tax. In: TILEY, John (ed.). *Studies in the History of Tax Law, Volume 6*. Oxford: Hart Publishing, 2013.

HEMETSBERGER-KOLLER, Hildergard; KOLM, Evelyn. Globalisation and International Taxation in the XIXth Century: Double Taxation Agreements with Special Reference to the “State of the Fund” Principle. *Journal of European Economic History*, v. 35, n. 1, p. 85-121, 2006.

HIDALGO, Guillermo Sánchez-Archidona. El multilateralismo frente a los problemas fiscales internacionales del siglo XXI. *Revista de Contabilidad y Tributación*, n. 418, 2017.

HIDALGO, Guillermo Sánchez-Archidona. Reflections on Multilateral Tax Solutions in a Post-BEPS Context. *Intertax*, v. 45, n. 11, 2017.

HILL, Joseph A. The Prussian Income Tax. *The Quarterly Journal of Economics*, v. 6, n. 2, p. 207-226, jan. 1892.

JOGARAJAN, Sunita. The 100th Anniversary of International Institutions and International Taxation. *Intertax*, v. 48, n. 10, 2020.

JOGARAJAN, Sunita. *Double Taxation and the League of Nations*. Cambridge: Cambridge University Press, 2018.

JOGARAJAN, Sunita. The conclusion and termination of the “first” double taxation treaty. *British Tax Review*, v. 3, p. 283-306, 2012.

JOGARAJAN, Sunita. A Multilateral Tax Treaty for ASEAN – Lessons from the Andean, Caribbean, Nordic and South Asian Nations. *Asian Journal of Comparative Law*, v. 6, n. 1, 2011.

JOGARAJAN, Sunita. Prelude to the international tax treaty network: 1815-1914. Early tax treaties and the conditions for action. *Oxford Journal of Legal Studies*, v. 31, n. 4, 2011.

KANNGIEßER, H. (edit.) *Gesetze des Norddeutschen Bundes [...] n° 2*. Berlin: Otto Müller, 1867.

KEOHANE, Robert. O. Multilateralism: an agenda for research. *International Journal*, v. 45, n. 4, 1990.

KIPPENBERG, Johannes. Ältestes DBA: Das DBA Preußen-Sachsen von 1869. *Internationales Steuerrecht*, n. 24, p. III-IV, 2006.

KLEIST, David. The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures do Prevent BEPS – Some Thoughts on Complexity and Uncertainty. *Nordic Tax Journal*, v. 1, 2018.

KLEIST, David. A Multilateral Instrument for Implementing Changes to Double Tax Treaties: Problems and Prospects. *Intertax*, v. 44, n. 11, 2016.

KOFLER, Georg. Some Reflections on the “Saving Clause”. *Intertax*, v. 44, n. 8-9, 2016.

LIGA DAS NAÇÕES. *Double Taxation and Fiscal Evasion. Collection of International Agreements and Internal Legal Provisions for the Prevention of Double Taxation and Fiscal Exasion*. Genebra: [s.e.], 1928.

LIPPERT, Gustav. *Das internationale Finanzrecht. Eine systematische Darstellung der internationalen Finanzrechtsnormen*. Trieste: Verlag M. Quidde, 1912.

MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. O Instrumento Multilateral da OCDE e a legitimidade democrática do Direito Tributário Internacional. In: MOREIRA, André Mendes et. al. (org.). *Direito Tributário: Uma visão da escola mineira – em homenagem a Misabel de Abreu Machado Derzi*. Belo Horizonte: Editora Letramento, 2019.

MATTSON, Niels. Multilateral Tax Treaties: a model for the future? *Intertax*, v. 8/9, 2000.

MIYAKE, Alina. Os mecanismos de soluções de controvérsias em Direito Tributário Internacional: uma análise do cenário brasileiro. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: Soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento*. Vol. III. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

MORIN, Jean-Frédéric; GAGNÉ, Gilbert. What can best explain the prevalence of bilateralism in the investment regime? *International Journal of Political Economy*, v. 36-1, 2007.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries – 2017 Update*. Nova York, 2017. Disponível em: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf. Acessado em 11 de março de 2022.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*. Nova York, 2001. Disponível em: <https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/DoubleTaxation.pdf>. Acessado em 11 de março de 2022.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. *Convention on Special Missions, adopted by the General Assembly of the United Nations on 8 December 1969*. Disponível em: https://legal.un.org/ilc/texts/instruments/english/conventions/9_3_1969.pdf. Acessado em 21 de novembro de 2021.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E O DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. *Explanatory statement to the multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting*. Paris: OECD Publishing, 2016.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E O DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. *Convenção multilateral para a aplicação das medidas relativas às*

convenções fiscais destinadas a prevenir a erosão da base tributária e a transferência de lucros. Paris, 2016. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/treaties/beps-multilateral-instrument-text-translation-portuguese.pdf>. Acessado em 27 de abril de 2022.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E O DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 - 2015 Final Report*. Paris: OECD Publishing, 2015.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E O DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. *Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros*. Paris: OECD Publishing, 2014.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E O DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties*. Paris: OECD Publishing, 2014.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E O DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. *Combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros*. Paris: OECD Publishing, 2013.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E O DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. *Hybrid mismatch arrangements: tax policy and compliance issues*. Paris: OECD Publishing, 2012.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E O DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. *Model Tax Convention (Condensed Version) – Introduction*. Paris: OECD Publishing, 2008.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E O DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting: Functioning under Public International Law. Note by the OECD Directorate for Legal Affairs*. [s.d.]. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/treaties/legal-note-on-the-functioning-of-the-MLI-under-public-international-law.pdf>. Acessado em 22 de abril de 2022.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E O DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. *Applying the Multilateral Instrument Step-by-step*. [s.d.]. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/treaties/step-by-step-tool-on-the-application-of-the-MLI.pdf>. Acessado em 28 de abril de 2022.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E O DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. *Ground-breaking multilateral BEPS convention signed at OECD will close loopholes in thousands of tax treaties worldwide*. [s.d.]. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/ground-breaking-multilateral-beps-convention-will-close-tax-treaty-loopholes.htm>. Acessado em 30 de abril de 2022.

PRÚSSIA. *Gesetz wegen Beseitigung der Doppelbesteuerung vom 13. Mai 1870*. Nördlingen: Druck und Verlag der C. H. Beck'schen Buchhandlung, 1874.

REINHOLD, Richard L. Some things that multilateral tax treaties might usefully do. *The Tax Lawyer*, v. 57, n. 3, 2004.

RIBES, Aurora Ribes. La multilateralidad en la fiscalidad internacional al hilo de la acción 15 BEPS. In: JIMÉNEZ, Catalina Hoyos et. al. (ed.). *Nueva fiscalidad. Estudios en homenaje a Jacques Malherbe*. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2017.

RIBES, Aurora Ribes. Reflexiones acerca de un futuro convenio multilateral em el ámbito de la Unión Europea. In: *Memorias XXVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*. México: Ed. Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, 2015.

ROCHA, Sérgio André. *Política fiscal internacional brasileira*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

ROCHA, Sérgio André. The other side of BEPS: “imperial taxation” and “internacional tax imperialism”. In: ROCHA, Sérgio André; CHRISTIANS, Allison (ed.). *Tax sovereignty in the BEPS Era*. Holanda: Wolters Kluwer, 2017.

ROCHA, Sérgio André; SANTOS, Ramon Tomazela. A Convenção Multilateral da OCDE e a Ação 15 do Projeto BEPS. *Fórum de Direito Tributário*, v. 93, p. 167-197, 2018.

RÜBINGER-BETTI, Gabriel. O Instrumento Multilateral da OCDE: estrutura e interface com os tratados contra a dupla tributação. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, ano 28, n. 146, 2020.

RUGGIE, John Gerard. Multilateralism: the anatomy of an institution. *International Organization*, v. 46, n. 3, 1992.

SAINT-AMANS, Pascal; RUSSO, Raffaele. *What the BEPS are we talking about?* 2013. Disponível em: <https://www.oecd.org/forum/oecdyearbook/what-the-beps-are-we-talking-about.htm>. Acessado em 18 de março de 2022.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Arbitragem no Direito Tributário Internacional. *Direito Tributário Atual*, n. 23, 2009.

STOCKMANN, Gustav (org.). *Die Verfassung des Norddeutschen Bundes (...)*. Leipzig: Westermann & Stäglich, 1867.

TAFEL, G. L. Fr.; THOMAS, G. M. (edit.). *Urkunden zur Älteren Handels- und Staatsgeschichte der Republik Venedig mit besonderer Beziehung auf Byzanz und die Levante*. II. Teil (1205-1255). Viena: Kaiserlich-Königlichen Hof- und Staatsdruckerei, 1856.

TAKANO, Caio Augusto. Ação 15 do Projeto BEPS e os desafios do multilateralismo. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo. *A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: Soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento*. Vol. III. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

TAYLER, William. *The history of the taxation of England, with an account of the rise and progress of the national debt*. Londres: Hope & Co., 1853.

TAYLOR, C. John. Twilight of the Neandertals, or are bilateral double Taxation treaty networks sustainable? *Melbourne University Law Review*, v. 34, n. 1, 2010.

TORRES, Heleno Taveira. O modelo BEPS e sua aplicação no Brasil. In: TEIXEIRA, Alexandre Alkmim (coord.). *Plano BEPS*. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

THURONYI, Victor. International tax cooperation and a multilateral treaty. *Brooklin Journal of International Law*, nº 26, 2001.

TUCÍDIDES. *Historiae in two volumes*. Oxford: Oxford University Press, 1942.

VALENTE, Piergiorgio. BEPS Action 15: release of multilateral instrument. *Intertax*, v. 45, n. 3, 2017.

VANN, Richard. Writing Tax Treaty History. *Sidney Law School Legal Studies Research Paper*, n. 10/19, 2011. Disponível em: <http://ssrn.com/abstract=1788603>. Acessado em 11 de março de 2022.

XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

ZILVETI, Fernando Aurelio. *A evolução histórica da teoria da tributação: análise das estruturas socioeconômicas na formação do sistema tributário*. São Paulo: Saraiva, 2017.