

TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL

“A QUARTIER LATIN teve o mérito de dar início a uma nova fase, na apresentação gráfica dos livros jurídicos, quebrando a frieza das capas neutras e trocando-as por edições artísticas. Seu pioneirismo impactou de tal forma o setor, que inúmeras Editoras seguiram seu modelo.”

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Editora Quartier Latin do Brasil

Empresa Brasileira, fundada em 20 de novembro de 2001

Rua Santo Amaro, 316 - CEP 01315-000

Vendas: Fone (11) 3101-5780

Email: quartierlatin@quartierlatin.art.br

Site: www.quartierlatin.art.br

SERGIO ANDRÉ ROCHA

*Professor Adjunto de Direito Tributário da Universidade do
Estado do Rio de Janeiro. Mestre e Doutor em Direito.
Sócio de Consultoria Tributária da Ernst & Young.*

TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL

Editora Quartier Latin do Brasil
São Paulo, verão de 2013
quartierlatin@quartierlatin.art.br
www.quartierlatin.art.br

EDITORA QUARTIER LATIN DO BRASIL

Rua Santo Amaro, 316 - Centro - São Paulo

Contato: *quartierlatin@quartierlatin.art.br*
www.quartierlatin.art.br

Coordenação editorial: Vinicius Vieira

Diagramação: Victor Guimarães Sylvio

Revisão gramatical: *Studio Quartier*

Capa: Eduardo Nallis Villanova

ROCHA, Sergio André. Tributação Internacional – São Paulo:
Quartier Latin, 2013.
ISBN 85-7674-

1. Direito Tributário Internacional. I. Título

Índices para catálogo sistemático:

1. Brasil: Direito Tributário Internacional

TODOS OS DIREITOS RESERVADOS. Proibida a reprodução total ou parcial, por qualquer meio ou processo, especialmente por sistemas gráficos, microfilmicos, fotográficos, reprográficos, fonográficos, videográficos. Vedada a memorização e/ou a recuperação total ou parcial, bem como a inclusão de qualquer parte desta obra em qualquer sistema de processamento de dados. Essas proibições aplicam-se também às características gráficas da obra e à sua editoração. A violação dos direitos autorais é punível como crime (art. 184 e parágrafos do Código Penal), com pena de prisão e multa, busca e apreensão e indenizações diversas (arts. 101 a 110 da Lei 9.610, de 19.02.1998, Lei dos Direitos Autorais).

SUMÁRIO

Capítulo 1

A Tributação na Sociedade de Risco, 19

1. Modernização reflexiva e a sociedade de risco.....	20
2. Sociedade de risco e tributação	25
2.1. Sociedade de risco e tributação:	
O risco de quebra do Estado.....	25
2.2. Sociedade de risco e tributação:	
A utilização extrafiscal dos tributos.....	29
2.3. Tributação e complexidade	30
2.4. Mecanismos para a superação da complexidade:	
nova legalidade, praticidade, transparência, ponderação,	
proporcionalidade, tolerância e responsabilidade.....	31
2.4.1. Nova legalidade tributária?	31
2.4.2. O princípio da praticidade tributária.....	36
a) Delegação de competências aos contribuintes	37
b) O papel da substituição tributária “para frente” como meio de	
simplificação.....	40
c) Utilização de presunções e ficções.....	43
2.4.3. O princípio da transparência fiscal	45
2.4.4. A ponderação e a proporcionalidade	46
2.4.5. Os princípios da tolerância e da responsabilidade	48
3. O outro lado da moeda: O risco de quebra dos contribuintes	49
a) O problema da complexidade da legislação tributária.....	50
b) Razões de Estado e decisões judiciais	51
4. Conclusão	53

Capítulo 2

Introdução do Direito Tributário Internacional, 55

1. Da Dupla Tributação Internacional	56
2. Medidas para evitar a dupla tributação	58
3. Convenções para evitar a dupla tributação da renda	59
3.1. Evolução histórica das CDTRs	59
3.2. Objetivos das CDTRs	63
3.2.1. Evitar a dupla tributação da renda	64
3.2.2. A repartição de receitas tributárias	
entre os países contratantes.....	65
3.2.3. Fomento aos investimentos estrangeiros (segurança jurídica e	

estabilidade da tributação sobre inversões estrangeiras).....	67
3.2.4. Concretização do princípio da não discriminação.....	68
3.2.5. Evitar a evasão fiscal	69

Capítulo 3

Princípios Gerais do Direito Internacional Tributário, 71

1. Introdução.....	72
2. Os princípios como mandamentos de otimização	76
3. Princípios gerais do Direito Tributário Internacional.....	78
3.1. Não bitributação	78
3.2. Princípio da boa-fé.....	80
3.3. Princípio da interpretação comum	81
3.4. Princípio da neutralidade	82
3.5. Princípios da fonte e da residência.....	84
3.6. Princípio da transparência	85
3.7. Princípio do arm's length	86
3.8. Princípio antiabuso.....	87
3.9. Princípio da não discriminação	88

Capítulo 4

Imperialismo Fiscal Internacional e o “Princípio” do Estabelecimento

Permanente, 91

1. Introdução.....	92
2. O Modelo OCDE: Uma Carta pela Tributação na Residência.....	93
3. O Modelo ONU: Significativamente Diferente ou Apenas Superficialmente Diferente do Modelo OCDE?	94
4. O “Princípio” do Estabelecimento Permanente e a Tributação dos Lucros das Empresas	95
5. O Imperialismo Teórico.....	99
6. Um Exemplo: A Debatida Utilização dos Comentários ao Modelo OCDE.....	100
7. Caso Prático: A Decisão do STJ no Recurso Especial nº 1.161.467	101
8. Conclusão	102

Capítulo 5

Relação entre o Direito Doméstico e as Convenções para Evitar a Dupla Tributação da Renda no Brasil: O Artigo 98 do Código Tributário Nacional, 105	
1. Introdução.....	106
2. Origens do artigo 98 do Código Tributário Nacional.....	108
2.1. Da redação original do artigo 98 no Projeto Oswaldo Aranha	109
2.2. O Anteprojeto de Rubens Gomes da Souza.....	109
2.3. O Relatório do Professor Rubens Gomes de Souza.....	110
2.4. As sugestões oferecidas ao Anteprojeto de Código Tributário Nacional	111
2.5. A posição contrária na Comissão	113
3. Análise quanto à compatibilidade do artigo 98 com a Constituição Federal	113
4. As decisões do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça e a classificação dos tratados em normativos e contratuais.....	119
5. Analisando a decisão proferida no Recurso Especial nº 426.945 ("Caso Volvo")	124
a) Ministro Teori Albino Zavascki.....	126
b) Ministro José Delgado	126
c) Ministro Francisco Falcão.....	127
d) Ministro Luiz Fux	127
e) Ministra Denise Arruda.....	128
6. O julgamento do Recurso Extraordinário nº 229.096-o	129
6.1. A questão da desoneração de tributos estaduais, distritais e municipais por intermédio de tratado internacional	129
6.2. As referências ao artigo 98 do CTN	132
6.3. Comentários sobre a decisão proferida no Recurso Extraordinário nº 229.096-o	132
7. O Caso Volvo no STF	135
8. Conclusão a respeito do artigo 98 do CTN	135
9. Os tratados sobre matéria tributária como normas especiais de tributação	136

Capítulo 6

Possibilidade Jurídica da Concessão de Isenções de Tributos Estaduais e Municipais por Intermédio de Tratado Internacional, 139

1. Introdução.....	140
2. Da correta interpretação do inciso III do artigo 151 da Constituição Federal	141
3. Argumentos para a defesa da possibilidade jurídica da concessão de isenções de tributos estaduais e municipais por intermédio de tratados internacionais	142
4. Argumentos contrários à possibilidade jurídica da concessão de isenções de tributos estaduais e municipais por intermédio de tratados internacionais	144
4.1. O tratado como fonte de direitos.....	145
4.2. O artigo 98 do C.T.N. e a prevalência das normas internacionais sobre o direito interno	145
4.3. A União Federal como ordem jurídica parcial e como representante do Estado Brasileiro	146
4.4. A questão do federalismo fiscal brasileiro.....	149
5. Posição dos Tribunais Superiores sobre a presente questão	150
6. Conclusão	150

Capítulo 7

A Qualificação No Direito Internacional Tributário, 153

1. Introdução.....	154
2. Interpretação ou qualificação dos fatos?	154
3. A qualificação no Direito Internacional Privado	156
4. A qualificação no Direito Internacional Tributário	162
4.1. Critérios para alocação de competência qualificatória.....	166
4.2. A aplicação do New Approach no Brasil	171
4.3. A tese da qualificação autônoma.....	171
4.4. A teoria do Professor Alberto Xavier	173
5. Conclusão	175

Capítulo 8

Estabelecimento Permanente Pessoal “à Brasileira”: Tributação de Lucros Auferidos Através de Comissários, Mandatários e Representantes, 177

1. Introdução.....	178
2. Estabelecimento Permanente e Comissão Mercantil.....	179
3. Estabelecimento Permanente e Representação	181
4. Comparação do Tratamento Dispensado nos Casos de Comissão e de Representação	183
5. Decisões sobre a Matéria	184
6. Confronto entre a Legislação Brasileira e os Tratados Internacionais.....	187
7. Conclusão	190

Capítulo 9

Treaty Shopping e a Cláusula de Beneficiário Efetivo nas Convenções Sobre a Tributação da Renda e do Capital Celebradas pelo Brasil, 191

1. Introdução.....	192
2. Treaty Shopping: Abuso das Convenções contra a Bitributação	193
3. Afinal, quem é o Beneficiário Efetivo de uma Transação?	196
4. Dois Casos envolvendo a Definição de Beneficiário Efetivo.....	200
4.1. O Caso Prévost	200
4.2. O Caso Indofood	202
5. Nosso Entendimento acerca da Aplicação do Artigo 3 (2).....	204
6. Beneficiário Efetivo nos Tratados Celebrados pelo Brasil	207
6.1. Beneficiário Efetivo no Brasil antes da Edição da Lei n. 12.249/2010	207
6.2. Beneficiário Efetivo no Brasil após a Edição da Lei n. 12.249/2010	
208	
6.2.1. Pode o § 1º do Artigo 26 da Lei n. 12.249/2010 ser Utilizado como Fonte do Conceito de Beneficiário Efetivo?	209
6.2.2. Aplicação do § 1º do Artigo 26 da Lei n. 12.249/2010 a Tratados Anteriores à sua Entrada em Vigor	211
7. Comentários sobre o § 1º do artigo 26 da Lei n. 12.249/2010	215
8. Conclusão	216

Capítulo 10

Regra Brasileira de Combate à Subcapitalização: Legitimidade e Anterioridade

Elaborado em co-autoria com Bruna Cunha, Gerente de Consultoria Tributária

da Ernst & Young, 219

1. Introdução.....	220
2. A Subcapitalização e as Regras contra o seu Abuso	221
3. Breves Comentários acerca de Alguns Modelos Estrangeiros.....	223
3.1. Alemanha	223
3.2. Argentina	224
3.3. Áustria	224
3.4. Estados Unidos.....	225
3.5. França.....	225
4. Subcapitalização no Brasil: A posição da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) antes da Lei nº 12.249/10	226
5. Thin Cap na Lei nº 12.249/10.....	227
6. Natureza das Regras Contra a Subcapitalização e sua Ilegitimidade	229
7. Thin Cap e a Regra da Anterioridade	232
8. Conclusão	237

Capítulo 11

Paraísos Fiscais e Regimes Fiscais Privilegiados:

Análise de Algumas Questões Controvertidas, 239

1. Introdução.....	240
2. Paraísos fiscais e regimes fiscais privilegiados como tipos jurídicos.....	242
3. Efeitos jurídicos da caracterização de um paraíso fiscal ou de um regime fiscal privilegiado	246
4. Da natureza jurídica da lista	250
5. O exercício de atividade econômica substantiva	252
6. O enquadramento de holdings como regimes fiscais privilegiados.....	255
7. Conclusão	258

Capítulo 12

Comentários Sobre a Restrição à Dedutibilidade de Despesas Prevista no Artigo 26 da Lei n. 12.249/2010, 259

1. Introdução.....	260
2. O princípio da transparência e o combate aos paraísos fiscais.....	263
3. Alguns comentários sobre o artigo 26 da Lei n. 12.249/2010.....	264
4. A irrazoabilidade do o artigo 26 da Lei n. 12.249/2010	267
5. O artigo 26 da Lei n. 12.249/2010 seria uma regra antielisiva específica? 269	
6. Conclusão	270

Capítulo 13

Caso Copesul: Tributação pelo IRRF da Prestação de Serviços sem Transferência de Tecnologia Prestados por Não Residentes, 271

1. Introdução.....	272
2. Análise do Recurso Especial n. 1.161.467	272
2.1. Dos Fatos	272
2.2. Da Decisão do TRF da 4ª Região	273
2.3. Da Decisão do STJ.....	275
3. Nossos Comentários	279
3.1. Evolução do Debate.....	280
3.2. Comentários Gerais sobre a Tributação na Fonte de Serviços Prestados Diretamente (sem a interveniência de estabelecimento permanente).....	283
3.3. O Ato Declaratório Normativo n. 01/2000: Exemplo de um Texto Normativo Infeliz	284
3.4. Os Outros Fundamentos para a Cobrança do IRRF.....	285
3.4.1. Aplicação do Artigo 14	285
3.4.2. Aplicação da Equiparação a Royalties Contida nos Protocolos	287
3.4.3. Definição de “Lucros das Empresas” com Base na Legislação Doméstica	288
3.5. O Artigo 98 do CTN tem Algum Papel Nesse Debate?.....	291
4. Conclusão	292

Capítulo 14

Considerações Acerca da Incidência do ISS sobre Serviços Prestados no Exterior, 293

1. Comentários introdutórios.....	294
2. Breve análise da tributação sobre a importação de serviços instituída pela LC nº 116/03.....	294
3. Exame quanto à constitucionalidade da tributação da importação de serviços	295
3.1. Dos limites do exercício do poder tributário pelos Estados.....	295
3.2. Regra-matriz de incidência do ISS: Especial ênfase ao seu aspecto espacial	297
3.3. O aspecto espacial do ISS: O local da prestação do serviço	298
3.4. O aspecto material da regra-matriz de incidência do ISS: a prestação de serviços	299
3.5. Da necessidade de atribuição constitucional da competência para a tributação da importação de serviços – A comparação com o ICMS.....	302
3.6. O paralelo com o Imposto de Renda	303
3.7. Prestação de serviços iniciada no exterior e concluída no Brasil	303
4. Conclusão	304

Capítulo 15

Base de Cálculo do Pis&Cofins-Importação e da Cide-Royalties e Reajuste do IRRF, 305

1. Introdução.....	306
2. Da base de cálculo do PIS&COFINS-Importação e da CIDE-Royalties	307
3. A posição da RFB em decisões de consulta	308
4. A posição do CARF no Acórdão n. 3201-00.415	309
5. Nossos comentários.....	311
6. Conclusão	313

Capítulo 16

O Resultado do Serviço como Elemento da Regra de Incidência do PIS/COFINS-Importação e da Regra Exonerativa do ISS sobre Exportações, 315

1. Introdução.....	316
2. As compreensões possíveis do conceito de resultado da prestação do serviço	317
3. As decisões da Receita Federal no caso do PIS/COFINS-Importação	320
4. A posição do STJ sobre a matéria	322
5. Reflexos da interpretação do STJ sobre a incidência do ISS na importação de serviços	323
6. Conclusão	324

Capítulo 17

MODELOS DE REGULAÇÃO JURÍDICA, PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA E OS NOVOS MÉTODOS PCI E PECEX, 325

1. Introdução.....	326
2. Modelos de Regulação Jurídico-Tributária.....	327
2.1. Conclusão do Presente Tópico	331
3. Eficácia da Regulamentação Formal das Regras de Transferência no Caso de Conflito com a Realidade Econômica da Transação	331
4. Breve Análise dos Casos Marcopolo I e II.....	332
5. Os Novos Método do Preço sob Cotação na Importação (PCI) e Método do Preço sob Cotação na Exportação (PECEX)	340
5.1. Métodos sobre Commodities?	340
5.2. Preço Parâmetro	341
5.3. Tratamento no Caso de não Haver Cotação em Bolsa.....	342
6. Conclusão	342

Capítulo 18

Preços de Transferência e Tipologia Jurídica: As Novas Margens de Lucro Presumidas do PRL, 343

1. Introdução.....	346
2. Direito Tributário e tipos jurídicos	349

2.1. Tipicidade e tipo na teoria geral do direito	349
2.2. A interpretação dos tipos jurídicos.....	353
3. Os setores de atividade econômica como tipos jurídicos e sua interpretação	354
4. Conclusão	358

Capítulo 19

Interpretação e Aplicação de Tratados Tributários pelo CARF

Elaborado em co-autoria com Thais Furtado, Gerente de Consultoria

Tributária da Ernst & Young, 359

1. Introdução	362
2. Padrão de Fatos dos Casos Analisados.....	364
3. Aplicação dos Tratados Tributários Caso a Caso	365
3.1. Caso Eagle I	365
3.2. Caso Refratec.....	367
3.3 Caso Eagle II	368
3.4 Caso Gerdau.....	369
4. Conclusão	373

Capítulo 20

Integração Econômica e Harmonização da Legislação Tributária, 375

1. Introdução	376
2. Instrumentos de harmonização legislativa	381
3. Integração Econômica e Harmonização Tributária	384
3.1. Considerações preliminares	384
3.2. Harmonização dos impostos incidentes sobre o consumo de mercadorias e serviços	387
3.2.1. O IVA na União Europeia	389
3.2.2. A tributação do consumo no MERCOSUL	394
3.3. Harmonização da tributação direta.....	395
3.4. Da harmonização dos encargos sociais	397
4. Conclusão	400

Capítulo 1

A Tributação na Sociedade de Risco

1. MODERNIZAÇÃO REFLEXIVA E A SOCIEDADE DE RISCO

O Século XX trouxe notáveis modificações à dinâmica da vida do homem sobre a Terra. De fato, pela primeira vez em nossa história o desenvolvimento técnico-científico, assim como as vicissitudes do modelo socioeconômico prevalecente põem em risco de continuidade a própria perpetuação da espécie humana.

De outro lado, como bem notou Manuel Atienza, vive-se um paradoxo, na medida em que, também pela primeira vez em sua história a humanidade possui conhecimento e recursos para que todos tenham acesso a níveis básicos de educação, saúde, moradia e alimentação, sem que, entretanto, tenha sido alcançado um estágio rudimentar de justiça social em termos globais¹.

As transformações iniciadas no século passado e que continuam se processando no atual trouxeram consigo o fenômeno referido como *modernização reflexiva*², o qual, nas palavras de Ulrich Beck, representa a “possibilidade de uma (auto)destruição criativa para toda uma era: aquela da sociedade industrial”. Como complementa o sociólogo alemão, “o ‘sujeito’ dessa destruição coletiva não é a revolução, não é a crise, mas a vitória da modernização ocidental”³.

Com a superação dos paradigmas da sociedade industrial por intermédio da modernização reflexiva, emerge o conceito de *sociedade de risco*, o qual “designa uma fase no desenvolvimento da sociedade moderna, em que os riscos sociais, políticos, econômicos e individuais tendem cada vez mais a escapar das instituições para o controle e a proteção da sociedade industrial”⁴.

1 ATIENZA, Manuel. *El Sentido del Derecho*. 2. ed. Barcelona: Ariel, 2003. p. 20. Como destaca Anthony Giddens, “a modernidade é um fenômeno de dois gumes [...]. O desenvolvimento das instituições sociais modernas e sua difusão em escala mundial criaram oportunidades bem maiores para os seres humanos gozarem de uma existência mais segura e gratificante que qualquer tipo de sistema pré-moderno. Mas a modernidade tem também um lado sombrio, que se tornou muito aparente no século atual” (GIDDENS, Anthony. *As Consequências da Modernidade*. Tradução Raul Fiker. São Paulo: Editora UNESP, 1991. p. 16).

2 Importa mencionar que, como destacado por Eduardo C. B. Bittar, a denominação desse momento histórico não é pacífica, falando-se em *modernidade reflexiva*, *pós-modernidade*, *super-modernidade*, etc. (BITTAR, Eduardo C. B. *O Direito na Pós-Modernidade*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2005. p. 96 e 97).

3 BECK, Ulrich. “A Reinvenção da Política: Rumo a uma Teoria da Modernização Reflexiva”. In: GIDDENS, Anthony; BECK, Ulrich; LASH, Scott. *Modernização Reflexiva: Política, Tradição e Estética na Ordem Social Moderna*. Tradução Magda Lopes. São Paulo: Editora UNESP, 1997. p. 12. Sobre a reflexividade da modernidade ver também: GIDDENS, Anthony, *As Consequências da Modernidade*, 1991, p. 16.

4 Cf. BECK, Ulrich, “A Reinvenção da Política: Rumo a uma Teoria da Modernização Reflexiva”, 1997, p. 15.

É lógico que os riscos sempre estiveram presentes ao longo da história. Todavia, a sociedade de risco implica algo mais do que o reconhecimento de que os seres humanos expõem-se a riscos naturais e sociais que ameaçam a continuidade de sua existência individual. *A sociedade de risco traz consigo riscos que transcendem em muito a individualidade das pessoas e até mesmo as comunidades locais, com a globalização em escala mundial dos riscos.*

Em outra assentada, os riscos presentes na sociedade de risco não são *naturais*, com o que se quer afirmar que os mesmos *são uma decorrência do próprio desenvolvimento técnico da humanidade e da forma como os seres humanos exercem o papel de espécie predominante na Terra.*

Como destaca Anthony Giddens, “um cético poderia perguntar: não há nada de novo aqui? A vida humana não foi sempre marcada pela contingência? O futuro não foi sempre incerto e problemático? A resposta a cada uma dessas perguntas é ‘sim’. Não é que atualmente nossas circunstâncias de vida tenham se tornado menos previsíveis do que costumavam ser; o que mudou foram as origens da imprevisibilidade. Muitas incertezas com que nos defrontamos hoje foram criadas pelo próprio desenvolvimento do conhecimento humano”⁵.

A sociedade industrial, desenvolvida sobre o arcabouço político-econômico do protoliberalismo, convivia com riscos sociais que eram controláveis por intermédio da ação do legislador, donde terem tido destaque nesse período histórico as crenças na infalibilidade do legislador na regulação da vida em sociedade⁶.

O Século XX pôs em xeque a crença em tal modelo. Em um primeiro momento, o surgimento de riscos financeiros que não poderiam ser assumidos

5 GIDDENS, Anthony. “Risco, Confiança e Reflexividade”. In: GIDDENS, Anthony; BECK, Ulrich; LASH, Scott. *Modernização Reflexiva: Política, Tradição e Estética na Ordem Social Moderna*. Tradução Magda Lopes. São Paulo: Editora UNESP, 1997. p. 220. Sobre a distinção entre os riscos presentes na sociedade de risco e aqueles que caracterizam a sociedade industrial ver: BECK, Ulrich. *Liberdade ou Capitalismo*. Tradução Luiz Antônio Oliveira de Araújo. São Paulo: Editora UNESP, 2003. pp. 113-116.

6 Nas palavras de André-Jean Arnaud, “o Direito ‘moderno’ é um Direito que foi construído sobre princípios filosóficos em honra de uma época que leva seu nome: crença no caráter universal das soluções jurídicas, e nas benfeitorias da lei toda-poderosa. Se seguimos os filósofos, juristas e legisladores do fim do século XVIII, vemos que o Direito era suscetível de um conhecimento universal, pois os princípios que o ditavam estavam inscritos no coração de cada um de nós, e podiam ser conhecidos graça às luzes naturais da razão. Além disso, o contrato social fazia com que a lei, votada em nome de todos, devesse ser aplicada em comum acordo, igualmente para todos. Não existiriam nunca mais privilégios, dado que a lei – porque era geral, clara, tratando do bem comum e não se interessando pelos casos particulares –, aparecia como a garantia suprema contra o arbítrio” (ARNAUD, André-Jean. *O Direito Traído pela Filosofia*. Tradução Wanda de Lemos Capeller e Luciano Oliveira. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991. p. 246).

pelos indivíduos, devendo ser difundidos por toda a coletividade, leva ao desenvolvimento do contrato de seguro, que tem como um de seus escopos principais a assunção coletiva de perdas individuais que não podem ser suportadas por indivíduos e empresas unilateralmente⁷.

Na sociedade de risco, todavia, *os riscos coletivos transcendem a competência controladora do legislador*⁸, *ao mesmo tempo em que inviabilizam a difusão de seus custos por todos os indivíduos mediante contrato de seguro*.

Está-se aqui diante do risco nuclear, do risco de uma depredação irreversível do meio-ambiente, do risco de uma crise econômica de proporções mundiais, como a que se iniciou em 2008, com potencial para levar a um empobrecimento global e à falência dos Estados, do risco das drogas e da AIDS, do risco do terrorismo, da bioética e, em países onde, como no Brasil, ainda não foram alcançados os padrões básicos de desenvolvimento social, do risco da exclusão social, provavelmente o maior risco enfrentado em âmbito nacional e que se encontra vinculado à proliferação das drogas e da violência e até mesmo à depredação do meio-ambiente e à contaminação por doenças⁹.

7 Dá-nos clara lição acerca da relevância do contrato de seguro Sergio Cavaliere Filho, cujo entendimento encontra-se transcrito a seguir: "Poucos têm em exata dimensão a importância do seguro no mundo econômico moderno; mais do que meio de preservação do patrimônio, tornou-se, também, instrumento fundamental de desenvolvimento. Não fora a segurança que só o seguro pode dar, inúmeros empreendimentos seriam absolutamente inviáveis, dado a enormidade dos riscos que representam. Bastaria, por exemplo, uma única plataforma de extração de petróleo incendiada, ou apenas uma aeronave acidentada, para abalar irremediavelmente a estabilidade econômica das empresas que exploram tais tipos de atividade. Mas, através do seguro, consegue-se socializar o dano, repartindo-o entre todos (ou muitos), de sorte a torná-lo suportável, por maior que ele seja. Além disso, o seguro movimentava bilhões de dólares anualmente, gerando riqueza e milhares de empregos em todo o País" (CAVALIERE FILHO, Sergio. *Programa de Responsabilidade Civil*. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 414).

8 Como destaca Willis Santiago Guerra Filho, "o direito, assim como a ética, pode ser concebido como repositório de normas consagradas socialmente para a orientação da conduta humana. Tal orientação, no entanto, pressupõe um conhecimento sobre as condições em que se dá a ação humana, conhecimento este que, em nossa sociedade, se espera seja fornecido, basicamente, pela ciência. A crescente complexidade dessa sociedade, em ritmo vertiginoso, torna aqueles repositórios, assim como os conhecimentos acumulados no passado, em grande parte, obsoletos ou, no mínimo, insuficientes, na medida em que não oferecem soluções para os problemas radicalmente novos e complexos com os quais temos de lidar. São problemas desse tipo, aqueles decorrentes da intervenção do homem no seu meio natural, incluindo, aí, o próprio material genético que o constitui, dando ensejo ao surgimento de novas ramificações tanto da ciência, como do direito e da ética, a saber, a ecologia, o direito ambiental e a bioética" (GUERRA FILHO, Willis Santiago. "Epistemologia Sistemática para Fundamentação de um Direito Tributário da Cidadania Democrática e Global". In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 586).

9 Para um exame profundo acerca da pós-modernidade na realidade brasileira, ver: BITTAR, Eduardo C. B., *O Direito na Pós-Modernidade*, 2005, pp. 215-284.

O tema da sociedade de risco e seus efeitos é riquíssimo e tem diversos pontos de interseção com a ordem jurídica, imbricando-se pelos vários “ramos” do Direito, inclusive o Direito Tributário.

Tais aspectos não passaram despercebidos ao Professor Ricardo Lobo Torres, que certamente é o jurista pátrio que com maior entusiasmo e maestria tem tratado da questão relacionada à sociedade de risco e seus reflexos sobre a tributação.

Como destaca o Professor Ricardo Lobo, “a sociedade de risco se caracteriza por algumas notas relevantes: a ambivalência, a insegurança, a procura de novos princípios e o redesenho do relacionamento entre as atribuições das instituições do Estado e da própria sociedade”¹⁰.

Para Zygmunt Bauman “a ambivalência, possibilidade de conferir a um objeto ou evento mais de uma categoria, é uma desordem específica da linguagem, uma falha da função nomeadora (segregadora) que a linguagem deve desempenhar. O principal sintoma de desordem é o agudo desconforto que sentimos quando somos incapazes de ler adequadamente a situação e optar entre ações alternativas”¹¹.

Como bem pontuou Ricardo Lobo Torres na passagem antes transcrita, outras características da Sociedade de Risco são a insegurança, a indeterminação e a incerteza que cobrem as relações humanas e seu meio exterior, as quais trazem consigo a paralisação comportamental do homem diante do que lhe é estranho. Sobre o *horror da indeterminação* traz-se à colação as seguintes palavras de Zygmunt Bauman:

“A clareza cognitiva (classificatória) é uma reflexão, um equivalente intelectual de certeza comportamental. Ocorrem e desaparecem juntas. Constatamos num lampejo como estão atadas quando desembarcamos num país estrangeiro, quando ouvimos uma língua estrangeira, quando observamos uma conduta que nos é estranha. Os problemas hermenêuticos que então enfrentamos oferecem um primeiro vislumbre da impressionante paralisia comportamental que se segue ao fracasso da capacidade classificatória. Compreender, como sugeriu Wittgenstein, é saber como prosseguir. É por isso que os problemas hermenêuticos

10 TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. II. p. 177.

211 BAUMAN, Zygmunt. *Modernidade e Ambivalência*. Tradução Marcus Penchel. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1999. p. 9.

(que surgem quando o significado não é irrefletidamente evidente, quando tomamos consciência de que palavras e significado não são a mesma coisa, de que existe um *problema* de significado) são vividos como irritantes. Problemas hermenêuticos não resolvidos significam incerteza sobre como uma situação deve ser lida e que reação deve produzir os resultados desejados. Na melhor das hipóteses, a incerteza produz confusão e desconforto. Na pior, carrega um senso de perigo.”¹²

Os traços da sociedade de risco acima apontados, ambivalência e insegurança, trazem a necessidade da busca por novos princípios para a fundamentação do ordenamento jurídico e das relações entre Estado e sociedade, espaço que é preenchido por princípios como o da solidariedade, o da transparência, da proporcionalidade, da ponderação, da tolerância e da responsabilidade¹³.

É evidente, portanto, que as características da sociedade de risco, acima apontadas, encontram-se amplamente presentes no campo do Direito, inclusive no âmbito da tributação, área em que será focado o presente estudo.

Analisando-se as relações entre Fisco e contribuintes nos dias atuais, verifica-se que se encontram presentes nas mesmas, em ampla medida, a ambivalência e insegurança características da sociedade de risco, a reclamarem uma mudança de paradigmas e princípios vetores do agir dos diversos atores tributários (Fazenda Pública, Poder Judiciário, contribuintes, entidades não governamentais de controle – nacionais e internacionais).

Essas mudanças criam uma crise no *senso comum teórico do jurista*¹⁴, habituado que está a tratar dos problemas jurídico-fiscais com um instrumental forjado à luz das inflexões da sociedade industrial.

O objeto do presente estudo, portanto, consiste no estudo das interseções entre a problemática da sociedade de risco e o Direito Tributário, buscando-se apontar as transformações sofridas pelos sistemas tributários, com foco no sistema tributário nacional, com vistas ao seu ajustamento com a realidade da sociedade pós-moderna.

¹² BAUMAN, Zygmunt, *Modernidade e Ambivalência*, 1999, p. 66.

¹³ Cf. TORRES, Ricardo Lobo, *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários*, 2005, p. 179.

¹⁴ Sobre o *senso comum teórico dos juristas* ver: WARAT, Luiz Alberto. *Introdução Geral ao Direito*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1994. v. I. p. 22.

2. SOCIEDADE DE RISCO E TRIBUTAÇÃO

As conexões entre a sociedade de risco e a tributação são várias. Em primeiro lugar, pode-se mencionar que após a superação do protoliberalismo pelo Estado Social, até chegarmos ao atual Estado Social-Democrático de Direito, o Estado assumiu um grande número de prestações que antes se encontravam na esfera dos indivíduos. Com isso, *a necessidade de financiamento de tais atividades estatais coloriu com novas cores o fenômeno da tributação, trazendo consigo o risco da quebra do Estado e as nefastas consequências que daí adviriam.*

Além do próprio risco de quebra do Estado é de se assinalar que a ambivalência e a incerteza da sociedade de risco têm reflexo sobre as relações entre Fisco e contribuintes, colocando na berlinda a formulação tradicional sobre princípios considerados fundamentais, como os *princípios da segurança jurídica e da legalidade*. Questiona-se: como alcançar a segurança dos contribuintes e da Fazenda Pública no âmbito da sociedade de risco, uma vez que se caracteriza esta pela ambivalência e pela insegurança? Analisemos essas questões com um pouco mais de profundidade.

2.1. SOCIEDADE DE RISCO E TRIBUTAÇÃO: O RISCO DE QUEBRA DO ESTADO

No curso da história recente da humanidade, a intervenção estatal nas atividades privadas e, assim, as atribuições conferidas ao Estado desenvolvem-se de forma mais ou menos acentuada, variando entre o intervencionismo exacerbado e o culto à liberdade individual contra os interesses coletivos (corporificados, a partir de determinado momento histórico, na atuação estatal).

Entre o final do século XVIII e o início do século XX, principalmente a partir das Revoluções Americana e Francesa, propagou-se o modelo econômico liberal-individualista, que já havia se instalado na Inglaterra desde a Revolução Gloriosa de 1688, o qual pretendeu garantir a predominância *política* da classe econômica burguesa sobre as demais, assim como a sua defesa contra qualquer atuação limitadora-interventiva do Estado.

Por tal razão, o direito fundamental, sustentáculo desse modelo político-econômico, era o direito à liberdade, o qual se figurava praticamente absoluto, oponível a qualquer intervenção estatal considerada indevida¹⁵.

¹⁵ Cf. BONAVIDES, Paulo. *Do Estado Liberal ao Estado Social*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 40; CASTRO, Carlos Roberto de Siqueira. *O Congresso e as Delegações Legislativas*. Rio de Janeiro:

Em perfeita síntese, Norberto Bobbio assevera que “como teoria econômica, o liberalismo é partidário da economia de mercado; como teoria política é simpatizante do Estado que governe o menos possível ou, como se diz hoje, do Estado mínimo”¹⁶.

Com o passar dos anos, o individualismo exacerbado e as condições em que a classe dominante burguesa exercia seu domínio sobre a classe trabalhadora levaram à crise do sistema político-econômico liberal clássico, com a consequente necessidade da intervenção do Estado no âmbito das relações privadas¹⁷.

Surge a partir daí o chamado Estado Social, o qual se caracteriza pela intervenção estatal nas relações privadas e no exercício de direitos individuais, assim como pelo desenvolvimento das prestações de previdência e seguridade sociais.

No curso da segunda metade do século XX o Estado Social entrou em crise. O assistencialismo desse modelo foi indicado como responsável pelo crescimento da dívida pública e do déficit orçamentário¹⁸, dando início à sua contestação e à pregação pelo retorno de um Estado Liberal não intervencionista.

Contudo, a crise por que passou o Estado Social e o surgimento de defensores de um modelo estatal neoliberal não implicaram no desaparecimento do primeiro. De fato, como assevera Ricardo Lobo Torres “o modelo do Estado Social não desaparece totalmente. Passa por modificações importantes, com a diminuição do seu tamanho e a restrição ao seu intervencionismo. Deixa-se influenciar pelas ideias do liberalismo social, que não se confundem com as do neoliberalismo ou do protoliberalismo nem, por outro lado, com as da social democracia”¹⁹.

Apresentados esses breves apontamentos, nota-se que a intervenção estatal nas relações privadas, e assim no exercício de direitos por parte dos indivíduos, que se encontra diretamente vinculada ao caráter mais ou menos assistencia-

Forense, 1989. p. 9; TORRES, Ricardo Lobo. *O Orçamento na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p. 86.

16 BOBBIO, Norberto. *El Futuro de la Democracia*. Tradução José F. Fernandez Santillan. México: Fondo de Cultura Económica, 1986. p. 89.

17 Cf. REALE, Miguel. “Da Democracia Liberal à Democracia Social”. *Revista de Direito Público*, São Paulo, nº 71, jul-set. 1984, p. 24.

18 Cf. TORRES, Ricardo Lobo, *O Orçamento na Constituição*, 1995, p. 11; STRECK, Lenio Luiz. *Jurisdição Constitucional e Hermenêutica: Uma Nova Crítica do Direito*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 58; HAYEK, Friedrich A. *The Constitution of Liberty*. Chicago: The University of Chicago Press, 1992. p. 302 e 303.

19 *O Orçamento na Constituição*, 1995, p. 15.

lista adotado pelo Poder Público, variou da pregação por um Estado mínimo (a qual, como visto, há algum tempo voltou a ocupar espaço de destaque no ideário político-econômico ocidental) até a prevalência de um Estado Social intervencionista e “paternalista”, sendo oportuno observar que, hodiernamente, nenhuma dessas estruturas extremadas prevalece, havendo um Estado presente e participativo nas relações sociais, mas não centralizador das iniciativas econômicas e limitador dos direitos e interesses privados.

Ora, a assunção de diversas atividades pelo Estado trouxe consigo uma gama de necessidades financeiras, uma vez que todas as prestações estatais, assim como os direitos individuais e sociais garantidos pela Constituição, custam dinheiro e devem ser suportados pela coletividade.

Há, assim, importante relação entre o desenvolvimento da participação estatal na vida das pessoas de direito privado e a ampliação das carências arrecadatórias do Poder Público, *que passa a ter na arrecadação tributária a fonte de recursos indispensáveis para o custeio de suas atividades*. Como destaca Juan Manuel Barquero Estevan:

“Faz já alguns anos, em um trabalho que pode ser tido já por um clássico na literatura sobre o Estado social, *Ernst Forsthoff* afirmava que o Estado fiscal ou impositivo constitui o vínculo indispensável de união entre os princípios do Estado de Direito e Estado social, porque somente através das possibilidades de ingerência do Estado impositivo pode-se garantir o desenvolvimento do Estado social, sob uma estrita observância, ao próprio tempo, das formas do Estado de Direito e, concretamente, do respeito do Direito de propriedade. Apontava, assim, a tese de que a configuração do Estado como ‘impositivo’ constitui um pressuposto funcional do Estado social, pois este só pode alcançar seus objetivos recorrendo ao imposto como instrumento financeiro.”²⁰

No contexto de um Estado Social, portanto, a tributação passa a ser a fonte de custeio de todos os deveres estatais, muitos deles elevados a direitos fundamentais do indivíduo pela Constituição, como aqueles relativos, por exemplo, à saúde e à educação.

20 ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. *La Función del Tributo en el Estado Democrático de Derecho*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 2002. p. 33.

É diante desse cenário que se pode afirmar, com Casalta Nabais, tratar-se o dever tributário de dever fundamental, de cujo adimplemento depende a consecução das finalidades constitucionais do Estado²¹.

Além de funcionar como instrumento de custeio das atividades estatais, a tributação também desempenha papel relevante no que se refere às condições para o desenvolvimento econômico, sendo certo que um sistema tributário mal administrado pode funcionar como entrave ao crescimento de uma nação ou bloco econômico, agravando as condições de vida dos indivíduos residentes em seu território.

Tudo quanto foi aduzido acima se presta para reforçar a importância da tributação nos Estados ocidentais modernos, o que coloca em evidência a necessidade de proteção da arrecadação fiscal estatal contra quedas imprevistas, que possam levar o Estado a não adimplir seus compromissos financeiros ou a não ter recursos para custear suas atividades.

Por outro lado, denotando a ambivalência característica da sociedade de risco, tem-se que muitas vezes a proteção do tesouro público se dá com o sacrifício de direitos individuais, de forma que surgem situações em que se fazem presentes escolhas difíceis entre o prestígio das prescrições do ordenamento jurídico e proteção do Estado contra oscilações advindas de desfalques do tesouro.

Essa dicotomia aparecerá outras vezes ao longo do presente estudo, podendo-se desde já deixar assentado que a saída para a colisão entre princípios

21 NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998. p. 64. Sobre o custo dos direitos vale a pena examinarmos a lição do Professor da Universidade de Nova Iorque Stephen Holmes e do Professor da Universidade de Chicago Cass R. Sunstein, a seguir transcrita: "A Declaração de Independência estabelece que 'para assegurar esses direitos, Governos são estabelecidos entre os homens'. À óbvia verdade de que direitos dependem de governos deve ser acrescido um corolário lógico, rico em implicações: direitos custam dinheiro. Direitos não podem ser protegidos ou efetivados sem financiamento e apoio públicos. Isso é verdade tanto para os direitos primitivos como para os direitos modernos, para os direitos dos Americanos antes e depois do New Deal de Franklin Delano Roosevelt. Tanto o direito ao bem-estar quanto o direito à propriedade privada têm custos públicos. O direito à liberdade contratual não custa menos que o direito à saúde, o direito à liberdade de expressão não custa menos que o direito a uma habitação decente. Todos os direitos dependem do tesouro público" (HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes*. New York: W. W. Norton & Company, 1999. p. 15). Sobre o tema ver, também: ROIG, Rafael de Asís. *Deberes y Obligaciones en la Constitución*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991. p. 401; TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 15; TORRES, Ricardo Lobo, *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários*, 2005, p. 181.

de proteção dos contribuintes e aqueles que protegem a coletividade corporificada no Estado está em postulados como a proporcionalidade e a ponderação, os quais são instrumentos-chave para a legitimação das decisões políticas no âmbito da sociedade de risco.

2.2. SOCIEDADE DE RISCO E TRIBUTAÇÃO: A UTILIZAÇÃO EXTRAFISCAL DOS TRIBUTOS

Outro ponto de interseção entre a sociedade de risco e a tributação consiste na pretensão de utilização extrafiscal de tributos como forma de se evitarem alguns dos riscos característicos da pós-modernidade²².

É o que se verifica, por exemplo, na área ambiental, em que se pretende a utilização da tributação como forma de inibição ao cometimento de danos ao meio-ambiente.

Tem grande papel nesse campo o princípio do poluidor-pagador, o qual, nas palavras do Professor Ricardo Lobo Torres, “sinaliza no sentido de que os potenciais poluidores devem arcar com a responsabilidade pelo pagamento das despesas estatais relacionadas com a precaução e a prevenção dos riscos ambientais. É princípio de justiça porque busca evitar que repercuta sobre a sociedade a obrigação de suportar os custos da sustentação do meio ambiente sadio”²³.

É bem verdade que, como salienta Heleno Taveira Tôrres, há que se ter cuidado ao importar para a realidade brasileira as discussões sobre tributação ambiental²⁴, as quais se encontram em estágio muito mais avançado no exterior.

Dado o escopo deste trabalho, pretende-se apenas pontuar a interseção entre o Direito Tributário e a sociedade de risco, tomando como exemplo a proteção do meio ambiente, para demonstrar como a tributação com fins extrafiscais vem sendo pensada como um dos instrumentos para lidar com os problemas da sociedade pós-moderna.

Trata-se, todavia, de um instrumento limitado, ainda mais se o tamanho e o poderio econômico das grandes corporações for levado em conta. O desafio,

22 Para um estudo profundo das questões relacionadas ao caráter indutor da tributação, ver: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

23 TORRES, Ricardo Lobo. “Valores e Princípios no Direito Tributário Ambiental”. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 27.

24 TÔRRES, Heleno Taveira. “Da Relação entre Competências Constitucionais Tributária e Ambiental – Os Limites dos Chamados ‘Tributos Ambientais’”. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 102.

portanto, é evitar que a depredação do meio ambiente seja algo que possa ser comprado mediante o pagamento de tributos e penalidades.

2.3. TRIBUTAÇÃO E COMPLEXIDADE

Alguns dos aspectos da sociedade de risco que mais afetam a tributação são a ambivalência, a indeterminação e a incerteza, as quais impactam em cheio as normas tributárias pondo em perigo a segurança jurídica dos contribuintes e a capacidade dos entes tributantes de arrecadarem os tributos de que são dotados pela Constituição Federal. Em razão disso prolifera-se nas leis tributárias o uso de conceitos indeterminados, ficções e presunções que tornam a legislação fiscal complexa e difícil de ser compreendida por seus aplicadores e destinatários.

Por outro lado, o corporativismo e a utilização da legislação tributária como instrumento da defesa de interesses de grupos econômicos fazem do ordenamento tributário um emaranhado de normas muitas vezes conflitantes e sem sentido, que só podem ser compreendidas (quando o são) por especialistas.

Além disso, o tecnicismo da tributação exclui a matéria fiscal da capacidade deliberativa das assembleias legislativas e acaba por entregar a tarefa de elaboração das leis fiscais exatamente aos órgãos responsáveis pela cobrança dos tributos, o que faz com que as regras tributárias se proliferem sem a adequada coerência para que componham um sistema²⁵.

25 De acordo com a lição da Professora Misabel Abreu Machado Derzi, "a complexidade do sistema tributário tem fontes múltiplas:

- a diferenciação em razão da necessidade de se graduar o imposto de acordo com a capacidade econômica de cada contribuinte e de se redistribuir a renda por meio da progressividade do imposto de renda, da progressividade do imposto sobre a propriedade territorial urbana, do imposto sobre a fortuna, etc;
- a utilização de métodos destinados a corrigir as desigualdades regionais e sociais ou a praticar intervenção estatal (multiplicação de exações obrigatórias setoriais, por intermédio de contribuições) embora se enfraqueça o estado paralelamente;
- o abuso desencadeado por pressões corporativas, que criam miríades de regimes especiais e excepcionais de tributação, escondidos sob o manto da justiça e da inclusão social;
- a democracia participativa e plural facilita a intervenção legítima ou ilegítima de sindicatos, organismos profissionais, econômicos, internos e internacionais no processo legislativo;
- nesse cenário assim projetado, a descrença e o ceticismo em relação a valores e princípios até então inquestionáveis, levam muitos países a experimentar simplificações e tentativas de aumento de base dos impostos, que arranham aqueles mesmos valores e princípios.

Parece ser universal o fenômeno da crescente complexidade do sistema tributário: a cada ponto do emaranhado do tecido social corresponde um ponto da rede jurídica normativa. Irracionalidade do sistema, obscuridade, inaplicabilidade das normas, injustiça e impossibilidade administrativa de fiscalização" (DERZI, Misabel Abreu Machado. "Pós-modernismo e tributos: complexidade, descrença e corporativismo". *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 100, jan. 2004, p. 72).

Resultado desse estado de coisas é a grande dificuldade enfrentada pelos contribuintes no que se refere ao correto adimplemento de seus deveres fiscais, assim como os problemas enfrentados pela Fazenda para fiscalizar as condutas dos contribuintes, com a difusão de planejamentos fiscais de duvidosa legitimidade, isso sem contar aqueles que ostentam evidente ilegitimidade.

2.4.MECANISMOS PARA A SUPERAÇÃO DA COMPLEXIDADE: NOVA LEGALIDADE, PRATICIDADE, TRANSPARÊNCIA, PONDERAÇÃO, PROPORCIONALIDADE, TOLERÂNCIA E RESPONSABILIDADE

No contexto da administração da complexidade da tributação ganham espaço os princípios da praticidade, da transparência, da ponderação, da proporcionalidade, da tolerância e da responsabilidade, assim como se passa a pugnar por um princípio da legalidade mais flexível (em comparação à legalidade tributária “napoleônica” ainda prevalecente no Brasil), passível de se ajustar à complexidade da sociedade pós-moderna. Analisemos tais aspectos, a começar pela revisão do princípio da legalidade.

2.4.1.NOVA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA?

O princípio da legalidade tributária é normalmente conceituado como uma garantia de que os tributos serão cobrados somente nas situações objetivamente descritas no tipo legal. Nesse sentido, Hugo de Brito Machado define o princípio em comento nos seguintes termos:

“O princípio da legalidade pode ser entendido em dois sentidos, a saber:

- a) o de que o tributo deve ser cobrado mediante o consentimento daqueles que o pagam; e
- b) o de que o tributo deve ser cobrado segundo normas objetivamente postas, de sorte a garantir plena segurança nas relações entre o Fisco e os contribuintes.”²⁶

A visão do princípio da legalidade como uma forma de garantia da segurança jurídica, mediante a previsão, na lei, de uma descrição objetiva do tipo tributário²⁷,

26 MACHADO, Hugo de Brito. *Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 21.

27 Vale a pena destacar que os termos “típico” e “tipicidade” serão utilizados no presente estudo como denotativos do significado pelos mesmos adquirido no Direito Tributário Brasileiro, por influência do Professor Alberto Xavier, como representativos da determinação dos componentes

foi descrita na obra hoje clássica de Alberto Xavier²⁸, a qual dá suporte teórico ao pensamento da *doutrina formalista do Direito Tributário*²⁹. Para tal doutrina, o princípio da legalidade presta-se a uma garantia absoluta dos contribuintes, na medida em que somente seria possível a cobrança de tributos descritos objetivamente na norma tributária.

Com isso, percebe-se que, juntamente com o princípio da legalidade tal doutrina formalista apregoa que os conceitos utilizados na lei devem ser determinados, afastando-se os conceitos indeterminados, dotados de uma fluidez que traga insegurança quanto ao comando contido na regra fiscal³⁰.

A posição sobre o princípio da legalidade acima apresentada tem fulcro em vetustas e ultrapassadas concepções hermenêuticas, notadamente na crença de que a interpretação de um texto consiste em revelar sua verdadeira (e única) mensagem³¹.

Com efeito, hoje é amplamente reconhecida a ideia de que sendo os textos jurídicos vertidos em linguagem permitem os mesmos interpretações

da regra matriz de incidência tributária. Não se desconhecem, entretanto, as objeções trazidas pela Professora Misabel Abreu Machado Derzi, em sua aclamada obra sobre o tipo nos Direitos Penal e Tributário (DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988. p. 286).

28 XAVIER, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. pp. 36 e 37. Ver também: XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001. pp. 17 e 18.

29 Sobre o tema ver o nosso: "Ética, Moral e Justiça Tributária". *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, nº 51, jul. ago. 2003, pp. 111-116.

30 Sobre essa questão, ver: "ROLIM, João Dácio. *Normas Antielisivas Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 48; DERZI, Misabel Abreu Machado. "A Desconsideração dos Atos e Negócios Jurídicos Dissimulatórios, segundo a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001". In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 224; CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. pp. 235 e 236; OLIVEIRA, Yonne Dolácio de. "Princípio da Legalidade". In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Princípio da Legalidade*. São Paulo: Resenha Tributária, 1981. pp. 506 e 507.

31 Cf. MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 9. A ideia de que a interpretação consiste em uma atividade voltada para a descoberta do "verdadeiro" sentido de um texto legal encontra-se presente nos trabalhos de estudiosos da teoria geral do direito e nos compêndios gerais dos diversos "ramos" jurídicos, como em: MÁYNEZ, Eduardo García. *Introducción al Estudio del Derecho*. 53. ed. México: Porrúa, 2002. p. 327; COING, Helmut. *Elementos Fundamentais da Filosofia do Direito*. Tradução Elisete Antoniuk. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2002. p. 326; GUSMÃO, Paulo Dourado de. *Introdução ao Estudo do Direito*. 26. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 219; DINIZ, Maria Helena. *Compêndio de Introdução à Ciência do Direito*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1993. p. 381; LOPES, Miguel Maria de Serpa. *Curso de Direito Civil*. 7. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1989. v. I. p. 114; RODRIGUES, Silvio. *Direito Civil*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 1989. v. I. p. 24; ESPINOLA, Eduardo. *Sistema de Direito Civil*. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1977. p. 157; BEVILAQUA, Clovis. *Teoria Geral do Direito Civil*. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1975. p. 45; JESUS, Damásio E. de. *Direito Penal*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. v. I. p. 27; MIRABETE, Julio Fabrini. *Manual de Direito Penal*. São Paulo: Atlas, 1998. v. I. p. 51.

divergentes³², as quais serão forjadas tendo em consideração a *pré-compreensão* do intérprete³³.

Nessa assentada há de se reconhecer que a interpretação tem um viés criativo que faz com que não seja possível estabelecer aprioristicamente uma única norma jurídica que seja extraível de um determinado texto legal. Veja-se, a esse respeito, a seguinte lição de Eros Grau:

“As *disposições*, os *enunciados*, os *textos*, nada dizem; somente passam a dizer algo quando efetivamente convertidos em *normas* (isto é, quando – através e mediante a *interpretação* – são transformados em *normas*). Por isso *as normas resultam da interpretação*, e podemos dizer que elas, *enquanto disposições*, nada dizem – elas dizem o que os intérpretes dizem que elas dizem.

Isso, contudo – note-se bem –, não significa que o intérprete, literalmente *crie* a norma. Dizendo-o de modo diverso: o intérprete não é um criador *ex nihilo*; ele produz a norma – não, porém, no sentido de fabricá-la, mas no sentido de reproduzi-la.

O produto da interpretação é a norma expressada como tal. Mas ela (a *norma*) parcialmente *preexiste*, potencialmente, no invólucro do *texto*, invólucro do *enunciado*.³⁴

32 Sobre a possibilidade de criação de mais de uma norma jurídica a partir de um mesmo texto legal, ver: ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda*. 2 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2013. pp. 124-130.

33 Sobre a *pré-compreensão* do intérprete, ver: GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e Método I: Traços Fundamentais de uma Hermenêutica Filosófica*. 5 ed. Petrópolis: Vozes, 2003. pp. 354-385; LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. pp. 285-297; CAMARGO, Maria Margarida Lacombe. *Hermenêutica e Argumentação: Uma Contribuição ao Estudo do Direito*. 2. ed. Rio de Janeiro/São Paulo: Renovar, 2001. pp. 50-61.

34 GRAU, Eros Roberto. *Ensaio sobre a Interpretação/Aplicação do Direito*. São Paulo: Malheiros, 2002. pp 72 e 73. Sobre a função criativa da interpretação, ver: TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. pp. 47 e 48; LATORRE, Angel. *Introdução ao Direito*. Tradução Manuel de Alarcão. Coimbra: Almedina, 2002. pp. 109-111; STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica Jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da constituição do direito*. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003. pp. 91 e 92; SCHROTH, Ulrich. “Hermenêutica Filosófica e Jurídica”. In: KAUFMANN, A.; HASSMER, N. (Orgs.). *Introdução à Filosofia do Direito e à Teoria do Direito Contemporâneas*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002. pp. 383 e 384; GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e Método I: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica*, 2003, pp. 432 e 433; LARENZ, Karl, *Metodologia da Ciência do Direito*, 1997, pp. 283-284; ROSS, Alf. *Direito e Justiça*. Tradução Edson Bini. Bauru: EDIPRO, 2000. p. 139; RADBRUCH, Gustav. *Filosofia do Direito*. 6. ed. Tradução L. Cabral de Moncada. Coimbra: Arménio Amado, 1997. pp. 230 e 231.

Nota-se, portanto, que a *própria evolução da teoria hermenêutica põe em xeque a ideia de legalidade tributária tradicional bem como da ilusão da segurança jurídica absoluta da mesma decorrente.*

Todavia, é a complexidade típica da sociedade de risco que definitivamente abala os alicerces de tal concepção de legalidade tributária tradicionalmente sustentada no Brasil.

Com efeito, diante da complexidade e mutabilidade constante dos fatos sociais, tem-se defendido cada vez mais a utilização de *conceitos indeterminados* no campo do Direito Tributário, como forma de, por intermédio da abertura interpretativa, alcançar-se um maior espectro de aplicação das leis fiscais.

São conceitos indeterminados aqueles cujo conteúdo é incerto aparecendo os mesmos quando “a lei refere uma esfera de realidade cujos limites não aparecem bem precisados em seu enunciado”³⁵. Nas palavras de Karl Engisch:

“Por *conceito indeterminado* entendemos um conceito cujo conteúdo e extensão são em larga medida incertos. Os conceitos absolutamente determinados são muito raros no Direito. Em todo caso devemos considerar tais os conceitos numéricos (especialmente em combinação com os conceitos de medida e os valores monetários: 50 km, prazo de 24 horas, 10 marcos). Os conceitos jurídicos são predominantemente indeterminados, pelo menos em parte. É o que pode afirmar-se, por exemplo, a respeito daqueles conceitos naturalísticos que são recebidos pelo Direito, como os de ‘escuridão’, ‘sossego noturno’, ‘ruído’, ‘perigo’, ‘coisa’. E com mais razão se pode dizer o mesmo dos conceitos predominantemente jurídicos, como os de ‘assassinato’ (‘homicídio qualificado’), ‘crime’, ‘ato administrativo’, ‘negócio jurídico’, etc. Com Philipp Heck podemos distinguir nos conceitos jurídicos indeterminados um *núcleo* conceitual e um *halo* conceitual. Sempre que temos uma noção clara do conteúdo e da extensão dum conceito, estamos no domínio do núcleo conceitual. Onde as dúvidas começam, começa o halo do conceito.”³⁶

35 Cf. ENTERRÍA, Eduardo Garcia de; FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. *Curso de Derecho Administrativo*. 10. ed. Madrid: Civitas, 2000. v. I. p. 457.

36 ENGISCH, Karl. *Introdução ao Pensamento Jurídico*. Tradução J. Baptista Machado. 7. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996. pp. 208 e 209. Sobre a vaguedade dos conceitos jurídicos vale a pena citar a seguinte passagem do mestre argentino Genaro Carrió: “Há outros casos em

A questão em exame foi analisada pelo Professor Ricardo Lobo Torres, para quem, com a superação do positivismo jurídico e a compreensão de que a segurança jurídica deve ser ponderada com a justiça, “supera-se também a crença algum tanto ingênua na possibilidade de permanente fechamento dos conceitos tributários, como se nesse ramo do direito houvesse a perfeita adequação entre pensamento e linguagem e se tornasse viável a plenitude semântica dos conceitos. O direito tributário, como os outros ramos do direito, opera também por conceitos indeterminados, que deverão ser preenchidos pela interpretação complementar da Administração, pela contra-analogia nos casos de abuso do direito e pela argumentação jurídica democraticamente desenvolvida”³⁷.

A discussão quanto à abertura ou ao fechamento dos conceitos tributários é provavelmente uma das que mais divide os tributaristas nos dias atuais.

Parece-nos que aqui uma primeira premissa que se deve adotar consiste no reconhecimento de que, como noticia Karl Engisch, conceitos absolutamente determinados são difíceis de serem encontrados, somente figurando como tais aqueles conceitos estritamente numéricos³⁸.

Todavia, do reconhecimento dessa premissa não decorre a conclusão de que a legislação tributária deva ser composta primordialmente de conceitos indeterminados.

Com efeito, no âmbito da sociedade de risco, da qual são características intrínsecas a incerteza, a insegurança e a ambivalência, a abertura e a vagueza conceituais são extremamente perigosas para operacionalidade do sistema, ainda mais quando, por uma questão de praticidade, delegaram-se aos contribuintes as tarefas de apuração, recolhimento e, muitas vezes, de fiscalização dos tributos, como será examinado no seguinte item.

que a incerteza na aplicação ou interpretação de certos termos não brota de que não saibamos em que sentido tenham sido usados, porque sobre isso não temos dúvidas.

Aqui ocorre o seguinte. Estou diante de um caso ou exemplar concreto, cujas características individuais pude examinar em detalhe, contudo apesar de todos meus empenhos não sei se se trata de um exemplo da palavra geral ‘X’, isto é, de um caso de aplicação dela. Minha dúvida 9

37 TORRES, Ricardo Lobo. “Legalidade Tributária e Riscos Sociais”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 59, ago. 2000, p. 96. Sobre a utilização de conceitos indeterminados no campo do Direito Tributário, ver: RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003. p. 44; OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Legalidade Tributária – O Princípio da Proporcionalidade e a Tipicidade Aberta*. *Revista de Direito Tributário*, nº 70, 2003, p. 114 e 115.

38 No mesmo sentido: KAUFMANN, Arthur. *Filosofía del Derecho*. Tradução Villar Borda e Ana Maria Montoya. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1999. p. 108.

Nessa linha de raciocínio, e concluindo este ponto, é de se reconhecer que o princípio da legalidade passível de ser aplicado na sociedade de risco não é o mesmo que se consolidou no âmbito da sociedade industrial³⁹. Todavia, há que se ter o cuidado de evitar que as necessárias modificações por que passam o princípio em questão sirvam para aumentar ainda mais a incerteza e a insegurança características da pós-modernidade.

2.4.2. O PRINCÍPIO DA PRATICIDADE TRIBUTÁRIA⁴⁰

Segundo o magistério de Misabel Derzi, “a praticidade é um princípio geral e difuso, que não encontra formulação escrita nem no ordenamento jurídico alemão, nem no nacional. Mas está implícito, sem dúvida, por detrás das normas constitucionais. Para tornar a norma exequível, cômoda e viável, a serviço da praticidade, a lei e o regulamento muitas vezes se utilizam de abstrações generalizantes fechadas (presunções, ficções, enumerações taxativas, somatórios e quantificações) denominadas impropriamente por alguns autores de ‘tipificações’ ou modo de raciocinar ‘tipificante’. A principal razão dessa acentuada expressão da praticidade, já o dissemos, reside no fato de que o Direito Tributário enseja aplicação em massa de suas normas, a cargo da Administração, *ex officio*, e de forma contínua ou fiscalização em massa da aplicação dessas normas (nas hipóteses de tributos lançados por homologação)”⁴¹.

39 Sobre as modificações do princípio da legalidade no Direito Tributário contemporâneo, sugerimos a leitura do livro *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*, coordenado por Ricardo Lodi Ribeiro e Sergio André Rocha (São Paulo: Quartier Latin, 2008), o qual conta com textos de Aurélio Pitanga Seixas Filho, Fernando Aurélio Zilveti, José Marcos Domingues, Marciano Seabra de Godoi, Marco Aurélio Greco, Marcus Abraham, Ricardo Lobo Torres, Ricardo Lodi Ribeiro e Sergio André Rocha.

40 Sobre o tema, ver: ROCHA, Sergio André. *Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. pp.104-106.

41 DERZI, Misabel Abreu Machado. “A Praticidade, a Substituição Tributária e o Direito Fundamental à Justiça Individual”. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). *Tributos e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 264. Sobre o princípio da praticidade, ver: ZILVETI, Fernando Aurélio. “*Simplicius Simplicissimus* – os Limites da Praticabilidade diante do Princípio da Capacidade Contributiva”. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, nº 22, 2008, pp. 179-192; TÔRRES, Heleno Taveira. “Transação, Arbitragem e Conciliação Judicial como Medidas Alternativas para Resolução de Conflitos entre Administração e Contribuintes – Simplificação e Eficiência Administrativa”. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, nº 86, 2003, p. 40-64; DERZI, Misabel Abreu Machado. “Pós-modernismo e Tributos: Complexidade, Diferença e Corporativismo”, 2004, p. 75-78; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*, 1988, pp. 267-269; PONTES, Helenilson Cunha. “O princípio da praticidade no Direito Tributário (substituição tributária, plantas de valores, retenções de fonte, presunções e ficções, etc.): sua necessidade e seus limites”. *Revista Internacional de Direito Tributário*, Belo Horizonte, nº 2, jul.-dez. 2004, p. 51-60; MANEIRA, Eduardo. “O princípio da praticidade no Direito Tributário (substituição tributária, plantas de valores, retenções de fonte, presunções e ficções, etc.): sua necessidade e seus limites”. *Revista Internacional de Direito Tributário*, Belo Horizonte, nº 2, jul.-dez. 2004, p. 61-67; ANDRADE, Alberto Guimarães. “O princípio da praticidade no Direito Tributário (substituição

Nas palavras de Helenílson Cunha Pontes, a praticidade “se manifesta em pelo menos duas dimensões: uma, na definição da própria regra tributária, isto é, da própria obrigação principal, a partir da definição dos elementos estruturais da obrigação tributária; e uma outra dimensão, na dimensão relativa à aplicação da regra tributária, nos chamados deveres acessórios”⁴².

A praticidade material, referente às normas tributárias impositivas, demanda que as normas fiscais sejam simples o bastante para que sejam interpretadas diretamente pelos contribuintes.

A praticidade formal refere-se à necessidade de que os deveres formais impostos aos contribuintes não lhes sejam penosos em demasia (em termos administrativos e financeiros), referindo-se igualmente à administração fazendária, no sentido de se estabelecerem mecanismos de arrecadação e fiscalização que tornem possível a cobrança dos tributos em um sistema massificado.

A necessidade da *praticidade* do sistema tributário traz consigo outras implicações, como a *delegação das atividades de liquidação e recolhimento de tributos aos contribuintes*, a *utilização da sistemática de substituição tributária “para frente” como forma de viabilizar a fiscalização de certas atividades* e o cada vez mais frequente *uso de presunções e ficções para a determinação da ocorrência do fato tributário ou sua quantificação*. Cada um desses pontos será examinado a seguir:

A) DELEGAÇÃO DE COMPETÊNCIAS AOS CONTRIBUÍNTES⁴³

Em estudo publicado no Brasil, o Professor José Juan Ferreiro Lapatza fez importantes apontamentos sobre os sistemas de gestão tributária atualmente adotados pelos países europeus, separando o sistema anglo-saxão, baseado na *autoliquidação* dos deveres fiscais pelos próprios contribuintes, do sistema europeu continental, fundamentado no exercício *da liquidação tributária pela Administração Pública*⁴⁴.

tributária, plantas de valores, retenções de fonte, presunções e ficções, etc.): sua necessidade e seus limites”. *Revista Internacional de Direito Tributário*, Belo Horizonte, nº 2, jul.-dez. 2004, pp. 68-72.

42 PONTES, Helenílson Cunha, O princípio da praticidade no Direito Tributário (substituição tributária, plantas de valores, retenções de fonte, presunções e ficções, etc.): sua necessidade e seus limites, 2004, p. 58.

43 Sobre o tema, ver: ROCHA, Sergio André. *Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. pp. 305-322.

44 LAPATZA, José Juan Ferreiro. “Solución Convencional de Conflictos en el Ámbito Tributario: una Propuesta Concreta”. In: TÓRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 294. Exceção à tendência de transferência para o sujeito passivo das atribuições de liquidação tributária encontra-se no ordenamento alemão, cf.

Como menciona o próprio Ferreiro Lapatza, os sistemas continentais têm sido influenciados pelo sistema anglo-saxão, de forma que há uma cada vez maior utilização da delegação ao contribuinte das atividades de liquidação fiscal em países como a França, a Itália e a Espanha⁴⁵.

Em Portugal, essa mesma tendência foi apontada por José Luis Saldanha Sanches⁴⁶, deixando o mesmo registrado, logo na introdução de seu estudo sobre a quantificação das obrigações tributárias, “que o modo atual de execução das tarefas financeiras de obtenção de recursos pecuniários para o Estado tem como marca essencial uma redução do papel desempenhado pela Administração e o correspondente aumento da participação dos particulares nos procedimentos de aplicação da lei fiscal”⁴⁷.

No Brasil, tal situação já era assinalada por Fábio Fanuchi na década de setenta⁴⁸, tendo sido objeto de análise pelo Professor Paulo de Barros Carvalho, que leciona:

“Quando se fala em expedição de norma jurídica individual e concreta vem, desde logo, à nossa mente, o desempenho de um órgão da Administração ou Poder Judiciário. E, se passarmos apressadamente, sem refletir, essa idéia equivocada irá provocar um bloqueio, consolidando o preconceito de que o administrado, na esfera de suas múltiplas possibilidades de participação social, reguladas pelo direito, esteja impedido de produzir certas normas individuais e concretas. Mas não é assim no direito brasileiro. Basta soabirmos os textos do ordenamento positivo, no que concerne aos tributos, para verificarmos esta realidade empírica indiscutível: o subsistema prescritivo das regras tributárias prevê a aplicação por intermédio do Poder Público, em algumas hipóteses, e, em outras, outorga esse exercício ao sujeito passivo, de que se espera, também, o cumprimento da prestação pecuniária.

Diga-se de passagem, aliás, que tem havido um crescimento signifi-

EMCKE, Torsten; MARÍN-BARNUEVO, Diego. La Revisión e Impugnación de los Actos Tributarios en Derecho Aleman. In: TÓRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. v. II. pp. 367 e 368.

45 Solución Convencional de Conflictos em el Ámbito Tributário: una Propuesta Concreta, 2004, pp. 295-296.

46 SANCHES, José Luís Saldanha. *A Quantificação da Obrigação Tributária: Deveres de Cooperação, Autoavaliação e Avaliação Administrativa*. Lisboa: Lex, 2000. pp. 75 e 76.

47 *A Quantificação da Obrigação Tributária: Deveres de Cooperação, Autoavaliação e Avaliação Administrativa*, 2000, p. 17.

48 FANUCCHI, Fábio. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Resenha Tributária, 1971. v. I. p. 149.

cativo na participação dos súditos do Estado, instados a praticar uma série de expedientes para a produção de normas individuais e concretas nesse campo. A transferência de atividades relativas à apuração do débito tributário para a esfera dos deveres instrumentais ou formais do sujeito passivo, mediante severo controle da entidade tributante, tornou-se uma viva realidade dos nossos dias. A maior parte dos tributos, hoje, assim no Brasil que em outros países que seguem o modelo continental europeu, estão cometidos ao sujeito passivo da obrigação tributária, cabendo-lhes estabelecer em fatos os eventos tributários, e relatar os dados componentes da relação jurídica.”⁴⁹

Assim, tendo em conta a proliferação, no Brasil, dos tributos sujeitos ao chamado “lançamento por homologação”, as atividades de apuração e arrecadação tributária foram significativamente delegadas aos contribuintes, a quem cabe, na realidade, a realização das tarefas previstas no artigo 142 do Código Tributário Nacional como caracterizadoras do “lançamento tributário”⁵⁰.

Com efeito, tomando ainda em consideração o caso Brasileiro, há bastante tempo que as atividades de apuração e recolhimento da maioria dos tributos (todos os fiscalmente relevantes, como o IR, o IPI, o ICMS, o ISS e as contribuições em geral) deixaram de depender de qualquer participação das autoridades fazendárias, que assumem cada vez mais um papel de agentes de fiscalização das atividades liquidatórias realizadas pelos sujeitos passivos.

De fato, seria praticamente impossível para o Estado manter a estrutura funcional que se faria necessária para que os recolhimentos feitos pelos contribuintes fossem uma decorrência de uma cobrança formal emitida pelas autoridades públicas, mesmo que se fizesse depender esta da apresentação de uma declaração pelo sujeito passivo, tal qual o lançamento por declaração.

Percebe-se, portanto, que diante da complexidade que envolve a administração de um sistema tributário no mundo ocidental moderno, vem-se

49 CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 213. No mesmo sentido: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 653; COSTA, Ramon Valdes. *Estudios de Derecho Tributario Latinoamericano*. Montevideo: AMF, 1982. p. 152; XAVIER, Alberto. *Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 4.

50 Sobre o tema, ver: ROCHA, Sergio André. *Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. pp. 305-322; e ROCHA, Sergio André. “A Importância do Processo Administrativo Fiscal”. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 239, jan.-mar. 2005, pp. 33-44.

transferindo as atribuições de liquidação e arrecadação tributárias aos contribuintes.

Paralelamente, aumentam os deveres instrumentais que devem ser adimplidos pelos contribuintes, bem como o uso de sistemas informatizados, com o que se permite um maior controle por parte das autoridades fazendárias sem que seja necessário, para tanto, o aumento do efetivo de pessoal da Fazenda.

Uma outra tendência é a transferência para os contribuintes de atividades de fiscalização, mediante a utilização cada vez mais frequente da sistemática de *retenção na fonte*, pela qual se transfere ao agente de retenção não só a atribuição de liquidação e arrecadação, mas também de fiscalização de outros contribuintes.

Essas medidas estão inseridas na *ambivalência* que caracteriza a sociedade de risco, na medida em que, de um lado, simplificam a administração fazendária e, de outro, tornam ainda mais complexa a administração das empresas, aumentando o custo dos produtos e serviços nacionais bem como o chamado *custo Brasil*, que muitas vezes inibe os investimentos estrangeiros de que tanto necessita nosso país.

B) O PAPEL DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “PARA FRENTE” COMO MEIO DE SIMPLIFICAÇÃO

Primeiramente, é importante ressaltar que o termo *substituição tributária “para frente”*, conforme utilizado na presente alínea, refere-se à cobrança de tributo por antecipação conforme previsto no § 7º do artigo 150 da Constituição Federal, segundo o qual “a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”.

Acolhem-se aqui as críticas apresentadas por Marco Aurélio Greco⁵¹ ao uso indevido do termo substituição tributária “para frente” para representar o instituto da antecipação do fato tributário com base em presunção, mantendo-se, todavia sua utilização, hoje consagrada na doutrina, na legislação e nas decisões dos tribunais.

A figura da substituição tributária “para frente”, utilizada principalmente no campo do ICMS, foi sempre alvo de severas críticas, na medida em que implica o pagamento de tributo antes da efetiva ocorrência do fato gerador,

51 GRECO, Marco Aurélio. *Substituição Tributária (antecipação do fato gerador)*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. pp. 12-15.

o qual é *presumido* pela legislação. Em ácida crítica, aduz o Roque Antônio Carrazza que “em nenhum momento a Constituição abre espaço à criação de tributo sobre *fato presumido*. Reporta-se, tão somente, a fatos concretamente realizados, até para dar efetividade, no campo tributário, ao magno *princípio da segurança jurídica*”⁵².

A despeito das críticas, a substituição tributária “para frente” teve sua constitucionalidade chancelada pelo Supremo Tribunal Federal (Recurso Extraordinário nº 213.396, DJU de 1/12/2000).

Segundo Eduardo Maneira, “a substituição tributária é um exemplo cabal de praticidade tributária. Ao invés de se fiscalizarem milhares de pontos de venda de cigarro, fiscalizam-se duas ou três indústrias tabagistas. Ao invés de se fiscalizarem milhares de pontos de bebida, como foi dado o exemplo aqui hoje, fiscalizam-se cinco ou seis fábricas de cerveja. Ao invés de se exigir de milhares de produtores rurais a emissão de nota fiscal e o recolhimento de ICMS pela venda de leite, exigem-se tais obrigações dos poucos laticínios existentes, e assim por diante”⁵³.

A substituição tributária, enquanto um instrumento de praticidade tributária, deve ser examinada juntamente com os princípios da proporcionalidade e da ponderação.

Com efeito, a adoção de presunções para a determinação da matéria tributável sem dúvida limita a esfera de direitos dos contribuintes. Todavia, sempre que tal limitação se dá como medida para a salvaguarda da própria operacionalidade do sistema tributário, deve a mesma ser considerada legítima, desde que tal limitação passe pelos filtros da proporcionalidade (*necessidade, adequação e proporcionalidade em sentido estrito*).

Situação distinta temos sempre que a limitação dos direitos do contribuinte dá-se de forma desproporcional e desarazoadada, sendo isso que acontece quando se pretende que o fato tributário presumido seja considerado definitivo, independentemente da feição pelo mesmo assumida no mundo dos fatos.

É isso o que ocorre, por exemplo, quando o fato tributário efetivamente realizado tem quantificação distinta daquela que havia sido presumida.

52 CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 183. Sobre o tema, ver também: MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: Teoria e Prática*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2002. pp. 162-165.

53 MANEIRA, Eduardo, “O princípio da praticidade no Direito Tributário (substituição tributária, plantas de valores, retenções de fonte, presunções e ficções, etc.): sua necessidade e seus limites”, 2004, p. 64.

Nesses casos, a fim de se prestigiar os princípios da capacidade contributiva e da verdade material, deveria ser devolvido ao contribuinte tudo quanto havia sido exigido com lastro em presunção.

Todavia, entendimento distinto foi positivado no Convênio nº 13/97, segundo o qual os contribuintes somente teriam direito ao ressarcimento quando o fato tributário presumido não viesse a ocorrer.

Com base em uma suposta aplicação do princípio da praticidade (comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação) o Supremo Tribunal Federal reconheceu a legitimidade do aludido convênio, isso nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.851 (DJU de 22/11/2002)⁵⁴.

Ora, salvo em situações em que não seja dado descobrir a *verdade material* quanto às circunstâncias em que realizado o fato tributário é de se aceitar a tributação definitiva com base em presunção. Nos demais casos, deve-se sempre buscar alcançar a situação tributável como efetivamente ocorrida, não se podendo virar as costas para a mesma, como feito pelo Supremo Tribunal Federal nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade acima mencionada.

Pode-se concluir, portanto, juntamente com a Professora Misabel Derzi, afirmando que:

“De modo algum se nega que o legislador possa criar presunções jurídicas por razões as mais diversificadas (praticidade, prevenção da sonegação, comodidade, etc.). Mas nunca *iuris et de iure*, contra o princípio da realidade e da capacidade econômica. O que se afirma apenas é que, em qualquer caso, seja nas ficções e presunções, seja no estabelecimento de somatórios, pautas, tipos ou conceitos fechados, o legislador tem que ser fiel à Constituição, aos seus valores e princípios. Sua liberdade está restringida por aqueles valores e princípios, sua discricionariedade não se confunde com o *arbitrio de um querer qualquer*; que não encontra justificação naquelas normas superiores da Constituição. A *praticidade* não tem primazia sobre a *justiça (que é sempre individual)*.”⁵⁵

54 A matéria está sendo atualmente analisada pelo STF, com repercussão geral, nos autos do RE 593-849-2.

55 DERZI, Misabel Abreu Machado, “A Praticidade, a Substituição Tributária e o Direito Fundamental à Justiça Individual”, 2004, p. 275.

Nessa linha de entendimentos, a dita substituição tributária “para frente” pode sim ser um mecanismo de praticidade tributária. Todavia, há que se reconhecer que a praticidade também não é um valor absoluto, a justificar toda e qualquer limitação aos direitos dos contribuintes. Dessa forma, *não se pode justificar, sob a bandeira da praticidade, a tributação com base presumida em situações em que a verdade material mostra-se possível de ser alcançada.*

C) UTILIZAÇÃO DE PRESUNÇÕES E FICÇÕES

Como vimos assinalando, em um sistema tributário de massas tem assento *a incerteza quanto à ocorrência ou às circunstâncias de ocorrência dos fatos tributários*, dado que: (i) as operações realizadas pelos contribuintes são complexas e muitas vezes não são compreendidas pela fiscalização; (ii) por outro lado, outras atividades são demasiadamente pulverizadas, de forma que a fiscalização fica igualmente prejudicada; (iii) as tarefas de liquidação, como já dito, são transferidas aos contribuintes, que muitas vezes têm meios para evitar que a fiscalização tenha acesso às situações fáticas tributáveis⁵⁶; e (iv) o Fisco não possui meios materiais nem pessoal para fiscalizar todos os contribuintes como deveria.

Com isso, torna-se comum a tentativa de se superar tais dificuldades da administração tributária mediante a adoção de presunções e ficções.

Como destaca Gilberto de Ulhôa Canto, “na presunção toma-se como sendo a verdade de todos os casos aquilo que é a verdade da generalidade dos casos iguais, em virtude de uma lei de frequência ou de resultados conhecidos, ou em decorrência da previsão lógica do desfecho”⁵⁷. Por outro lado, ainda em linha com os ensinamentos do saudoso tributarista, “na ficção, para efeitos pragmáticos a norma atribui a determinado fato, coisa, pessoa ou situação, características ou

56 Sobre o tema, ver: ROCHA, Sergio André. “Ética da Administração Fazendária e o Processo Administrativo Fiscal”. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*: Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 612-625.

57 CANTO, Gilberto de Ulhôa. “Presunções no Direito Tributário”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1984. p. 3. Sobre as presunções no Direito Tributário ver também: FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2001; BARRETO, Aires Fernandino; GIARDINO, Cléber. “As Presunções no Direito Tributário”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1984. pp. 186-248; MACHADO, Hugo de Brito. “Presunções no Direito Tributário”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1984. pp. 254-274; OLIVEIRA, Yonne Dolácio de. “Presunções no Direito Tributário”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1984. pp. 357-412.

natureza que no mundo real não existem nem podem existir. Na presunção, a regra é estabelecida dentro dos limites da realidade possível, inferida de fatos semelhantes já ocorridos, e que, portanto, são não só possíveis como até prováveis⁵⁸.

Concordamos com Maria Rita Ferragut quando afirma a impossibilidade do uso de ficções jurídicas para a criação de deveres tributários pecuniários, tendo em vista o cerramento constitucional das competências tributárias⁵⁹.

Todavia, ainda se encontra na legislação pátria o emprego de ficções, como a equiparação procedida pela Lei Complementar nº 116/2003 entre atividades como a locação de andaimes e a cessão do direito de uso de marcas, e a prestação de serviços.

As presunções, a seu turno, encontram espaço para aplicação na arena tributária, tanto na hipótese (antecedente) das regras fiscais, quanto como instrumento para a determinação indireta do fato tributário.

Como exemplo da utilização de presunções na determinação de deveres jurídicos tributários temos o caso da substituição tributária para frente, examinado no item anterior.

A utilização de presunções no âmbito do procedimento de fiscalização e do processo administrativo fiscal justifica-se quando, por má-conduta do contribuinte, queda-se prejudicada a capacidade da Fazenda de verificar a ocorrência ou as circunstâncias do fato tributário⁶⁰.

A utilização de presunções na esfera tributária é inevitável. Não se deve permitir, todavia, que sejam as mesmas utilizadas fora de sua finalidade intrínseca de superação de complexidade e viabilização da administração tributária.

Com isso, sempre que o fato tributário puder ou for alcançado não deve o mesmo ser ignorado ou superado pela utilização de presunções.

58 "Presunções no Direito Tributário", 1984, p. 5.

59 *Presunções no Direito Tributário*, 2001, p. 88.

60 Como deixei assentado em outra sede, "no âmbito do processo administrativo fiscal, a utilização de provas indiretas que, em princípio, mostra-se plenamente válida, tem lugar: (a) quando se verifique a imprestabilidade dos documentos apresentados pelo sujeito passivo para fins de demonstração dos fatos ocorridos; e (b) para fins de verificação das informações contidas em tais documentos, quando se encontrem os mesmos aparentemente em conformidade com a legislação" (ROCHA, Sergio André. *Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. p. 190).

2.4.3. O PRINCÍPIO DA TRANSPARÊNCIA FISCAL

Norberto Bobbio, em seu estudo sobre o futuro da democracia, afirma caracterizar-se esta por ser “o governo do poder público em público”⁶¹. Seguindo os ensinamentos do mestre italiano, aduz Odete Medauar, tendo como pano de fundo a Administração Pública, que “o *secreto, invisível*, reinante na Administração, mostra-se contrário ao caráter democrático do Estado. A publicidade ampla contribui para garantir direitos dos administrados; em um nível mais geral, assegura condições de legalidade objetiva porque atribui à população o direito de conhecer o modo como a Administração atua e toma decisões”⁶².

A transparência da atividade estatal aparece, portanto, como requisito para o exercício do direito de participação por parte dos administrados, viabilizando, de outro lado, o controle do Poder Público pela sociedade.

É de se assinalar que não só do Poder Público é de se cobrar transparência, mas também dos particulares, que devem evitar que suas ações induzam os demais particulares ou o próprio Poder Público à não compreensão de determinada situação.

Esses dois campos de atuação (público e privado) são bastante claros na seara fiscal, onde se busca a transparência do Estado arrecadador bem como do contribuinte. Como disserta o Professor Ricardo Lobo Torres, o princípio da transparência “sinaliza no sentido de que a atividade financeira deve se desenvolver segundo os ditames da clareza, abertura e simplicidade. Dirige-se assim ao Estado como à sociedade, tanto aos organismos financeiros supranacionais quanto às entidades não governamentais. Baliza a moldura problemática da elaboração do orçamento e da sua gestão responsável, da criação de normas antielisivias, da abertura do sigilo bancário e do controle da corrupção”⁶³.

Vê-se, portanto, que pelo princípio da transparência busca-se minorar as consequências da instauração da sociedade de risco, isso mediante a abertura ao conhecimento daquilo que antes era opaco e obscuro. Trazendo uma vez mais à colação o magistério de Ricardo Lobo Torres:

61 BOBBIO, Norberto. *El Futuro de la Democracia*. Tradução José F. Fernandez Santillan. México: Fondo de Cultura Económica, 1986. p. 65.

62 MEDAUAR, Odete. *O Direito Administrativo em Evolução*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 237. Sobre a transparência administrativa ver também: MARTINS JÚNIOR, Wallace Paiva. *Transparência Administrativa: Publicidade, motivação e participação popular*. São Paulo: Saraiva, 2004.

63 *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários*, 2005, pp. 243 e 244.

“A *transparência* é o melhor princípio para a superação das ambivalências da Sociedade de Risco. Só quando se desvenda o mecanismo do risco, pelo conhecimento de suas causas e de seus efeitos, é que se supera a insegurança. O exemplo encontradiço na temática dos riscos sociais é o do contraste entre o avião e o automóvel: o avião é meio mais seguro de transporte do que o automóvel, entretanto as pessoas têm mais receio daquele do que deste; a explicação está em que o motorista sente segurança na condução do seu automóvel, cujo funcionamento ele domina, o que não acontece com as aeronaves.”⁶⁴

É razoável observar que, tendo em conta a complexidade e a ambivalência que caracterizam a sociedade de risco, o princípio da transparência certamente tem seu alcance limitado, vez que a abertura de temas impregnados de complexidade e ambivalência nem sempre se presta para a superação destas. Essa característica, que é verificada na área fiscal, fica ainda mais evidente em outras áreas, como é o caso da biogenética, das questões energética e nuclear, do terrorismo, etc.

2.4.4. A PONDERAÇÃO E A PROPORCIONALIDADE

No âmbito da virada axiológica trazida pelo pós-positivismo, tornou-se necessário o desenvolvimento de um novo instrumental hermenêutico que fosse adequado para a solução dos conflitos surgidos no âmbito da sociedade pós-moderna. São trazidos ao debate, nesse cenário, os postulados da ponderação e da proporcionalidade.

O debate quanto à ponderação foi introduzido no cenário jurídico nacional no âmbito da discussão quanto à solução da colisão entre princípios⁶⁵, notadamente quando o intérprete está diante dos chamados casos difíceis. Como salienta Ana Paula de Barcellos, “de forma muito geral, a ponderação pode ser descrita como uma técnica de decisão própria para *casos difíceis* (do

64 TORRES, Ricardo Lobo. “O Princípio da Transparência Fiscal”. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, nº 79, 2001, p. 10.

65 Nesse sentido manifesta-se Daniel Sarmento, para quem “a ponderação de interesses só se torna necessária quando, de fato, estiver caracterizada a colisão entre pelo menos dois princípios constitucionais incidentes sobre um caso concreto. Assim, a primeira tarefa que se impõe ao intérprete, diante de uma possível ponderação, é a de proceder à interpretação dos cânones envolvidos, para verificar se eles efetivamente se confrontam na resolução do caso, ou se, ao contrário, é possível harmonizá-los” (SARMENTO, Daniel. *A Ponderação de Interesses na Constituição Federal*. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2002. p. 99).

inglês *hard cases*), em relação aos quais o raciocínio tradicional da subsunção não é adequado”⁶⁶.

Todavia, como destaca a própria Ana Paula, “já é possível identificá-la [a ponderação] como uma técnica de decisão jurídica autônoma que, aliás, vem sendo aplicada em diversos outros ambientes que não o do conflito entre princípios”⁶⁷.

De fato, na medida em que se reconhece a indeterminação natural da linguagem e se põe em xeque a crença na legalidade clássica e na ideia de que a função do intérprete seria meramente expor o sentido único já contido na lei, *chega-se à inevitável conclusão de que a ponderação de bens, interesses e valores é elemento da interpretação de todo e qualquer texto normativo*.

Isso é ainda mais verdadeiro se levarmos em conta as já tantas vezes mencionadas características da sociedade de risco, já que a ambivalência leva à impossibilidade de um consenso quanto à interpretação dos textos legais, havendo sempre diversos bens, interesses ou valores em potencial colisão, sendo que o intérprete, ao criar cada uma das normas contidas nos textos normativos, deve sempre ter em conta a ponderação de tais bens, interesses e valores.

O postulado da ponderação encontra-se vinculado ao postulado da proporcionalidade⁶⁸, já que é através dos filtros da necessidade, da adequação e da proporcionalidade em sentido estrito que se sopesa os bens, interesses e valores em jogo em um determinado caso concreto⁶⁹.

66 BARCELLOS, Ana Paula de. “Alguns Parâmetros Normativos para a Ponderação Constitucional”. In: BARROSO, Luís Roberto (Org.). *A Nova Interpretação Constitucional: Ponderação, Direitos Fundamentais e Relações Privadas*. Rio de Janeiro/São Paulo: Renovar, 2003. p. 55.

67 BARCELLOS, Ana Paula de, “Alguns Parâmetros Normativos para a Ponderação Constitucional”, 2003. p. 56. Nas palavras de Humberto Ávila, “a ponderação não é método privativo de aplicação dos princípios. A ponderação ou balanceamento (*weighing and balancing* *Abwägung*), enquanto sopesamento de razões e contra-razões que culmina com a decisão de interpretação, também pode estar presente no caso de dispositivos hipoteticamente formulados, cuja aplicação é preliminarmente havida como automática (no caso de regras, consoante o critério aqui investigado), como se comprova mediante a análise de alguns exemplos” (ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 44). Sobre a ponderação como postulado hermenêutico, ver: BARROSO, Luís Roberto. “O Começo da História. Nova Interpretação Constitucional e o Papel dos Princípios no Direito Brasileiro”. In: BARROSO, Luís Roberto (Org.). *A Nova Interpretação Constitucional: Ponderação, Direitos Fundamentais e Relações Privadas*. Rio de Janeiro/São Paulo: Renovar, 2003. pp. 344-350; CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 3. ed. Coimbra: Almedina, [s/d]. p. 1161-1165.

68 Sobre o tema, ver: ROCHA, Sergio André. *Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. pp. 108-117.

69 Cf. GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Processo Constitucional e Direitos Fundamentais*. 2. ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2001. p. 68; SARMENTO, Daniel, *A Ponderação de Interesses na Constituição Federal*, 2002, p. 96.

2.4.5. OS PRINCÍPIOS DA TOLERÂNCIA E DA RESPONSABILIDADE

Diante das notas características da sociedade de risco, e da consequente impossibilidade de uma antecipação dos resultados das medidas adotadas com vistas ao enfrentamento dos riscos sociais e naturais, tem o *princípio da tolerância* papel de destaque na pós-modernidade.

Com efeito, como destaca Arthur Kaufmann, a intolerância pode ser bastante danosa, na medida em que pode incentivar aqueles responsáveis pela tomada de decisões em situações de risco a se omitirem. Nas palavras do jus-filósofo alemão, “comportar-se com excesso de cautela de maneira alguma é a resposta correta para todas as situações pretensamente arriscadas”⁷⁰.

Dessa forma, diante de uma sociedade complexa, em que não há como se assegurar que, entre as várias linhas de ação possíveis, a adotada é a melhor, a tolerância desponta como um instrumento para viabilizar a assunção de responsabilidades pelo homem.

Todavia, o *princípio da tolerância* deve ser *ponderado* com o *princípio da responsabilidade*, de modo a se evitar que a tolerância seja incentivo ao descaso e à falta de compromisso com as decisões e ações empreendidas no âmbito da sociedade de risco. Trazendo uma vez mais à colação as lições de Arthur Kaufmann:

“A tolerância possibilita atuar responsavelmente. Faz possível, de outra parte, também, uma conduta irresponsável. Em consequência, tem que se completar o princípio da tolerância com o *princípio da responsabilidade*. Na biotecnologia, sobretudo na tecnologia genética, isso é de particular importância, pois aqui não raro são imprevisíveis e incontroláveis os efeitos danosos, inclusive os de grande proporção.”⁷¹

Esses princípios têm aplicação no campo tributário, na medida em que, de um lado, há que se compreender que nem sempre as medidas adotadas pelo Poder Público alcançarão o fim visado, e de outro, abre-se espaço para se repensar o tratamento a ser dispensado às infrações cometidas pelo contribuinte, especialmente quando restar evidente que a infração decorreu de justificável divergência interpretativa no campo dos conceitos indeterminados. Ganham

70 KAUFMANN, Arthur. *Filosofía del Derecho*. Tradução Luis Villar Borda e Ana María Montoya. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1999. p. 530.

71 *Filosofía del Derecho*, 1999, p. 542.

espaço, nesse cenário, os instrumentos alternativos de solução de controvérsias fiscais⁷².

3. O OUTRO LADO DA MOEDA: O RISCO DE QUEBRA DOS CONTRIBUINTE

A questão das relações entre a sociedade de risco e a tributação normalmente é vista pelo lado do risco da falência estatal, sem que sejam examinados os riscos de quebra dos contribuintes em razão da complexidade do sistema tributário e da alta carga tributária, assim como da utilização da tributação como instrumento de sabotagem da neutralidade fiscal, em prejuízo da concorrência no mercado.

Nesse cenário, não causa espanto o fato de se presenciar atualmente uma campanha contra o contribuinte, normalmente apresentado como vilão que quer para si o que é de todos, divulgando-se as tentativas de economia fiscal dos empresários como atos atentatórios à sobrevivência da coletividade.

Esse aspecto é particularmente sentido por todos quantos litigam perante o Poder Judiciário no campo tributário, que têm acompanhado o crescimento das situações em que as razões de Estado são utilizadas para justificar a exigência inconstitucional ou ilegal de tributos, ao argumento de que os cofres públicos não suportariam a sangria necessária à recomposição do estado de legalidade.

Dessa forma, diante das dificuldades impostas pela sociedade de risco não se pode deixar desamparado o contribuinte, focando-se o exame sempre na salvação das contas públicas, sob a pena de se correr o risco de acabar com a própria fonte dos recursos.

72 Sobre os meios alternativos de solução de controvérsias entre Fazenda e contribuintes, ver: ROCHA, Sérgio André. *Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. pp. 401-424; LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Solución Convencional de Conflictos en el Ámbito Tributario: una Propuesta Concreta*, 2004, pp. 293-312; RIBAS, Lúcia Maria Lopes Rodrigues; RIBAS, Antonio Souza. *Arbitragem como meio alternativo na Solução de Controvérsias Tributárias*. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, nº 60, jan.-fev. 2005; MESTRES, Magin Pont; CLEMENTE, Joan Francesc Pont (Coords.). *Alternativas Convencionales en el Derecho Tributario*. Madrid/Barcelona: Marcial Pons, 2003; PI-SARIK, Gabriel Elorriaga (Coord). *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons, 1996; CASÁS, José Osvaldo. *Los Mecanismos Alternativos de Resolución de las Controversias Tributarias*. Buenos Aires: Ad-Hoc, 2003; TÓRRES, Heleno Taveira, *Transação, Arbitragem e Conciliação Judicial como Medidas Alternativas para Resolução de Conflitos entre Administração e Contribuintes – Simplificação e Eficiência Administrativa*, 2003, pp. 47-50.

É perceptível, uma vez mais, que a ambivalência, típica da sociedade de risco, permeia as relações entre Fisco e contribuintes. Há que se defender os contribuintes contra exigências fiscais indevidas, todavia, *há que se buscar igualmente a defesa do tesouro público contra evasões indevidas. Esses dois fins, que não são excludentes entre si por natureza, acabam chocando-se em inúmeras situações, nas quais se torna difícil precisar se se está protegendo os recursos estatais ou vilipendiando o contribuinte.*

A) O PROBLEMA DA COMPLEXIDADE DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

Como tivemos a oportunidade de mencionar na alínea “a” do item 2.4.2 acima, característica do sistema tributário brasileiro hodierno é a transferência das atividades de liquidação tributária da Fazenda para os contribuintes, com o predomínio da figura do lançamento por homologação.

Ora, em um contexto em que são os contribuintes responsáveis pela interpretação/aplicação das normas fiscais, tem-se que sobre os mesmos recaem os ônus decorrentes de toda e qualquer incorreção em tal tarefa.

Assim, tendo em vista o reconhecimento de que dadas as peculiaridades do tempo atual, a legislação tributária se faz complexa⁷³, sendo os conflitos de interpretação frequentes e o cometimento de infrações em decorrência de interpretações incorretas quase inevitável, tem-se que se encontram os contribuintes submetidos a risco que muitas vezes desestabilizam sua atuação empresarial.

Não se pode perder de vista que, como já mencionado, se muitas vezes o sistema tributário mostra-se incapaz de instrumentalizar os anseios de justiça daqueles que pretendem utilizá-lo para fins de distribuição de renda no âmbito

73 Conforme salienta Victor Uckmar: “A urgência no legislar vai em detrimento da técnica e portanto da claridade. As dúvidas na interpretação ocasionam notáveis prejuízos, tanto para a administração como para os contribuintes, comportando, ademais, para os empresários, custos ainda não constituídos pela arrecadação, com grave prejuízo no plano da competência, especialmente internacional.

Frente a contrastantes interpretações de uma norma, quando o contribuinte escolha a mais favorável a si mesmo, assumirá a carga do risco de uma eventual verificação e o respectivo encuralamento constitui para a empresa um custo. E é por isso que é muito apreciado o instituto do rulling, que se deve regular com normas que assegurem objetividade e tempestividade: tal instituto, quando funciona, é de grande estímulo para ativar investimentos estrangeiros, como se sucedeu na Holanda” (UCKMAR, Victor. *El Sistema Tributario: Las Instituciones, las Administraciones, los Contribuyentes*. In: MELLO, Celso Antônio Bandeira de (Org.). *Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 107). Sobre esta questão ver também: LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Poder Tributario y Tutela Judicial Efectiva*. In: MELLO, Celso Antônio Bandeira de (Org.). *Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 102.

da sociedade, é muito mais comum que ele cause frustração ainda maior ao servir de freio ao desenvolvimento econômico e social do Estado brasileiro.

É preciso, portanto, que não se busque a praticidade apenas como meio para a otimização dos instrumentos de arrecadação tributária. É imprescindível a realização da praticidade, em seus aspectos formal e material, como mecanismo de simplificação das normas tributárias materiais bem como dos deveres instrumentais que recaem sobre os contribuintes.

B) RAZÕES DE ESTADO E DECISÕES JUDICIAIS

Todos os que advogam na área tributária vem sendo confrontados com um argumento que vem sendo cada vez mais utilizado pela Fazenda Pública para sustentar que o Poder Judiciário deve pronunciar-se contrariamente aos contribuintes nas disputas tributárias: a alegação de que, no caso de vitória dos contribuintes, os cofres públicos não teriam como suportar a evasão de recursos que se seguiria.

São superados, então, os argumentos jurídicos pelas *razões de Estado*, o debate quanto à interpretação das normas constitucionais e infraconstitucionais pela discussão de aspectos macroeconômicos e de política fiscal que em princípio não deveriam ser trazidos para o âmbito do processo.

Com efeito, é muito preocupante que os litígios tributários passem a ser decididos tendo em vista não os mandamentos constantes do ordenamento jurídico, mas a situação financeira dos cofres públicos. Como destaca Fábio Martins de Andrade, autor que tem se destacado no estudo do consequencialismo como critério decisório, “cabe registrar que houve na história recente do Supremo Tribunal Federal um momento muito bem delineado no qual o discurso político invadiu o discurso jurídico. Significa dizer que, por vezes, as considerações sobre a conveniência, a oportunidade e as consequências de eventual decisão passaram a assumir relevante papel na tomada de decisão pelos Ministros. A preocupação com a governabilidade passou a integrar o espectro decisório da Suprema Corte. Enfim, o pragmatismo ou o consequencialismo ganhou força no discurso dos Ministros do Pretório Excelso”⁷⁴.

De fato, todos os que travam contato com o Direito Tributário sabem que nem sempre o Estado pauta a edição de normas e atos tributários pelo respeito

aos mandamentos constantes nos diplomas legais hierarquicamente superiores e, principalmente, pelas regras e princípios previstos na Constituição Federal.

Por outro lado, sabe-se que os Tribunais pátrios no mais das vezes demoram anos até se pronunciarem sobre determinada discussão tributária, sofrendo ainda, em diversas oportunidades, de uma indesejada inconstância, decidindo ora em um sentido ora em outro (é exatamente isto que se está presenciando, por exemplo, no que à exclusão da multa de mora no caso de denúncia espontânea, apenas para tratar de um caso atual).

Decorrência do cenário acima descrito é que em várias situações os contribuintes se veem obrigados a proceder ao recolhimento de tributos institucionais ou ilegais, por anos a fio, até que o Poder Judiciário venha a se manifestar sobre a questão. Para evitar o pagamento dos tributos que entende indevidos o contribuinte tem que recorrer à via judicial, sendo muitas vezes obrigado pelas circunstâncias a realizar o depósito dos valores questionados, o que, a depender do caso, tem efeito prático mais danoso do que o próprio pagamento do crédito tributário.

Em assim sendo, tendo em vista que muitos contribuintes recolhem ou depositam judicialmente⁷⁵ tributos indevidos por muito tempo, no momento em que finalmente o Poder Judiciário decidir restaurar o ambiente de constitucionalidade e legalidade, valores elevados terão sido destinados indevidamente aos cofres públicos e deverão ser devolvidos aos contribuintes.

É nessa hora, quando todos os argumentos jurídicos já foram postos e analisados, que os financistas de plantão resolvem argumentar que os sempre frágeis cofres públicos não suportam a restituição dos valores aos contribuintes e que, portanto, deve-se sustentar a juridicidade das cobranças efetuadas, de forma a se evitar a quebra do próprio Estado.

Nesse instante, o contribuinte, que suportou por longos anos a privação de recursos dos quais nunca deveria ter sido privado, deixa a posição de quem teve valores legitimamente confiscados pelo Poder Público para ocupar a posição de quem pretende apenas usurpar o tesouro público. Tal situação é inaceitável.

É de se ressaltar que a prevalência de argumentos dessa natureza manda ao Poder Público uma perigosa mensagem, no sentido de que é possível o exercício

75 Como se sabe, na esfera federal são pequenas hoje as diferenças entre um depósito judicial e o pagamento do tributo, já que em ambos os casos a União Federal tem acesso imediato aos valores recolhidos pelo contribuinte. Sobre a questão ver a Lei nº 9.703/98.

das competências tributárias com o desprezo dos ditames constitucionais, pois, após longos anos, quando a questão finalmente chegar aos Tribunais Superiores para apreciação, a inconstitucionalidade ou a ilegalidade perpetradas serão referendadas pelo Poder Judiciário.

Nesse cenário, se o Estado pretende evitar o dispêndio de valores elevados deve voltar seus esforços para editar normas tributárias mais claras e conformes com o ordenamento jurídico, procurando, ainda, viabilizar instrumentos mais céleres de pacificação dos litígios tributários. No entanto, a sociedade e o Poder Judiciário devem deixar claro que o desvio de competência em matéria tributária não será jamais tolerado, quanto menos referendado com base em argumentos extrajurídicos, enquanto os responsáveis por um sistema extremamente complexo, que fomenta a insegurança e torna difícil o adimplemento dos deveres tributários, não são responsabilizados por seus atos.

4. CONCLUSÃO

Não é fácil concluir um estudo que visa mais expor um problema do que apresentar a solução para o mesmo (até mesmo por não haver uma solução evidente para o mesmo, nos moldes do ideário forjado na sociedade industrial). Todavia, pode-se concluir esta análise afirmando que a *sociedade de risco* impõe uma alteração no repertório hermenêutico do jurista, sendo que a superação do senso comum, dogmático e já enraizado, por essa nova realidade é lenta e não se realiza sem um grande esforço de mudança por parte do jurista.

No campo tributário, como visto, tal realidade se mostra bastante evidente. Ainda hoje busca-se operar o sistema utilizando-se categorias completamente superadas, como acontece com o princípio da legalidade dita estrita, aliada a uma tal tipicidade cerrada, interpretados garantias ao contribuinte de uma segurança jurídica absoluta, partindo-se da idéia de que os textos normativos, embora vertidos em linguagem, permitem ao intérprete o alcance de seu único conteúdo.

Há, portanto, que se buscar a superação da ambivalência e da complexidade, características da *sociedade de risco* suplantando-se o instrumental teórico dos operadores do Direito Tributário por intermédio da hermenêutica moderna, levando-se em consideração princípios como a praticidade, a transparência, a proporcionalidade e a ponderação, a tolerância e a responsabilidade os quais são indispensáveis para a solução das colisões entre as necessidades arrecadatórias do Estado e os Direitos dos contribuintes.

Capítulo 2

Introdução do Direito Tributário Internacional

1. DA DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL

Com a cada vez mais acentuada mundialização dos esforços econômicos, torna-se habitual a submissão das pessoas, físicas ou jurídicas, à potestade tributária de países distintos, fenômeno que não raro dá ensejo à denominada dupla tributação internacional.

De regra, a referida dupla tributação incide sobre a renda auferida pelos agentes econômicos vinculados por *elementos de conexão* em mais de um país, distinguindo a doutrina os conceitos de *dupla tributação jurídica* e *dupla tributação econômica*.

Segundo Gerd Willi Rothmann, “no Direito Tributário Internacional, a expressão ‘elemento de conexão’ refere-se a determinado evento, a partir do qual a norma vincula a atribuição da competência tributária a determinado Estado. Deixando de lado a nacionalidade, que caiu em desuso (praticamente só é adotado pelos Estados Unidos, Filipinas e Turquia), os principais elementos de conexão são: domicílio e residência, sede e direção, estabelecimento permanente, situação do bem, fonte do rendimento, país de origem ou do destino”¹.

Segundo a teoria dominante quanto à matéria, a identificação da dupla tributação jurídica é feita mediante a aplicação da *regra das quatro identidades*, de forma que somente se verificaria a ocorrência do fenômeno em se identificando que países distintos, no exercício de sua soberania fiscal, estão a tributar *o mesmo sujeito passivo*, sobre um *mesmo suposto fático*, mediante a imposição de *tributos com materialidades comparáveis* e em relação a um *mesmo período de tempo*².

Esse critério encontra-se, inclusive, refletido na definição de dupla tributação trazida pela Organização para Cooperação Econômica e Desenvolvimento (OCDE) em seus comentários à sua Convenção Modelo para evitar a dupla tributação da renda e a evasão fiscal, segundo a qual a dupla tributação

1 ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação Internacional sem Sujeito Passivo: uma Nova Modalidade do Imposto de Renda sobre Ganhos de Capital? In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário – 10º Volume*. São Paulo: Dialética, 2006. p. 110. Sobre necessidade da existência de um elemento de conexão para a legitimação da tributação, ver: SCHOUERI, Luís Eduardo. Princípios no Direito Tributário Internacional: Territorialidade, Fonte e Universalidade. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e Limites da Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 334.

2 Cf. XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 33; SCHOUERI, Luís Eduardo. Tratados e Convenções Internacionais sobre Tributação. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 17, 2003, p. 26; MOREIRA JÚNIOR, Gilberto de Castro. *Bitributação Internacional e Elementos de Conexão*. São Paulo: Aduaneiras, 2003. p. 45. Ver também: ROCHA, Sérgio André. *Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda*. 2 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2013. pp. 25-26.

internacional jurídica seria “a imposição de tributos comparáveis em dois (ou mais) Estados sobre o mesmo contribuinte em relação ao mesmo objeto e em períodos idênticos”³.

A dupla tributação jurídica seria distinta, portanto, da dupla tributação econômica, na qual uma mesma riqueza sofre a imposição de tributos comparáveis, mas o sujeito passivo da obrigação tributária é diferente⁴.

Vale a pena observar que a identificação de situações onde se verifica a dupla tributação jurídica da renda, mediante a aplicação da regra das quatro identidades, nem sempre se mostra de fácil consecução⁵. Ainda assim, esta pode ser considerada a teoria dominante a respeito da matéria.

Segundo notado por Victor Uckmar, a dupla (ou múltipla)⁶ tributação internacional, na medida em que onera as transações vinculadas por elementos de conexão ao poder tributário de mais de um Estado, tem um efeito inibidor sobre o comércio internacional, podendo acarretar uma volta dos agentes internacionais para seus mercados internos⁷.

Dessa forma, a dupla tributação está na contramão do processo de globalização econômica mundial, sendo um entrave à livre movimentação de bens, serviços, capital e pessoas.

Além desse aspecto inibidor do comércio internacional, Manuel Pires elenca outras consequências nocivas decorrentes da dupla tributação:

- a) consequências financeiras para os Estados, os quais podem, em decorrência do cenário acima descrito, verificar uma redução da tributação;
- b) consequências relacionadas à justiça da tributação, já que a dupla tributação afetaria a capacidade contributiva dos contribuintes;

3 OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital*. Paris: OECD, 2000. v. I. p. I-1.

4 Cf. XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 2004, p. 35-36; ROTHMANN, Gerd W. *Bitributação Internacional*. In: DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio; ROTHMANN, Gerd W. *Temas Fundamentais do Direito Tributário Atual*. Belém: CEJUP, 1983. p. 126-127. Ver também: ROCHA, Sérgio André, *Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda*, 2013, p. 26.

5 Cf. XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 2004, p. 33; TÔRRES, Heleno. *Pluriritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. pp. 391-392.

6 Embora utilizemos os termos bitributação ou dupla tributação, não desconsideramos que no mundo globalizado contemporâneo podemos estar diante de situações de pluriritributação (ver: TÔRRES, Heleno, *Pluriritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas*, 2001, p. 374-375).

7 UCKMAR, Victor. *Tratados Internacionales en Materia Tributaria*. In: AMATUCCI, Andrea (Coord.). *Tratado de Derecho Tributario*. Bogotá: Themis, 2001. t. I. p. 744. Ver também: MUNRO, Alastair. *Tolley's Double Taxation Relief*. 6th. ed. London: LexisNexis, 2003. p. 2; ROHATGI, Roy. *Basic International Taxation*. 2nd. ed. Richmond: Richmond, 2005. p. 2; MOREIRA JÚNIOR, Gilberto de Castro. *Bitributação Internacional e Elementos de Conexão*. São Paulo: Aduaneiras, 2003. p. 54.

c) consequências culturais, na medida em que se poderiam ter impactos sobre propriedade intelectual e a atividade internacional de cientistas, artistas e esportistas; e

d) consequências sociopolíticas, decorrência não só do eventual desencorajamento de inversões internacionais, mas também da dificuldade do movimento de pessoas⁸.

Diante do caráter negativo da dupla tributação internacional, a partir do início do século passado foram se intensificando as discussões a respeito dos mecanismos que podem ser adotados para que a mesma seja evitada.

2. MEDIDAS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO

Ao se discutirem as medidas para se evitar a dupla tributação da renda fala-se basicamente em medidas unilaterais, adotadas por cada Estado com base em sua legislação doméstica, e em medidas bilaterais ou multilaterais adotadas pelos Estados por intermédio da celebração de tratados internacionais⁹. Mais recentemente, diante principalmente do modelo exitoso da União Europeia tem-se discutido a utilização da harmonização tributária como instrumento para se evitar a dupla tributação¹⁰.

Entre as medidas unilaterais temos, por exemplo, a isenção concedida por determinado país sobre rendimentos auferidos no exterior, a possibilidade de se considerar o imposto pago no exterior como um crédito compensável com o imposto doméstico ou de se utilizar o mesmo como uma despesa dedutível para fins de cálculo do imposto de renda e, por fim, a possibilidade de se compensar o imposto pago no exterior nos casos de transparência fiscal internacional¹¹.

No que tange às medidas para evitar a dupla tributação fundadas em tratados internacionais é possível, como dito, que sejam as mesmas veiculadas

8 PIRES, Manuel. *International Juridical Double Taxation of Income*. Deventer: Kluwer Academic Publishers, 1989. pp. 86-89.

9 Cf. SERRANO ANTÓN, Fernando Los Principios Básicos de la Fiscalidad Internacional y los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional: Historia, Tipos, Fines, Estructura y Aplicación. In: SERRANO ANTÓN, Fernando (Coord). *Fiscalidad Internacional*. Madrid: Centros de Estudios Financieros, 2001. pp. 98-99.

10 Cf. TÓRRES, Heleno, *Pluritributação Internacional sobre as Renditas de Empresas*, 2001, pp. 728-776.

11 Cf. TÓRRES, Heleno Taveira. A Pluritributação Internacional e as Medidas Unilaterais de Controle. In: UCKMAR, Victor (Coord.). *Curso de Derecho Tributario Internacional*. Bogotá: Themis, 2003. v. I. pp. 197-215.

em tratados bilaterais, envolvendo apenas dois Estados, ou multilaterais, sendo majoritária a primeira opção.

Por fim, fala-se na harmonização da legislação tributária dos Estados, mediante a qual se superam as assimetrias existentes entre as legislações dos países-membros de um bloco integrado ou em processo de integração (o tema da integração econômica será tratado no capítulo seguinte)¹².

3. CONVENÇÕES PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO DA RENDA

Como visto, um dos instrumentos utilizados com vistas a se evitarem os nefastos efeitos que a dupla tributação acarreta é a celebração de convenções bilaterais para evitar a dupla tributação da renda (de agora em diante referidas como CDTRs), as quais vêm sendo pactuadas por diversos países, entre os quais o Brasil.

Em linhas gerais, tais tratados têm por finalidade delimitar o campo de exercício legítimo do poder tributário de cada um dos signatários, conciliando seus interesses fiscais e protegendo os contribuintes contra a dupla imposição que ocorreria se ambos os países tributassem, indistintamente, as rendas auferidas por pessoas a eles vinculadas por elementos de conexão.

Conforme mencionado, o Brasil tem celebrado diversas CDTRs, as quais seguem a estrutura Convenção Modelo editada pela OCDE, mesmo não figurando o Brasil entre os membros da referida Organização¹³. Ressalte-se, entretanto, que as convenções brasileiras, em diversos dispositivos, se aproxima do Modelo de Convenção da Organização das Nações Unidas.

3.1. EVOLUÇÃO HISTÓRICA DAS CDTRs

Embora o fenômeno da dupla tributação não seja recente, mencionando Seligman controvérsia surgida após a implementação de novas formas de tributação em cidades italianas e francesas já no Século XIII¹⁴, a celebração de CDTRs somente se tornou comum no curso do Século XX, sendo o tratado

12 Sobre a harmonização da legislação tributária, ver: SILVA, Sergio André R. G., da. *Integração Econômica e Harmonização da Legislação Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003. pp. 8-11.

13 Tendo este fato em consideração, o presente estudo encontra-se baseado na análise do texto da Convenção Modelo da OCDE e das CDTRs celebradas pelo Brasil.

14 SELIGMAN, Edwin R. A. *Double Taxation and International Fiscal Cooperation*. New York: The Macmillan Company, 1928. pp. 32-35.

celebrado entre a Prússia e o Império Austríaco em 22 de junho de 1899 normalmente citado como a primeira CDTR celebrada¹⁵.

Como destaca Adolfo Atchabahian, com base em lição de Brewer Richman, a pouca difusão das CDTRs anteriormente ao Século XX é uma decorrência mesmo de o Imposto de Renda não ter alcançado grande relevância em tal período¹⁶.

Manuel Pires destaca três diferentes estágios de desenvolvimento das CDTRs: um primeiro, pré-Primeira Guerra Mundial, um segundo no entre guerras e um terceiro pós-Segunda Guerra, destacando, entretanto, que os desenvolvimentos mais significativos sobre a matéria ocorreram apenas nesta terceira fase¹⁷.

Os primeiros grandes impulsos ao desenvolvimento das CDTRs ocorreram mesmo, contudo, após a Primeira Grande Guerra.

No ano de 1920, a Câmara de Comércio Internacional focou sua atenção no tema da dupla tributação, tendo designado um comitê para tratar do assunto. Devido às dificuldades enfrentadas pela Câmara, no ano de 1921 a Liga das Nações, por meio de seu Comitê Financeiro, assumiu a condução da questão¹⁸.

O Comitê formou então uma comissão de quatro financistas, o Professor Bruins (Holanda), o Senador Luigi Einaudi (Itália), Sir Josiah Stamp (Grã-Bretanha) e o Professor Edwin Seligman (Estados Unidos), os quais levaram adiante sua tarefa através de trocas de correspondências, vindo a se reunir em 1923 em conferência realizada em Genebra. O resultado dos esforços da comissão foi formalizado em relatório apresentado no mesmo ano¹⁹.

Segundo a narrativa de Seligman, o ponto de partida da comissão foi a questão da cooperação fiscal internacional, analisando-se em que medida tal cooperação envolve algum sacrifício por parte dos Estados envolvidos em um caso de bitributação e, em assim sendo, qual dos Estados deveria suportar tal

15 SCHOUER, Luís Eduardo. Tratados e Convenções Internacionais sobre Tributação. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 17, 2003. p. 27.

16 ATCHABAHIAN, Adolfo. Derecho Tributario Internacional. In: BELSUNCE, Horacio A. García (Coord.). *Tratado de Tributación*. Buenos Aires: Astrea, 2003. t. I. v. II. p. 530.

17 PIRES, Manuel, *International Juridical Double Taxation of Income*, 1989, p. 217.

18 Cf. SELIGMAN, Edwin R. A., *Double Taxation and International Fiscal Cooperation*, 1928, pp. 114-115.

19 Cf. SELIGMAN, Edwin R. A., *Double Taxation and International Fiscal Cooperation*, 1928, p. 115. Sobre o relatório da comissão de financistas, ver: CARROLL, Michell B. *Prevention of International Double Taxation and Fiscal Evasion: Two Decades of Progress under the League of Nations*. Geneva: League of Nations, 1939. pp. 13-15.

sacrifício, ou se o mesmo deveria ser distribuído entre os Estados ou, ainda, se haveria critérios para a divisão dos sacrifícios²⁰.

Ainda de acordo com o Professor da Universidade de Columbia, na falta de uma autoridade central suprema, a cooperação fiscal internacional seria dependente do desenvolvimento de acordos bilaterais, sendo que os principais critérios que pautariam tais acordos seriam a fonte da renda, de um lado, e a residência ou domicílio daquele que tem a sua disponibilidade, de outro, embora o local da coisa e a possibilidade de exercício de um direito também deveriam ser levados em consideração²¹.

Após definir os critérios, a comissão buscou aplicá-los a categorias de riquezas específicas, visando determinar situações em que o direito à tributação caberia à fonte e aquelas em que deveria ser atribuído ao país de residência.

A comissão analisou também quais seriam os métodos passíveis de serem utilizados para a eliminação da dupla tributação, elencando quatro: o da dedução, o da isenção, o da divisão e o da classificação. Este último foi apontado como o mais apropriado, na medida em que consistiria na atribuição de um tratamento distinto para cada tipo de rendimento²².

Ainda em 1922 e antes mesmo de os financistas terem apresentado seu relatório, a Liga das Nações nomeou uma comissão de técnicos fazendários, originários de sete países europeus (Bélgica, França, Holanda, Itália, Reino Unido, Suíça e Tchecoslováquia), para analisar questões relacionadas à dupla tributação e à evasão fiscal²³.

Em 1926, representantes de Alemanha, Japão, Polônia e Venezuela foram incluídos no grupo e em 1927 foi a vez dos representantes da Argentina e dos Estados Unidos. Ao final, no ano de 1928 a comissão de técnicos apresentou quatro convenções modelo: uma convenção sobre a dupla tributação da renda, outra sobre tributos sucessórios, e ainda convenções sobre assistência administrativa e judiciária²⁴.

20 SELIGMAN, Edwin R. A., *Double Taxation and International Fiscal Cooperation*, 1928, p. 117.

21 SELIGMAN, Edwin R. A., *Double Taxation and International Fiscal Cooperation*, 1928, pp. 121-123.

22 Cf. SELIGMAN, Edwin R. A., *Double Taxation and International Fiscal Cooperation*, 1928, p. 136.

23 Cf. DAVIES, David R. *Principles of International Double Taxation Relief*. London: Sweet & Maxwell, 1985.

p. 33.

24 Cf. DAVIES, David R., *Principles of International Double Taxation Relief*, 1985, p. 34; SCHOUERI, Luís Eduardo, *Tratados e Convenções Internacionais sobre Tributação*, 2003, p. 28.

Posteriormente a Liga das Nações realizou duas conferências na Cidade do México (1940 e 1943), sendo que nesta segunda conferência foi editada nova Convenção Modelo sobre a dupla tributação da renda, a qual substituiu aquela de 1928. Devido à grande presença de países latino-americanos (cujo envolvimento na Segunda Guerra era de menor relevância), tal Convenção Modelo caracterizou-se por dar maior relevância ao critério da fonte do rendimento para a atribuição de competência tributária, o qual normalmente é favorável aos países “importadores” de capital estrangeiro²⁵.

Esse modelo veio a ser revisto em reunião do Comitê Fiscal da Liga das Nações realizada em Londres, em 1946. A grande diferença entre os dois modelos era que a convenção aprovada no Reino Unido mudava o critério principal de atribuição de competência tributária da fonte para a residência, privilegiando os países desenvolvidos (“exportadores de capital”).

Foi realmente após o fim da Segunda Guerra, com a retomada das atividades econômicas pelos países envolvidos no conflito armado que as CDTRs tiveram grande impulso²⁶.

Vê-se, portanto, que nesta nova fase exerce papel principal a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE (antiga OECE – Organização Europeia para Cooperação Econômica).

Com efeito, em 1963 a OCDE edita a sua Convenção Modelo para evitar a dupla tributação da renda. O modelo OCDE foi revisado em 1977 e a partir de 1992 passou a seguir o formato de folhas soltas, de modo a permitir atualizações constantes²⁷.

Uma das críticas apresentadas ao modelo da OCDE é que o mesmo tende a privilegiar os países desenvolvidos em detrimento de países em desenvolvimento, beneficiando o Estado de residência sobre o Estado de fonte. Segundo Roy Rohatgi tal característica é consequência de a OCDE ser um grupo de países desenvolvidos, os quais teriam interesses e políticas tributárias

25 Cf. DAVIES, David R., *Principles of International Double Taxation Relief*, 1985, p. 35; SCHOUERI, Luís Eduardo, *Tratados e Convenções Internacionais sobre Tributação*, 2003, p. 28; SERRANO ANTÓN, Fernando, *Los Principios Básicos de la Fiscalidad Internacional...*, 2001, p. 106.

26 XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 2004, pp. 97-98.

27 Cf. BAKER, Philip. *Double Taxation Conventions*. London: Thompson, 2005. p. A-3. Para um breve histórico da Convenção Modelo da OCDE, ver: OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, 2000, pp. I-1-I-4.

semelhantes²⁸. Segundo seu entendimento, a Convenção Modelo da OCDE encontra-se baseada em duas premissas: (a) a eliminação da dupla tributação pelo país de residência pela aplicação dos métodos de crédito e isenção; e (b) a redução da competência tributária do país da fonte e a redução das alíquotas quando tal competência fosse mantida²⁹.

Buscando conciliar os interesses de países desenvolvidos e países em desenvolvimento, em 1980 as Nações Unidas editaram o seu modelo de convenção para evitar a dupla tributação da renda, o qual vinha sendo pensado desde 1967. Tal modelo veio a ser revisto em 2000.

Vale a pena destacar, por fim, que alguns países como os Estados Unidos e a Holanda possuem seu próprio modelo de convenção. Segundo Joseph Isenbergh o modelo americano não difere muito da convenção OCDE. Todavia, tal modelo tem particular atenção com aspectos que preocupam os Estados Unidos, como o tratamento de paraísos fiscais³⁰.

Feitos esses comentários, vale a pena deixar registrado que atualmente a maioria das CDTRs celebradas seguem o modelo OCDE³¹. Este é o caso das CDTRs celebradas pelo Brasil, as quais seguem a Convenção Modelo da OCDE, mesmo não sendo o país membro desta organização.

3.2. OBJETIVOS DAS CDTRs

Embora pareça até intuitivo que o objetivo principal das CDTRs é evitar a dupla tributação sobre rendimentos vinculados aos países contratantes por meio de elementos de conexão. Contudo, como já pontuavam Fernando Sainz de Bujanda³² e Ramón Valdés Costa³³, são muitas as finalidades de tais tratados, examinando-se a seguir aqueles que nos parecem mais relevantes.

28 Por intermédio da Portaria nº 214/07, o Ministério da Fazenda criou um grupo de trabalho para avaliar a possibilidade de ingresso do Brasil na OCDE.

29 ROHATGI, Roy, *Basic International Taxation*, 2005, p. 66.

30 Cf. ISENBERGH, Joseph. *International Taxation*. 2nd. ed. New York: Foundation Press, 2005. p. 233.

31 Cf. ARNOLD, Brian J.; MCINTYRE, Michael J., *International Tax Primer*, 2002, p. 109.

32 SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Sistema de Derecho Financiero I*. Madrid: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1985. v. II. p. 477.

33 COSTA, Ramón Valdés. *Instituciones de Derecho Tributario*. 2. ed. Buenos Aires: Depalma, 2004. p. 34.

3.2.1. EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO DA RENDA

O propósito primário das CDTRs é evitar a dupla tributação da renda. Como destaca Luís Eduardo Schoueri, tais tratados “são instrumentos de que se valem os Estados para, através de concessões mútuas, diminuir ou impedir a ocorrência do fenômeno da bitributação internacional em matéria de imposto sobre a renda, além de meio para o combate à evasão fiscal”³⁴.

Nesse contexto, pode-se dizer que as CDTRs concretizam o que se poderia chamar de princípio da não bitributação internacional.

Ao retomarmos este assunto é importante destacar qual a noção de princípio que está sendo aqui utilizada, já que, nas acertadas palavras de Virgílio Afonso da Silva, “o termo *princípio* é plurívoco. Isso, em si, não significa nenhum problema. Problemas só surgem a partir do momento em que o jurista deixa de perceber esse fato e passa a usar o termo como se todos os autores que a ele fazem referência o fizessem de forma unívoca”³⁵.

No presente capítulo está sendo adotado o conceito de princípio como norma finalística, mandado de otimização, para utilizar a expressão de Robert Alexy, o qual determina que dado estado de coisas seja alcançado tanto quanto possível, resguardadas as limitações fáticas e jurídicas³⁶.

Dessa forma, a não bitributação internacional seria um princípio jurídico, o qual pode se realizar por meio de medidas unilaterais, bilaterais e multilaterais³⁷. As CDTRs seriam tratados bilaterais que concretizam o princípio da não bitributação internacional.

34 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2006. p. 260.

35 SILVA, Virgílio Afonso da. *A Constitucionalização do Direito: Os direitos fundamentais nas relações entre particulares*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 35.

36 Cf. ALEXY, Robert. *Teoría de los Derechos Fundamentales*. Tradução Ernest Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001. p. 86. Sobre o tema, ver: HECK, Luís Afonso. Regras, Princípios Jurídicos e sua Estrutura no Pensamento de Robert Alexy. In: LEITE, George Salomão (Coord.). *Dos Princípios Constitucionais: Considerações em torno das normas principiológicas da Constituição*. São Paulo: Malheiros, 2003. pp. 52-100; ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2003. pp. 15-77; SILVA, Virgílio Afonso da, *A Constitucionalização do Direito: Os direitos fundamentais nas relações entre particulares*, 2005, pp. 29-37; TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. II, pp. 275-283.

37 Sobre os princípios do Direito Tributário Internacional ver o Capítulo 3 a seguir.

A OCDE, em seu relatório acerca da tributação das *partnerships*, coloca como escopo das CDTRs, ao lado da prevenção da dupla tributação a prevenção da dupla isenção³⁸.

Todavia, há que se concordar com Michael Lang quando este afirma que evitar a dupla isenção não é uma das finalidades das CDTRs³⁹. De fato, parece-nos que a dupla isenção é uma consequência da desarmonia hermenêutica no campo das CDTRs (ou de um benefício fiscal encartado nas mesmas), não sendo um problema internacional que se busca solucionar mediante a celebração de convenções⁴⁰.

3.2.2. A REPARTIÇÃO DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS ENTRE OS PAÍSES CONTRATANTES

Parece-nos que a principal finalidade de uma CDTR, ao concretizar o dito princípio da não bitributação, é a repartição de receitas tributárias entre os países contratantes, já que este parece ser o único dos propósitos que não pode ser alcançado mediante a adoção de medidas unilaterais por parte dos Estados.

A distribuição das receitas tributárias no âmbito das CDTRs é questão envolta em controvérsia, principalmente nas situações em que o tratado é celebrado países desenvolvidos e países em desenvolvimento.

De fato, reconhece-se, por um lado, que no caso de CDTRs celebradas entre países desenvolvidos, os quais sejam, simultaneamente e de forma equilibrada, importadores e exportadores de capital, é possível alcançar um balanceamento na divisão das receitas tributárias mediante a convenção.

38 OECD. The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships. In: OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital*. Paris: OECD, 2000. v. II. p. R(15)-20/21. Sobre a dupla não tributação, ver: TEIXEIRA, Alexandre Alkmin. Dupla Não-Tributação: Entre o Poder de Tributar e as Convenções Internacionais em Matéria Fiscal. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. v. IV. pp. 241-270.

39 LANG, Michael. General Report. In: IFA. *Cahiers de Droit Fiscal International: Double Non-taxation*. Deventer: Kluwer Law International, 2004. v. 89a. p. 81.

40 Segundo Alberto Xavier tal afirmação é particularmente verdadeira no que concerne aos tratados celebrados pelo Brasil. Segundo o professor “pode-se dizer que, para o Brasil, a dupla não-tributação não é considerada um objetivo a ser alcançado por meio de tratados tributários. De fato, não só tal objetivo não é mencionado no título ou em qualquer outra passagem dos textos das convenções, como o Brasil favoreceu ativamente a adoção de cláusulas de créditos presumido e fictício, as quais privilegiam o efeito de incentivos econômicos a investimentos estrangeiros e não o objetivo de evitar a dupla não-tributação” (XAVIER, Alberto. [Brazilian Report]. In: IFA. *Cahiers de Droit Fiscal International: Double Non-taxation*. Deventer: Kluwer Law International, 2004. v. 89a. p. 227).

Todavia, nos casos de tratados celebrados entre países desenvolvidos e outros em desenvolvimento, a divisão das receitas fiscais torna-se complexa, havendo uma competição entre a tributação pela fonte dos rendimentos e a taxaço pelo país da residência⁴¹.

Mecanismo de incentivo de investimentos pensado no contexto das relações entre países desenvolvidos e em desenvolvimento, e que acaba tendo reflexos sobre a repartição de receitas tributárias, é a atribuição de créditos presumidos (*matching credit*) ou fictícios (*spare credit*).

O *matching credit* é concedido mediante a atribuição pelo país de residência de um crédito fixo a ser aplicado sobre o valor remetido, independentemente do montante efetivamente retido no país da fonte⁴².

Já o *spare credit* é atribuído com vistas a evitar que benefícios fiscais concedidos pelo país da fonte sejam anulados pela tributação no país da residência⁴³. Nas palavras de Alberto Xavier:

“Enquanto a cláusula de ‘tax sparing’ pressupõe incentivo preexistente que visa a preservar, a cláusula de ‘matching credit’ atribui o direito à dedução no Estado de residência de um crédito fixado ‘a fortait’. Seja qual for a política fiscal do outro Estado, estabeleça ele ou não um imposto reduzido ou até mesmo uma isenção: é este o significado da expressão ‘o imposto será sempre considerado como tendo sido pago à alíquota de (...)’.”⁴⁴

A eficácia das cláusulas de créditos fiscais presumidos ou fictícios para incentivar a investimentos em países em desenvolvimento vem sendo questionada no âmbito da própria OCDE, conforme se verifica pela análise do relatório publicado no ano de 1997, intitulado *Tax Sparing: A reconsideration*⁴⁵.

Contudo, independentemente da posição da OCDE parece ter razão Victor Thuronyi, quando afirma que as cláusulas em questão permanecem

41 Ver: ROHATGI, Roy, *Basic International Taxation*, 2005, p. 3; DAVIES, Daniel R., *Principles of International Double Taxation Relief*, 1985, p. 4.

42 Cf. XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 2004, p. 824.

43 Cf. XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 2004, p. 824.

44 XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 2004, p. 824. Sobre *Tax Sparing*, ver: TOAZE, Deborah. *Tax Sparing: Good Intentions, Unintended Results*. *Canadian Tax Journal*, v. 49, n. 4, 2001, pp. 880-882; HINES JR., James R. “*Tax Sparing*” and *Direct Investment in Developing Countries*. Cambridge: National Bureau of Economic Research, 1998. p. 2.

45 OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital*. Paris: OECD, 2000. v. II. pp. R (14)-4-R(14)72.

sendo utilizadas em diversas CDTRs⁴⁶. Tal consideração tem plena pertinência na realidade brasileira, havendo cláusulas de *tax sparing* e *matching credit* em diversas convenções celebradas pelo Brasil.

Embora reste evidenciada, portanto, a relevância das CDTRs enquanto mecanismos de divisão de receitas tributárias, inclusive no que tange ao relacionamento entre países desenvolvidos e em desenvolvimento, parece-nos que esta questão encontra-se inserida na arena da política internacional, sendo mais um campo onde tais países debatem uma convivência que promova o crescimento dos últimos.

3.2.3. FOMENTO AOS INVESTIMENTOS ESTRANGEIROS (SEGURANÇA JURÍDICA E ESTABILIDADE DA TRIBUTAÇÃO SOBRE INVERSÕES ESTRANGEIRAS)

Uma das finalidades das CDTRs é a proteção da segurança jurídica dos investimentos estrangeiros, mediante a previsibilidade das regras aplicáveis para evitar a dupla tributação da renda⁴⁷. Citando lição de David R. Davies⁴⁸, é possível que haja situações em que a dupla tributação seja evitada por intermédio de medidas unilaterais, de modo que a CDTR torna-se irrelevante para fins de evitar a dupla tributação, a qual, mesmo no caso de sua inexistência, não ocorreria.

Todavia, ainda em tais circunstâncias as CDTRs exercem o importantíssimo papel de possibilitar aos investidores estrangeiros a previsibilidade das regras tributárias e a consequente estabilidade de suas operações. Nas palavras de Brian J. Arnold e Michael McIntyre, “um dos mais importantes objetivos de tratados tributários é proporcionar certeza para os contribuintes. Certeza no que se refere às consequências fiscais de operações transnacionais é um importante fator para facilitar tal investimento”⁴⁹.

Nesse contexto, uma vez que têm como efeito a segurança quanto à tributação de operações com não residentes, as CDTRs viabilizam a realização de investimentos, reduzindo os riscos fiscais relacionados às operações transnacionais.

46 THURONYI, Victor. *Comparative Tax Law*. The Hage: Kluwer Law International, 2003. p. 22.

47 Cf. TÔRRES, Heleno Taveira. A Convenção Brasil-Alemanha e sua Aplicação em Face do Direito Brasileiro. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 83, 2002, p. 10.

48 DAVIES, David R., *Principles of International Double Taxation Relief*, 1985, p. 4.

49 ARNOLD, Brian J.; MCINTYRE, Michael J., *International Tax Primer*, 2002, p. 106.

Como bem percebido por Roberto França de Vasconcellos, há aqui uma duplicidade de intenções, a depender do ponto de vista levado em consideração, se do importador ou do exportador de capital. No primeiro caso, a celebração de CDTRs tem o papel de estimular a participação do Estado no comércio internacional, enquanto que no segundo a preocupação maior seria com o resguardo da segurança jurídica do investidor.

Além disso, em princípio a celebração de uma CDTR também pode fomentar investimentos mediante a inclusão das já referidas cláusulas de créditos presumido e ficto, as quais geram vantagens fiscais para o investidor no seu país de domicílio.

3.2.4. CONCRETIZAÇÃO DO PRINCÍPIO DA NÃO DISCRIMINAÇÃO

O princípio da não discriminação estabelece como fim que nacionais, pessoas físicas ou jurídicas, de determinado Estado, não tenham qualquer vantagem tributária em relação a estrangeiros⁵⁰.

Com isso, busca-se que os Estados não utilizem a nacionalidade como critério discriminatório para fins fiscais. Nas palavras de Heleno Tórres:

“Sobre suas características, mostra-se, o princípio da não discriminação, como um preceito vinculante para os Estados que o contemplem, quanto à criação ou aplicação de normas que tenham por finalidade entabular restrições de natureza tributária para os nacionais de outro Estado. Descortina-se, assim, a natureza de instrumentalidade do princípio da não-discriminação, na garantia de aplicação de um tratamento fiscal equivalente para os nacionais de um e de outro Estado signatário. Sendo instrumental, descabe falar de um valor absoluto que lhe possa servir como único conteúdo possível, porquanto o tratamento discriminatório praticado contra nacionais do outro Estado signatário pode manifestar-se por vários modos, pois tratar de maneira distinta situações similares ou situações diversas de modo igual, a partir de uma análise de comparabilidade, pode tanto demonstrar a presença de uma

50 Cf. XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 2004, pp. 278-285; OKUMA, Alessandra. Princípio da Não-Discriminação e a Tributação das Rendas de Não-Residentes no Brasil. In: TÓRRES, Heleno (Coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. pp. 263-267; TÓRRES, Heleno Taveira. Princípio da Territorialidade e Tributação de Não-Residentes no Brasil. Prestações de Serviços no Exterior. Fonte de Produção e Fonte de Pagamento. In: TÓRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 108 e 109; GRAETZ, Michael J. *Foundations of International Income Taxation*. New York: The Foundation Press, 2003. p. 436.

discriminação, como de uma restrição, ou mesmo de nenhuma das duas.”⁵¹

Uma das finalidades das CDTRs consiste na concretização do princípio da não discriminação, propósito este alcançado por intermédio da regra posta no artigo 24 da Convenção Modelo da OCDE.

Como destaca Kees van Raad, tal dispositivo “compreende quatro normas distintas contra o tratamento tributário menos favorável: uma que proíbe o tratamento menos favorável baseado na nacionalidade estrangeira (parágrafo 1º) e três que proíbem o tratamento menos favorável que seja baseado na não-residência, tanto na forma direta (parágrafo 3º) quanto indireta (parágrafos (4º e 5º))”⁵².

3.2.5. EVITAR A EVASÃO FISCAL

Outra finalidade das CDTRs é prevenir a evasão fiscal⁵³. Como destaca David R. Davies, “enquanto de um lado negócios internacionais estão expostos ao risco de serem sujeitos à dupla (ou até múltipla) tributação, de outro lado, tais atividades podem também apresentar oportunidades de elisão ou evasão fiscais”⁵⁴.

É interessante a análise feita por Philip Baker, para quem, a despeito da evidente dependência dos Estados em relação aos tributos, a arrecadação fiscal continuará sendo uma atividade *impopular*, de forma que se pode esperar que a elisão e até mesmo a evasão tributárias continuem sendo uma constante⁵⁵. Assim, segundo o professor britânico, “um dos papéis da tributação internacional do século XXI será o de dar assistência às autoridades fiscais no combate à

51 TÔRRES, Heleno. Capital estrangeiro e o princípio da não-discriminação tributária no direito interno e nas convenções internacionais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 87, dez. 2002, pp. 45-46.

52 VAN RAAD, Kees. Não-discriminação na Tributação de Operações Transnacionais: Escopo e Questões Conceituais. Tradução Flávio Rubinstein. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 19, 2005, p. 52.

53 Cf. PIRES, Manuel, *International Juridical Double Taxation of Income*, 1989, p. 214; SERRANO ANTÓN, Fernando, *Los Principios Básicos de la Fiscalidad Internacional...*, 2001, p. 119; ROTHMANN, Gerd W. *Bitributação Internacional*, 1983, p. 138.

54 DAVIES, David R., *Principles of International Double Taxation Relief*, 1985, p. 6. Sobre o planejamento fiscal internacional, ver: MOREIRA JÚNIOR, Gilberto de Castro. *Elisão Fiscal Objetiva no âmbito Internacional*. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ANDRADE, José Maria Arruda de (Coords.). *Planejamento Tributário*. São Paulo: MP Editora, 2007. pp. 49-62.

55 BAKER, Philip, *A Tributação Internacional no Século XXI*, 2005, pp. 43-44. Sobre as razões que levam os contribuintes a não se sentirem inclinados a adimplir seus deveres fiscais, ver: SCHMÖLDERS, Günter. *The Psychology of Money and Public Finance*. Tradução Iain Grant e Karen Green. New York: Palgrave Macmillan, 2006. pp. 157-210; ROCHA, Sergio André. *Ética da Administração Fazendária e Processo Administrativo Fiscal*. In: ROCHA, Sergio André. *Processo Administrativo Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. pp. 613-616.

evasão fiscal, como também ajudá-las na determinação da linha divisória entre a elisão fiscal aceitável e a inaceitável”⁵⁶.

Um dos mecanismos convencionais de prevenção da evasão fiscal é o intercâmbio de informações, previsto no artigo 26 da Convenção Modelo da OCDE.

A própria utilização das CDTRs pode se dar de forma ilegítima⁵⁷, sendo a principal forma de abuso o chamado *treaty shopping*, o uso impróprio do tratado, o qual, nas palavras de Rosembuj “indica o uso de um convênio de dupla tributação por parte de uma pessoa jurídica, física ou sujeito de direito que, com propriedade, carece de legitimidade para fazê-lo”⁵⁸.

Com vistas a evitar o *treaty shopping* as CDTRs passaram a prever disposições antiabuso, como as regras de beneficiário efetivo e as cláusulas de limitação de benefícios (cláusulas LoB).

A cláusula de beneficiário efetivo busca desconsiderar empresas interpostas (*conduit companies*) em um dos Estados contratantes por outra que não teria direito a se valer das regras do CDTR. Já as cláusulas LoB, conforme destaca Luís Eduardo Schoueri, “pressupõe a existência de uma lista de situações às quais o acordo não se estende”⁵⁹.

56 BAKER, Philip. A Tributação Internacional no Século XXI. Tradução Elise M. Sakane. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 19, 2005. p. 44.

57 Cf. UCKMAR, Victor. Introducción. In: UCKMAR, Victor (Coord.). *Curso de Derecho Tributario Internacional*. Tradução Cristian J. Billardi; Juan O. Zanotti Aichino. Bogotá: Temis, 2003. v. I. p. 8.

58 ROSEMBUJ, Tulio. *Fiscalidad Internacional*. Madrid: Marcial Pons, 1998. p. 111.

59 SCHOUERI, Luís Eduardo. Questões Atuais da Tributação e da Cooperação Internacionais. *Revista de Direito Tributário Internacional*, São Paulo, n. 2, fev. 2006. p. 53.

Capítulo 3

Princípios Gerais do Direito Internacional Tributário

1. INTRODUÇÃO

Uma das principais características da teoria jurídica da segunda metade do Século XX foi a retomada de uma abertura para as suas interseções com os valores que permeiam as normas jurídicas. Com isso, buscava-se uma reação contra os modelos mais extremados de positivismo jurídico, que haviam encerrado a discussão quanto à validade das leis na sua adequação ao processo de elaboração previsto no ordenamento jurídico. Nas palavras de Gustav Radbruch, “esta concepção da lei e sua validade, a que chamamos *Positivismo*, foi a que deixou sem defesa o povo e os juristas contra as leis mais arbitrárias, mais cruéis e mais criminosas. Torna equivalentes, em última análise, o direito e a força, levando a crer que só onde estiver a segunda estará também o primeiro”¹.

A este movimento de superação do formalismo jurídico, tem-se referido como *pós-positivismo*, o qual, segundo Luís Roberto Barroso, “é a designação provisória e genérica de um ideário difuso, no qual se incluem a definição das relações entre valores, princípios e regras, aspectos da chamada *nova hermenêutica* e a teoria dos direitos fundamentais”².

Como destacado acima, consequência deste novo marco da evolução do direito consiste na consolidação da normatividade dos princípios e o relevo de seu papel no âmbito do ordenamento jurídico, podendo-se falar, com García de Enterría, em uma jurisprudência dos princípios ou, em outras palavras, em uma teoria jurídica principiológica³.

1 RADBRUCH, Gustav. *Filosofia do Direito*. Tradução L. Cabral de Moncada. 6. ed. Coimbra: Arménio Amado, 1997. p. 415.

2 BARROSO, Luís Roberto. Fundamentos Teóricos e Filosóficos do Novo Direito Constitucional Brasileiro (Pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivismo). In: BARROSO, Luís Roberto (Org.). *A Nova Interpretação Constitucional: Ponderação, Direitos Fundamentais e Relações Privadas*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 27. Para Maria Margarida Lacombe Camargo “o pós-positivismo, como movimento de reação ao modelo Kelseniano de negação dos valores, abre-se a duas vertentes. Uma delas, que segue a linha de Dworkin e Alexy, busca recuperar a força normativa dos princípios de direito, com todo seu potencial valorativo. A outra procura, nos fundamentos que sustentam as decisões judiciais, sua força lógico-legitimante, como faz Chaïm Perelman, por exemplo” (CAMARGO, Maria Margarida Lacombe, *Hermenêutica Jurídica e Argumentação: Uma Contribuição ao Estudo do Direito*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 141). Já segundo Albert Calsamiglia, o “pós-positivismo põe atenção sobre a pergunta que se deve fazer ante a um caso difícil. A resposta do positivismo era acudir ao legislador intersticial. Mas quando o raciocínio judicial se efetua fora do domínio do direito encontramos-nos em terra incógnita. Não deixa de ser curioso que quando mais necessitamos orientação, a teoria positivista emudece” (CALSAMIGLIA, Albert. *Postpositivismo. Doxa. Cuadernos de Filosofía del Derecho*, Alicante, nº21, 1998, p. 201).

3 GACÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. *Reflexiones sobre la Ley y los Principios Generales del Derecho*. Madrid: Civitas, 1984. pp. 17-35.

A força normativa dos princípios foi levada ao centro dos debates jurídicos contemporâneos pelos estudos de diversos autores que lhes transformaram em objeto de pesquisa, como Claus-Wilhelm Canaris⁴, J. J. Gomes Canotilho⁵, Josef Esser⁶, Karl Larenz⁷, Ricardo Guastini⁸, Robert Alexy⁹ e Ronald Dworkin¹⁰, apenas para mencionar aqueles que nos parecem ter exercido maior influência sobre a dogmática jurídica brasileira.

O impacto desta nova visão sobre os princípios jurídicos no Brasil foi tremendo. Paulo Bonavides incluiu em seu *Curso de Direito Constitucional*¹¹ um capítulo refletindo a nova visão sobre os princípios na edição de 1994 (5ª edição). Posteriormente, o livro de Humberto Ávila serviu de plataforma para a divulgação massificada dos debates contemporâneos acerca do tema¹². No Direito Tributário deve-se destacar a importância do trabalho do Professor Ricardo Lobo Torres sobre valores e princípios constitucionais tributários¹³ além dos livros de “Direito Constitucional Tributário” de Roque Antonio Carraza¹⁴ e Sistema Constitucional Tributário, de Humberto Ávila¹⁵. Com isso, é raro encontrar um compêndio, tratado ou estudo sobre qualquer tema jurídico que não dedique algumas páginas à discussão dos princípios que subjazem ao debate ali travado, sendo que o número de títulos dedicados aos princípios jurídicos no Brasil multiplicou-se de modo fantástico na última década.

Como normalmente ocorre com todo crescimento rápido, é de se observar que o acelerado desenvolvimento do debate sobre princípios jurídicos no Brasil ocorreu de forma um tanto desordenada. Com efeito, nesse processo,

-
- 4 CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito*. Tradução A. Menezes Cordeiro. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996. pp. 76-102.
 - 5 CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 3. ed. Coimbra: Almedina, 1999. pp. 1.085-1.111.
 - 6 ESSER, Josef. *Principio y Norma en la Elaboración Jurisprudencial del Derecho Privado*. Tradução Eduardo Valentí Fiol. Barcelona: BOSCH, 1961.
 - 7 LARENZ, Karl. *Derecho Justo: Fundamentos de Ética Jurídica*. Tradução Luis Díez-Picazo. Madrid: Civitas, 1985. pp. 32-42.
 - 8 GUASTINI, Ricardo. *Teoria Dogmatica delle Fonti*. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1998. pp. 271-304.
 - 9 ALEXY, Robert. *Teoría de los Derechos Fundamentales*. Tradução Ernesto Garzón Valdes. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001. pp. 81-172.
 - 10 DWORKIN, Ronald. *Taking Rights Seriously*. Cambridge: Harvard University Press, 1999. pp. 22-31.
 - 11 BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. pp. 255-295.
 - 12 ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2003.
 - 13 TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. V. II.
 - 14 CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 20 ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
 - 15 ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004.

ideias e compreensões sobre princípios, distintas em natureza, foram sendo amalgamadas, criando-se um emaranhado muitas vezes confuso e que nem sempre permite a identificação da corrente teórica à qual se filia um determinado autor. Esta questão foi bem observada por Virgílio Afonso da Silva, ao afirmar que “o termo *princípio* é plurívoco. Isso, em si, não significa nenhum problema. Problemas só surgem a partir do momento em que o jurista deixa de perceber esse fato e passa a usar o termo como se todos os autores que a ele fazem referência o fizessem de forma unívoca”¹⁶.

O impacto das discussões travadas nas últimas décadas acerca dos princípios jurídicos, contudo, não parece ter sido sentido de forma relevante no campo do Direito Internacional Público em geral e do Direito Internacional Tributário em especial.

Com efeito, ao pesquisarmos a bibliografia de Direito Internacional Público, pátria¹⁷ e estrangeira¹⁸, identificamos que o tema dos princípios não

16 SILVA, Virgílio Afonso da. *A Constitucionalização do Direito: Os direitos fundamentais nas relações entre particulares*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 35.

17 Ver: MELLO, Celso D. de Albuquerque. *Curso de Direito Internacional Público*. 15 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. v. I. pp. 316-310; REZEK, J. F. *Direito Internacional Público*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. pp. 128-130; ACCIOLY, Hildebrando. *Tratado de Direito Internacional Público*. 3. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009. v. I. pp. 62-68; HUSEK, Carlos Roberto. *Curso de Direito Internacional Público*. 6. ed. São Paulo: LTr, 2006. pp. 35-36; MATTOS, José Dalmo Fairbanks Belfort de. *Manual de Direito Internacional Público*. São Paulo: Saraiva, 1979. pp. 41-43; MAZZUILLI, Valério de Oliveira. *Curso de Direito Internacional Público*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006. pp. 86-90; BOSON, Gerson de Britto Mello. *Direito Internacional Público*. 3 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2000. pp. 192-197; MALHEIRO, Emerson Penha. *Manual de Direito Internacional Público*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p. 55; NEVES, Gustavo Bregalda. *Direito Internacional Público e Direito Internacional Privado*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 11; PORTELA, Paulo Henrique Gonçalves. *Direito Internacional Público e Privado*. Salvador: Editora Jus Podium, 2009. pp. 69-70; SEITENFUS, Ricardo; VENTURA, Deisy. *Direito Internacional Público*. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006. pp. 61-62; VARELLA, Marcelo D. *Direito Internacional Público*. São Paulo: Saraiva, 2009. pp. 132-137; MATTOS, Adherbal Meira. *Direito Internacional Público*. 3 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. pp. 25-29; ARAÚJO, Luis Ivani de Amorim. *Curso de Direito Internacional Público*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995. pp. 27-29; NASSER, Salem Hikmat. *Fontes e Normas do Direito Internacional: Um estudo sobre a Soft Law*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006. pp. 65-67.

18 SUR, Serge. *Eléments de Formation du Droit International*. In: COMBACAU, Jean; SUR, Serge. *Droit International Public*. 6. ed. Paris: Montchrestien, 2004. pp. 105-112; CARRIÓN, Alejandro J. Rodríguez. *Lecciones de Derecho Internacional Público*. 6. ed. Madrid: Tecnos, 2006. pp. 153-168; BROWNLEE, Ian. *Principios de Direito Internacional Público*. Tradução Maria Manuela Ferrajota et. al. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. pp. 27-31; DINH, Nguyen Quoc; DAILLIER, Patrick; PELLET, Alain. *Direito Internacional Público*. Tradução Vítor Marques Coelho. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2003. pp. 354-361; GOUVEIA, Jorge Bacelar. *Manual de Direito Internacional Público*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. pp. 116-123; MIRANDA, Jorge. *Curso de Direito Internacional Público*. Cascais: Principia, 2002. pp. 119-120; QUADROS, Fausto de; PEREIRA, André Gonçalves. *Manual de Direito Internacional Público*. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2002. pp. 257-264; TRUYOL, Antonio. *Noções Fundamentais de Direito Internacional Público*. Tradução R. Ehrhardt Soares. *Noções Fundamentais de Direito Internacional Público*. Coimbra: Arménio Amado, 1952. pp. 98-100; VERDROSS, Alfred. *Derecho Internacional Publico*. Tradução Antonio Truyol y Serra. Madrid: Aguilar, 1955. pp. 130-133.

vem sendo objeto de estudos como assunto principal. Por outro lado, ao compulsarmos os cursos e manuais da matéria, verificamos que o assunto muitas vezes é tratado apenas à luz do que estabelece o artigo 38 do Estatuto da Corte Internacional de Justiça, que prevê os princípios gerais de direito como fonte do Direito Internacional. Contudo, não encontramos em tais estudos uma referência à evolução da temática dos princípios na teoria geral do direito.

Examinando a questão no âmbito do Direito Internacional Tributário identificamos um cenário parecido. Embora haja diversos estudos dedicados a princípios específicos, como o da não discriminação, o *arm's length*, os da fonte e da residência, entre outros, não identificamos na literatura brasileira um estudo que faça um exame sistemático dos diversos princípios de Direito Internacional Tributário, inserindo tal análise nos marcos da evolução conceitual pela qual passou a pesquisa sobre os princípios jurídicos nas últimas décadas.

Ao analisarmos a doutrina sobre a matéria confirmamos este cenário, sendo que obras como as de Alberto Xavier¹⁹, Heleno Taveira Tôrres²⁰, Klaus Vogel²¹, Philip Baker²², Carlo Garbarino²³, Victor Uckmar²⁴, Roy Rohatgi²⁵ e Fernando Serrano Antón²⁶, embora tratem de princípios específicos, deixam de apresentar uma base teórica para a construção de uma teoria principiológica para o Direito Internacional Tributário. Talvez seja na já antiga obra de Ottmar Bühler, *Princípios do Direito Internacional Tributário*, que encontremos uma tentativa mais clara de sistematização dos princípios da tributação internacional, mesmo que, tratando-se de livro escrito em 1964, não reflita o mesmo as modernas discussões sobre os princípios jurídicos²⁷.

-
- 19 XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- 20 TÔRRES, Heleno. *Pluritributação Internacional sobre as Rendias das Empresas*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.
- 21 VOGEL, Klaus (Coord.). *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*. 3. ed. Tradução John Marin e Bruce Elvin. London: Kluwer Law International, 1998.
- 22 BAKER, Philip. *Double Taxation Conventions*. London: Sweet & Maxwell, 2006.
- 23 GARBARINO, Carlo. *Manuale di Tassazione Internazionale*. [S/L]: IPSOA, 2005.
- 24 UCKMAR, Victor (Coord.). *Curso de Direito Tributário Internacional*. Tradução Cristian J. Billardi e Juan O. Zanotti Aichino. Bogotá: Themis, 2003. t. I e II.
- 25 ROHATGI, Roy. *Basic International Taxation*. 2. ed. Richmond: Richmond, 2005. v. I.
- 26 SERRANO ANTÓN, Fernando (Coord.). *Fiscalidad Internacional*. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2001.
- 27 BÜHLER, Ottmar. *Principios de Derecho Internacional Tributario*. Tradução Fernando Cervera Torreon. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1968.

Mais recentemente, podemos fazer referência aos livros de Carlos María López Espadafor²⁸ e Paula Rosado Pereira²⁹. O primeiro, a despeito do título, como os demais livros apontados acima não apresenta uma análise estruturada dos princípios do Direito Internacional Tributário. Já o trabalho de Paula Rosado, na pesquisa por nós realizada apresenta-se como o trabalho mais completo sobre o tema, embora não tenha tido a preocupação de buscar fundamentar suas análises acerca dos princípios da tributação internacional nos estudos sobre princípios jurídicos desenvolvidos pela teoria geral do direito nas últimas décadas.

Considerando este contexto, neste trabalho buscaremos inserir os debates sobre os princípios do Direito Internacional Tributário nos marcos da teoria dos princípios jurídicos contemporânea. Buscar-se-á, portanto, os critérios para a identificação dos princípios do Direito Internacional Tributário.

Tendo em vista a grande diversidade de teorias sobre os princípios jurídicos e o fato de que não é objetivo deste trabalho uma revisão abrangente de tais teorias, adotaremos aqui a doutrina de Robert Alexy, buscando sua aplicação no campo da tributação internacional.

Partindo dos critérios para a identificação dos princípios do Direito Tributário Internacional, apresentaremos alguns de tais princípios, como os da não bitributação, da interpretação comum, da boa-fé, da neutralidade, da fonte e da residência, da transparência, o *arm's length*, o antiabuso e a não discriminação.

2. OS PRINCÍPIOS COMO MANDAMENTOS DE OTIMIZAÇÃO

Como dito, seguimos neste estudo a definição de Robert Alexy no sentido de que princípios são *mandamentos de otimização*, ou seja, “normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes”. Princípios seriam “caracterizados por poderem ser satisfeitos em graus variados e pelo fato de que a medida devida de sua satisfação não depende somente das possibilidades fáticas, mas também das possibilidades jurídicas”³⁰.

28 LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María. *Principios Básicos de Fiscalidad Internacional*. Barcelona: Marcial Pons, 2010.

29 PEREIRA, Paula Rosado. *Princípios do Direito Fiscal Internacional*. Coimbra: Almedina, 2010.

30 ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 90. Ver também: ALEXY, Robert. *Direito, Razão, Discurso: Estudos para a*

A compreensão dos princípios como normas finalísticas, que estabelecem um estado de coisas a ser alcançado traz consigo a possibilidade da *colisão* de princípios que estabeleçam fins contrapostos, tão comuns na sociedade de risco contemporânea. Tais colisões são superadas através do método da ponderação, que permite que princípios com cargas axiológicas distintas convivam no ordenamento jurídico.

Através da ponderação busca-se que os princípios, enquanto mandamentos de otimização, realizem-se da forma mais completa possível, dentro das possibilidades jurídicas e fáticas presentes. Há, aqui, importante interseção entre a visão de Alexy sobre os princípios jurídicos e o postulado³¹ da proporcionalidade. Citando mais uma vez suas palavras:

“Princípios são mandamentos de otimização em face das possibilidades jurídicas e fáticas. A *máxima da proporcionalidade em sentido estrito*, ou seja, exigência de sopesamento, decorre da relativização em face das possibilidades *jurídicas*. Quando uma norma de direito fundamental com caráter de princípio colide com um princípio antagônico, a possibilidade jurídica para a realização dessa norma depende do princípio antagônico. Para se chegar a uma decisão é necessário um sopesamento dos termos da lei de colisão. Visto que a aplicação de princípios válidos – caso sejam aplicáveis – é obrigatória, e visto que para essa aplicação, nos casos de colisão, é necessário um sopesamento, o caráter principiológico das normas de direito fundamental implica a necessidade de um sopesamento quando elas colidem com princípios antagônicos. Isso significa, por sua vez, que a máxima da proporcionalidade em sentido estrito é deduzível do caráter principiológico das normas de direitos fundamentais.

A máxima da proporcionalidade em sentido estrito decorre do fato de princípios serem mandamentos de otimização em face das possibilidades jurídicas. Já as máximas da necessidade e da adequação decorrem da natureza dos princípios como mandamentos de otimização em face das possibilidades fáticas.”³²

filosofia do direito. Tradução Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010. pp. 147-153.

31 Acolhemos aqui a lição de Humberto Ávila, para quem a proporcionalidade seria um postulado normativo, entendidos estes como “normas estruturantes da aplicação de princípios e regras” (ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 82).

32 ALEXY, Robert, *Teoria dos Direitos Fundamentais*, 2008, pp. 117-118.

Feitos esses comentários, passaremos à análise dos princípios do Direito Internacional Tributário que selecionamos, começando pela *não bitributação*.

3. PRINCÍPIOS GERAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

3.1. NÃO BITRIBUTAÇÃO

Considerando as finalidades visadas pela celebração de convenções internacionais para evitar a dupla tributação da renda, como a preservação da capacidade contributiva e a justiça da tributação, a neutralidade da tributação como forma de preservação da concorrência no mercado, o incentivo à inversões internacionais, a prevenção da evasão fiscal, a distribuição das receitas fiscais entre os Estados contratantes, a estabilidade nas relações empresariais entre os residentes dos Estados contratantes³³, *cremos ser possível enunciar a existência de um princípio da não bitributação internacional*.

Todavia, *princípio* aqui deve ser entendido em linha com as lições de Alexy acima, como uma finalidade que deve ser alcançada o máximo quanto possível, respeitadas as limitações fáticas e jurídicas. Assim, a não bitributação internacional não pode ser entendida como uma regra aplicável no modelo *tudo ou nada*.

Não há na Constituição Federal ou em qualquer tratado internacional multilateral sobre direitos humanos de que o autor tenha conhecimento um direito ou garantia contra a dupla tributação internacional. Na verdade, a bitributação é um fenômeno que atinge contribuintes sujeitos a duas jurisdições fiscais *legitimadas a lhe impor tributos*.

Dessa forma, embora seja do interesse dos diversos países evitar que a dupla tributação seja causa de um arrefecimento econômico³⁴, *nenhuma nação está obrigada por regra internacional a renunciar a receitas fiscais em benefício de outro país*³⁵.

33 Sobre os fins das convenções internacionais sobre a tributação da renda e do capital, ver: ROCHA, Sergio André. *Interpretation of Double Taxation Conventions: General Theory and Brazilian Perspective*. The Netherlands: Kluwer, 2009. pp. 6-18.

34 Sobre as consequências negativas da dupla imposição internacional, ver: ROCHA, Sergio André, *Interpretation of Double Taxation Conventions: General Theory and Brazilian Perspective*, 2009, p. XXX.

35 Nas palavras de Daniel Sandler, “as regras de direito internacional não proíbem a dupla tributação. O direito internacional permite a tributação de rendimentos de fonte estrangeira desde que uma conexão suficiente exista entre o contribuinte e o país tributante, como por exemplo a residência ou cidadania do contribuinte ou a fonte de seu rendimento. Não há um princípio territorial de direito internacional que proíba a aplicação da lei doméstica para a tributação

Nesse contexto, o papel das convenções internacionais sobre a tributação da renda e do capital é exatamente o de instrumento de rateio de receitas fiscais entre os países signatários, com a consequente proteção da capacidade contributiva dos contribuintes e a consecução das demais finalidades antes enunciadas³⁶.

Veja-se bem: a celebração de convenções para evitar a dupla tributação da renda não é o único meio para se evitar a dupla tributação, havendo até mesmo quem sustente que tal instrumento tenha cedido lugar a outros mecanismos para se evitar a bitributação³⁷.

Ademais, enunciar o princípio da não bitributação não resolve o problema principal, qual seja *o estabelecimento de critérios que determinem, diante das operações concretas, qual país irá renunciar à receita fiscal que, de outra forma, poderia tributar*.

Em resumo, o princípio da não bitributação trata-se de norma finalística que orienta os países a buscarem adotar medidas que evitem a ocorrência da bitributação da renda. Tal princípio serve igualmente como pauta hermenêutica para a interpretação das convenções internacionais tributárias, a partir da referência à não bitributação.

doméstica de rendimentos de fonte estrangeira. Costume internacional não proíbe a dupla tributação enquanto a legislação de cada país envolvido é consistente com o direito internacional. Evidentemente, esse princípio encontra-se sujeito às limitações para que um país torne efetiva a tributação, em primeiro lugar e principalmente porque um país não irá dar efetividade a uma lei tributária de outro" (SANDLER, Daniel. *Tax Treaties and Controlled Foreign Company Legislation*. 2nd. ed. London: Kluwer Law International, 1998. p. 16).

36 Segundo Mercedes Pelaez Marques, "o objeto principal dos CDIs [*Convenios de Dupla Tributação*], diz V. González Poveda, é estabelecer regras de repartição dos impostos a que se refere, delimitando a potestade tributária de cada Estado para uma renda determinada ou um elemento patrimonial concreto. De fato, o mecanismo essencial dos CDIs consiste em atribuir a cada um dos Estados contratante o direito de tributar determinadas categorias de rendas ou elementos patrimoniais, com caráter de preferência sobre o outro Estado ou com exclusão do direito deste a submetê-las à tributação" (MARQUES, Mercedes Pelaez. *El Convenio Hispano-Argentino*. Buenos Aires: Quorum, 1998. p. 15). Essa perspectiva, no sentido de que uma das funções primordiais das convenções para evitar a dupla tributação da renda é o rateio de receitas fiscais entre os países signatários é também trazida por David R. Davies (Cf. *Principles of International Double Taxation Relief*. London: Sweet & Maxwell, 1985. p. 4) e também por Manuel Pires (Cf. *International Juridical Double Taxation of Income*. Deventer: Kluwer Academic Publishers, 1989. p. 214. Sobre os objetivos das Convenções para evitar a Dupla Tributação da Renda ver, também: BAKER, Philip. *Double Taxation Conventions*. London: Thomson, 2006. pp. B-4-B-10).

37 Ver: TAVOLARO, Agostinho Toffoli. O Brasil ainda Precisa de Tratados de Dupla Tributação? In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. pp. 867-892.

3.2. PRINCÍPIO DA BOA-FÉ

O princípio da boa-fé está intrinsecamente vinculado à interpretação de tratados internacionais e se encontra previsto no próprio artigo 31 da Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados (“CVDT”). Segundo André Gonçalves Pereira e Fausto de Quadros, “a principal regra de interpretação é a da *boa fé*, segundo a qual os tratados são negócios *bona fide* e devem ser interpretados por forma a excluir a fraude”³⁸.

Já para Jorge Bacelar Gouveia, o princípio da boa-fé se desdobra em diversos corolários, “como o do efeito útil ou de que a interpretação não pode conduzir ao absurdo, além de se acrescentar o princípio da admissão dos efeitos implícitos do tratado, bem como o princípio da interpretação teleológica, este sobreposto ao elemento teleológico”³⁹.

Dihn, Daillier e Pellet, embora não examinem a fundo o que seria a boa-fé enquanto diretriz hermenêutica, afirmam que “este princípio fundamental está na origem dos diversos meios e regras utilizados para interpretar os tratados e é em função desta exigência fundamental que deve efetuar-se a escolha entre os diferentes métodos”.

Em estudo específico acerca do tema da boa-fé no Direito Internacional Público Elisabeth Zoller separa a boa-fé como critério hermenêutico em dois distintos aspectos: subjetivo e objetivo⁴⁰.

Sob o prisma subjetivo, a boa-fé determinaria a busca pela intenção das partes consagrada no tratado internacional, de forma que os pactuantes somente estejam obrigados nos lindes de seu consentimento.⁴¹

Como critério objetivo, a boa-fé determina que a interpretação do tratado seja razoável, evitando-se um apego formalista ao seu texto e adaptando-se sua interpretação com o passar do tempo⁴².

Parece-nos que o princípio da boa-fé determina que os Estados signatários de um dado tratado, na construção de sentido a partir de seu texto, não

38 PEREIRA, André Gonçalves; QUADROS, Fausto de. *Manual de Direito Internacional Público*. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2002. p. 241.

39 GOUVEIA, Jorge Bacelar. *Manual de Direito Internacional Público*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. pp. 211-212. Nesse sentido também: PEREIRA, André Gonçalves; QUADROS, Fausto de, *Manual de Direito Internacional Público*, 2002, p. 241.

40 ZOLLER, Elisabeth. *La Bonne Foi en Droit International Public*. Paris: Éditions A. Pedone, 1977. pp. 202-205.

41 ZOLLER, Elisabeth, *La Bonne Foi en Droit International Public*, 1977, p. 205.

42 ZOLLER, Elisabeth, *La Bonne Foi en Droit International Public*, 1977, p. XXI.

buscarão eximir-se do cumprimento das obrigações assumidas e nem atribuir obrigações não pactuadas à(s) outra(s) parte(s).

Nessa assentada, o princípio da boa-fé estaria ligado ao princípio *pacta sunt servanda*, à medida que asseguraria o cumprimento do tratado pelos signatários⁴³. Concordamos, contudo, com Flávio Rubinstein, que afirma que “o escopo das obrigações jurídicas derivadas da boa-fé é bastante mais amplo do que o *pacta sunt servanda*. A verificação de que há obrigações internacionais antes mesmo da conclusão dos tratados, bem como de que há obrigações advindas de outras fontes de direito internacional, corroboram tal asserção”⁴⁴.

O princípio da boa-fé está relacionado ao do efeito útil dos tratados, entendido no sentido de que “o tratado deve ser interpretado no sentido de produzir efeito útil, isto é, realizar o objetivo por ele visado”, sendo certo, portanto, que na hermenêutica das normas internacionais “a própria boa-fé exclui a interpretação que torne uma cláusula sem significação, ou ineficaz”⁴⁵.

3.3. PRINCÍPIO DA INTERPRETAÇÃO COMUM

Considerando os propósitos de convenções sobre a tributação da renda e do capital, tem-se que o alcance de seus fins depende, em grande parte, da possibilidade de uma interpretação uniforme de suas disposições por ambos estados contratantes. Nas palavras de Klaus Vogel, seria necessário, para a eficácia do tratado, que se alcançasse uma “harmonia decisória” quanto à interpretação/aplicação de suas disposições⁴⁶.

43 Cf. ENGELN, Frank. *Interpretation of Tax Treaties under International Law*. Amsterdam: IBFD, 2004. p. 125; VISSCHER, Charles de. *Problèmes D'interprétation Judiciaire em Droit International Public*. Paris: Éditions A. Pedone, 1963. p. 50.

44 RUBINSTEIN, Flávio. Interpretação e Aplicação dos Acordos de Bitributação: o Papel da Boa-fé Objetiva. *Revista de Direito Tributário Internacional*, São Paulo, nº 3, jun. 2006, p. 70.

45 Cf. ACCIOLY, Hildebrando. *Tratado de Direito Internacional Público*. 2. ed. Rio de Janeiro: [s.n.], 1956, v. I. pp. 628 e 629.

46 VOGEL, Klaus. Introduction. In: VOGEL, Klaus (Coord.). *On Double Taxation Conventions*. London: Kluwer Law International, 1997. pp. 39; VOGEL, Klaus. Problemas na Interpretação de Acordos de Bitributação. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito Tributário: Homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, v. II. pp. 963-964; VOGEL, Klaus. Harmonia Decisória e Problemática da Qualificação nos Acordos de Bitributação. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coords.). *Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 73. Nesse mesmo sentido: International Coordination of Tax Treaty Interpretation and Application. In: KIRCHHOF, Paul; LEHNER, Moris; VAN RAAD, Kees; et al. (Coords.). *International and Comparative Taxation: Essays in Honour of Klaus Vogel*. The Hague: Kluwer Law International, 2002. p. 230; ROHATGI, Roy. *Basic International Taxation*. 2nd. ed. Richmond: Richmond, 2005. p. 39; REIMER, Ekkehart. Tax Treaty Interpretation in Germany. In: LANG, Michael (ed.). *Tax Treaty Interpretation*. London: Kluwer Law International, 2000, p. 130; VOGEL, Klaus; PROKISCH, Rainer G. General Report. In: IFA. *Cahiers de Droit Fiscal International: Interpretation of Double Taxation Conventions*. Deventer: Kluwer Law International, 1993, v.

Todavia, tendo em vista o caráter cultural e criativo da interpretação, além da possibilidade de cada Estado “interpretar” as convenções de forma a proteger seu próprio poder tributário⁴⁷, tal uniformização de compreensões parece desiderato não facilmente alcançável, principalmente diante da constatação de que a linguagem jurídica não permite que apenas e tão somente uma norma jurídica seja criada a partir dos textos legais, de forma que se mostra potencial o surgimento de conflitos hermenêuticos entre os Estados contratantes⁴⁸.

O princípio da interpretação comum ou da harmonia decisória, relacionado ao da boa-fé, antes examinado, tem este papel de estabelecer como fim que os aplicadores do Direito Internacional Tributário busquem interpretar as convenções de modo a alcançar uma interpretação que evite a ocorrência da dupla tributação e que não seja pautada por agendas domésticas que acabem por acarretar o descumprimento das obrigações assumidas na esfera internacional.

3.4. PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE

Como pontua Luís Eduardo Schoueri, numa visão extrema a neutralidade tributária poderia ser tida como a pretensão de que as decisões econômicas não fossem afetadas pelos tributos. Contudo, segundo bem destaca o citado autor, “revela-se utópica esta ideia. Como visto, descartados casos extremos como a tributação *per capita*, qualquer que seja o tributo, haverá, em maior ou menor grau, a influência sobre o comportamento dos contribuintes, que serão desestimulados a práticas que levem à tributação”⁴⁹.

Gerd Rothmann aponta que a neutralidade concorrencial tem um aspecto “*negativo*, no sentido de que a política fiscal não deve intervir no mecanismo concorrencial, no qual já existe uma concorrência (quase) perfeita e não se observam resultados que se opõem aos postulados da política econômica e social”, além de um aspecto *positivo*, “quando parece conveniente adotar uma política fiscal para fomentar a concorrência, na medida em que a livre concorrência for

LXXVIII. p. 55; HEINRICH, Johannes; HEINRICH, Johannes; MORITZ, Helmut. Interpretation of Tax Treaties. *European Taxation*, Amsterdam, Apr. 2000. p. 147.

47 Cf. VOGEL, Klaus; PROKISCH, Rainer G., General Report, 1993, p. 55.

48 Conforme destaca Mario Züger, embora tal harmonia decisória seja aconselhável, não há uma norma de Direito Internacional que a torne obrigatória (Cf. ZÜGER, Mario. *Arbitration under Tax Treaties – Improving Legal Protection in International Tax Law*. Amsterdam: IBFD, 2001, pp. 1-2).

49 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011. pp. 38-39.

imperfeita, por motivos não fiscais, daí resultando consequências desvantajosas, sob o aspecto econômico global e/ou ético-social”⁵⁰.

No campo da tributação internacional fala-se na neutralidade com dois enfoques distintos: a neutralidade na importação de capital e a neutralidade na exportação de capital. A diferença entre essas duas abordagens foi apresentada por Rodrigo Maitto da Silveira:

“O objetivo do princípio da neutralidade na importação é oferecer aos investidores nacionais e estrangeiros o mesmo retorno, após a tributação, do investimento no país, considerando os tributos pagos no país da fonte e no país da residência. O que se objetiva é assegurar que todos os rendimentos decorrentes de investimentos num determinado país sejam tratados da mesma forma para fins fiscais, independentemente da origem desses investimentos. Esta neutralidade é alcançada quando todos os rendimentos são tributados exclusivamente na fonte no país de origem (princípio da fonte).

Igualmente, o objetivo do princípio da neutralidade na exportação é ter um sistema tributário que não influencie as decisões dos investidores em relação a onde investir, permitindo que esses investidores estejam diante do mesmo percentual de tributação da renda em relação ao mesmo investimento, seja ele realizado internamente ou no exterior.”⁵¹

A própria lógica dos princípios da neutralidade da exportação e da importação de capitais indica sua natureza de mandados de otimização. Na verdade, ambos princípios tendem a colidir na medida em que, refletindo a dicotomia fonte *versus* residência que veremos a seguir, espelham a disputa pela alocação de competência tributária sobre operações vinculadas por elementos de conexão a mais de uma jurisdição.

Portanto, embora a neutralidade da tributação seja uma meta, um fim a ser alcançado, no campo internacional trata-se de uma finalidade em parte negociável, já que as próprias convenções tributárias são instrumentos para a repartição de receitas fiscais; e em parte obstaculizada pela própria concor-

50 ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação, Sonegação e Livre Concorrência. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e Limites da Tributação 2*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 341. Sobre o tema, ver também: GRISI FILHO, Celso Cláudio de Hildebrando e. Uma Perspectiva Econômica sobre a Negociação das Convenções Internacionais para Evitar a Dupla Tributação. *Revista de Direito Tributário Internacional*, São Paulo, nº4, out. 2006, pp. 52-53.

51 SILVEIRA, Rodrigo Maitto da. *Tributação e Concorrência*. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 326.

rência fiscal internacional, regular ou abusiva, que leva os países a utilizarem seus sistemas tributários como forma de atrair investimentos estrangeiros, em detrimento de outros países⁵².

3.5. PRINCÍPIOS DA FONTE E DA RESIDÊNCIA

Segundo Paula Rosado Pereira, “de acordo com o princípio da residência, a conexão relevante para fundamentar o poder tributário de um Estado é a residência no seu território do titular dos rendimentos em apreço”⁵³. Por outro lado, ainda segundo esta autora, “de acordo com o princípio da fonte, a conexão relevante para fundamentar o poder tributário de um Estado é o local de origem ou proveniência dos rendimentos”⁵⁴.

A mesma lição é encontrada em Luís Eduardo Schoueri, para quem “no Direito Tributário Internacional, o princípio da fonte caracteriza um critério adotado por diversos ordenamentos jurídicos nacionais para a definição do alcance da lei tributária a partir do seu aspecto objetivo. Enquanto o princípio da residência firma-se no elemento de conexão subjetivo, o princípio da fonte baseia-se no aspecto objetivo da situação tributável”⁵⁵.

A releitura desses princípios sob os marcos teóricos propostos neste artigo vai levar a uma interpretação de que os princípios da fonte e da residência estabelecem como horizonte que ambos países, aquele onde a renda foi gerada e aquele onde reside seu titular, possuem competência para tributar um determinado fato. Não vão eles além disso. Ou seja, não respondem à questão que mais intriga os estudiosos em tributação internacional desde o início do Século XX, qual seja, quais seriam os critérios para a distribuição de competência entre tais países. Ou seja, os princípios em questão legitimam as pretensões tributárias do país de fonte e do de residência, porém deixam em aberto “quanto” de competência caberá a cada um. Por isso mesmo afirmamos, em outro estudo,

52 Ver: ROCHA, Sergio André. Paraísos Fiscais e Regimes Fiscais Privilegiados: Análise de Algumas Questões Controvertidas. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário: 14º Volume*. São Paulo: Dialética, 2010. pp. 348-349.

53 PEREIRA, Paula Rosado, *Princípios do Direito Fiscal Internacional*, 2010, pp. 98-99.

54 PEREIRA, Paula Rosado, *Princípios do Direito Fiscal Internacional*, 2010, p. 104.

55 SCHOUERI, Luís Eduardo. Princípios no Direito Tributário Internacional: Territorialidade, Fonte e Universalidade. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e Limites da Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 342.

que uma das principais funções dos tratados internacionais atualmente seria exatamente a repartição da competência tributária⁵⁶.

3.6. PRINCÍPIO DA TRANSPARÊNCIA

Norberto Bobbio, em seu estudo sobre o futuro da democracia, afirma caracterizar-se esta por ser “o governo do poder público em público”.⁵⁷ Seguindo os ensinamentos do mestre italiano, aduz Odete Medauar, tendo como pano de fundo a Administração Pública, que “o *secreto, invisível*, reinante na Administração, mostra-se contrário ao caráter democrático do Estado. A publicidade ampla contribui para garantir direitos dos administrados; em um nível mais geral, assegura condições de legalidade objetiva porque atribui à população o direito de conhecer o modo como a Administração atua e toma decisões”⁵⁸.

A transparência da atividade estatal aparece, portanto, como requisito para o exercício do direito de participação por parte dos administrados, viabilizando, de outro lado, o controle do Poder Público pela sociedade.

É de se assinalar que não só do Poder Público é de se cobrar transparência, mas também dos particulares, que devem evitar que suas ações induzam os demais particulares ou o próprio Poder Público à não compreensão de determinada situação.

Esses dois campos de atuação (público e privado) são bastante claros na seara fiscal, onde se busca a transparência do Estado arrecadador bem como do contribuinte. Como disserta Ricardo Lobo Torres, o princípio da transparência “sinaliza no sentido de que a atividade financeira deve se desenvolver segundo os ditames da clareza, abertura e simplicidade. Dirige-se assim ao Estado como à sociedade, tanto aos organismos financeiros supranacionais quanto às entidades não governamentais. Baliza a moldura problemática da elaboração do orçamento e da sua gestão responsável, da criação de normas antielisivas, da abertura do sigilo bancário e do controle da corrupção”⁵⁹.

56 Cf. ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda*. 2 ed. São Paulo: Quartier Latin. pp. 78-82.

57 BOBBIO, Norberto. *El Futuro de la Democracia*. Tradução José F. Fernandez Santillan. México: Fondo de Cultura Económica, 1986. p. 65.

58 MEDAUAR, Odete. *O Direito Administrativo em Evolução*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 237. Sobre a transparência administrativa ver também: MARTINS JÚNIOR, Wallace Paiva. *Transparência Administrativa: Publicidade, motivação e participação popular*. São Paulo: Saraiva, 2004.

59 *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários*,. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. pp. 243 e 244.

Vê-se, portanto, que pelo princípio da transparência busca-se minorar as consequências da sociedade de risco, isso mediante a abertura ao conhecimento daquilo que antes era opaco e obscuro. Trazendo uma vez mais à colação o magistério de Ricardo Lobo Torres:

“A *transparência* é o melhor princípio para a superação das ambivalências da Sociedade de Risco. Só quando se desvenda o mecanismo do risco, pelo conhecimento de suas causas e de seus efeitos, é que se supera a insegurança. O exemplo encontradiço na temática dos riscos sociais é o do contraste entre o avião e o automóvel: o avião é meio mais seguro de transporte do que o automóvel, entretanto as pessoas têm mais receio daquele do que deste; a explicação está em que o motorista sente segurança na condução do seu automóvel, cujo funcionamento ele domina, o que não acontece com as aeronaves.”⁶⁰

O princípio da transparência, como visto, é típico da sociedade de risco⁶¹, orientando os sistemas tributários domésticos assim como a tributação internacional. O combate aos paraísos fiscais, as regras antielusivas internacionais, a cláusula do beneficiário efetivo, a transparência fiscal adotada como instrumento de combate ao uso indevido de paraísos fiscais e regimes fiscais privilegiados e a troca de informações entre os países⁶², todas são formas de concretização do princípio da transparência.

3.7. PRINCÍPIO DO *ARM'S LENGTH*

O princípio *arm's length* orienta como fim que transações entre partes relacionadas no comércio internacional, assim como aquelas realizadas com entidades situadas em países com tributação favorecida ou sob regimes fiscais privilegiados, sejam realizadas em condições de mercado. Para Ricardo Lobo Torres “o princípio *arm's length*, que vem se positivando em inúmeros países, é a espinha dorsal da problemática dos preços de transferência. Com a globalização da economia e a intensificação das relações entre as empresas associadas nos diferentes países tornou-se necessária a regulamentação dos preços e serviços

60 TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Transparência Fiscal. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, nº79, 2001, p. 10.

61 Ver capítulo 1 *infra*.

62 O próprio Ricardo Lobo Torres fez a correlação entre os princípios da transparência e a troca de informações (ver TORRES, Ricardo Lobo. Sigilos bancário e fiscal. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). *Sigilos bancário e fiscal: homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves*. Belo Horizonte: Fórum, 2011. p. 157.

e das mercadorias que podem vir a ser objeto de negócio entre as pessoas vinculadas, a fim de evitar a indevida transferência de lucros. O princípio *arm's length* sinaliza no sentido de que tais preços devem ser os de concorrência ou de mercado, sem superfaturamento ou subfaturamento, isto é, iguais àqueles praticados por empresas independentes, ou, metaforicamente, por empresas situadas 'à distância do braço' (*at arm's length*)⁶³.

Visto assim, como um princípio no modelo alexyano, o *arm's length* estabelece a realização das transações antes referidas em condições de mercado como meta a ser alcançada, de forma que seria um *standard* passível de ser concretizado de várias formas. Assim sendo, regras como as brasileiras, previstas nos artigos 18 a 24-A da Lei nº 9.430/96, mesmo com as peculiaridades da previsão de margens fixas, seriam maneiras de concretização do dito princípio.

3.8. PRINCÍPIO ANTIABUSO

Da mesma forma que se passou no desenvolvimento dos ordenamentos jurídicos domésticos, ocorreu nos últimos anos a evolução dos debates sobre o controle de planejamentos tributários abusivos por parte dos contribuintes na seara internacional, ficando o grande ponto de interrogação por conta de como identificar um planejamento fiscal abusivo ou, melhor colocando, quais seriam os critérios para a identificação de tal planejamento abusivo.

O princípio antiabuso estabelece como fim, em primeiro lugar, que as relações dos contribuintes com o Fisco dos países onde realiza suas operações transcorram de acordo com um padrão de transparência e boa-fé objetiva de modo que o contribuinte não busque evitar ou postergar o pagamento de tributos mediante a prática de atos meramente formais, sem qualquer substância. Em especial, na seara do Direito Internacional Tributário, estabelece-se como meta que os tratados internacionais tributários não sejam utilizados por entidades que não façam jus às suas regras, isso pelo uso de entidades interpostas ou sociedades base.

63 TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. pp. 286-287. Ver: PERES, Eliane Lamarca Simões. *O Preço de Transferência e a Harmonização Tributária no MERCOSUL*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002. pp. 13-59; SCHOUERI, Luís Eduardo. Considerações sobre o Princípio *Arm's Length* e os *Secret Comparables*. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito Tributário: Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. pp. 835-840; GREGORIO, Ricardo Marozzi. *Preços de Transferência: Arm's Length e Praticabilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2011. pp. 234-265.

Note-se, porém, que o princípio antiabuso não se aplica apenas nas relações entre estados e contribuintes. O princípio antiabuso vai orientar também as relações entre estados, ao estabelecer como meta que a soberania fiscal de cada país não seja utilizada de forma abusiva. Nesse particular, há uma interseção entre este princípio e o combate à concorrência fiscal abusiva.

Por fim, nota-se também uma feição do princípio antiabuso que vai orientar as ações dos estados em relação aos contribuintes, de modo que aqueles não utilizem seus sistemas de coerção de forma abusiva. No campo internacional esse princípio deve orientar, por exemplo, institutos como a troca de informações fiscais entre os países, situação em que a instrumentalização dos direitos dos contribuintes pelas máquinas estatais poderia se verificar em casos concretos.

3.9. PRINCÍPIO DA NÃO DISCRIMINAÇÃO

O princípio da não discriminação aproxima-se do princípio da isonomia no sentido em que determina que duas pessoas numa mesma situação sejam tratadas da mesma maneira. Como acontece com o princípio da isonomia, o mais importante não é a declaração de que duas pessoas devem ser tratadas de forma igual, mas sim, num mundo onde as pessoas são naturalmente diferentes, identificar quais são os critérios que podem ser utilizados para diferenciar pessoas e aqueles que não podem. Nesse contexto o princípio da não discriminação vai estabelecer como meta que a nacionalidade não seja utilizada como critério diferenciador de pessoas que estejam em uma mesma situação para fins de tributação. Vejam-se as palavras de Alberto Xavier:

“Traduz-se o conteúdo ou elemento objetivo do princípio da não discriminação no fato de que os “estrangeiros” (incluindo os apátridas) não fiquem sujeitos, num dado Estado, a nenhuma tributação ou obrigação correspondente *diferente* ou *mais onerosa* do que aquelas a que estiverem ou puderem estar sujeitos os nacionais desse Estado que se encontrem *na mesma situação*. A identidade de situação – de direito e de fato – é, assim, o pressuposto necessário da aplicação do princípio, devendo, em cada caso, ser examinado com a maior cautela.

O princípio da não discriminação é corolário do princípio geral da *igualdade* no que tange ao critério da nacionalidade. Da mesma forma que consiste na obrigação de tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, assim também o princípio da não discriminação proclama a irrelevância da nacionalidade para fundar um tratamento

desigual entre sujeitos que se apresentem objetivamente em situação idêntica, ficando vedada qualquer discriminação tributária, quer esta se traduza numa tributação “mais onerosa”, quer na mera tributação “diferente”.

Por outro lado, a discriminação proibida é apenas a que se funda na nacionalidade, mas não assim a que se baseia na residência, considerada critério legítimo de tratamento diferenciado. [...]”⁶⁴

Note-se que, enquanto mandamento de otimização a não discriminação é uma meta, de forma que somente se pode falar em discriminação proibida ou permitida, como faz Alberto Xavier no último parágrafo acima transcrito, após a concretização do princípio em uma regra convencional, como o artigo 24 da Convenção Modelo da OCDE. Neste momento, não se estará mais diante de um princípio, mas sim da regra que o materializou. Ou seja, o artigo 24 não traz o princípio da não discriminação, mas sim uma regra que o concretiza.

Vale observar que a interpretação da referida regra do artigo 24 da Convenção Modelo da OCDE ganhou notoriedade com o julgamento do “Caso Volvo”, objeto do Recurso Especial nº 426.945, julgado pelo STJ, e atualmente sob apreciação do Supremo Tribunal Federal, nos autos do Recurso Extraordinário nº 460.320⁶⁵.

64 XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 2010, p. 213.

65 Sobre o caso Volvo, ver: MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. O Art. 24 do Acordo de Bitributação Brasil-Suécia e Tratamento Tributário Distinto no Pagamento de Dividendos. In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e (Coord.). *Tributação Internacional: Análise de Casos*. São Paulo: MP Editora, 2010. p. 359-382.

Capítulo 4

Imperialismo Fiscal Internacional e o “Princípio” do Estabelecimento Permanente

1. INTRODUÇÃO

No estágio atual das relações comerciais internacionais, tornou-se lugar comum falar-se em globalização. Os estudos a respeito da tributação não ficaram imunes a tal fenômeno, multiplicando-se os trabalhos que falam de temas como a harmonização tributária e a criação de padrões fiscais internacionais.

Em uma época caracterizada pela competição fiscal, regular e abusiva, entre os países, assim como pela crise econômica, que na área financeira levou as nações ao desequilíbrio fiscal-orçamentário, principalmente nos ditos países desenvolvidos, há que se ter redobrada cautela ao se falar em globalização fiscal, para não se cair em um cenário de “imperialismo fiscal”.

Não há a menor dúvida de que os países desenvolvidos utilizam a tributação como forma de aumentar seu poder tributário nas relações comerciais com países em desenvolvimento. Como veremos adiante, a manutenção de tal poder está no centro do Modelo de Tratado sobre a Tributação da Renda e do Capital editado pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) desde 1963 (adiante Modelo OCDE).

Mais preocupante, entretanto, não é a dominação jurídico-formal materializada no Modelo OCDE. Para nós, o mais temeroso é a dominação cultural, que toma conta dos operadores do Direito Tributário em determinada jurisdição e os transforma em porta-vozes de supostos princípios que são apresentados como se refletissem pautas axiológicas inerentes ao Direito Internacional Tributário.

Nosso propósito neste capítulo é a análise do fenômeno descrito acima na realidade brasileira. Utilizaremos como paradigma para a análise os artigos 5º (Estabelecimento Permanente) e 7º (Lucros das Empresas) do Modelo OCDE, com foco no chamado “princípio”¹ do estabelecimento permanente.

¹ A palavra princípio é polissêmica. Usualmente adotamos o conceito de princípio como norma finalística que determina que um estado de coisas seja alcançado, consideradas as limitações jurídicas e fáticas (Alexy). Neste texto, contudo, estamos nos referindo a princípio enquanto norma fundamental de um sistema. Por tal razão estamos grafando a palavra entre aspas. Sobre o tema, ver o capítulo 3 *infra*.

2. O MODELO OCDE: UMA CARTA PELA TRIBUTAÇÃO NA RESIDÊNCIA

Um aspecto importante das convenções tributárias é que as mesmas servem à distribuição de poder tributário aos países signatários². Este aspecto faz com que tais tratados se tornem um instrumento de concorrência fiscal legítima, na medida em que o predomínio de cada país durante sua negociação poderá refletir na maior ou menor extensão de seu poder tributário.

Há muito se fala que, regra geral, quanto mais desproporcional for o desenvolvimento econômico entre os países signatários de um tratado tributário, a adoção de um critério de fonte reservará maior poder tributário ao país em desenvolvimento, enquanto que a adoção de um critério de residência garantirá maior fatia do bolo fiscal para o país desenvolvido.

Exatamente por tal razão que o Modelo OCDE estabelece o critério de residência como principal pauta para a repartição do poder tributário entre os países signatários. Nas relações entre países com níveis aproximados de desenvolvimento, a adoção de tal critério não deveria gerar maiores distorções. Contudo, como mencionado acima, nos casos de relações entre países desenvolvidos (ativos exportadores de capital, embora também sejam importadores de capital) e em desenvolvimento (majoritariamente importadores de capital³), a adoção do critério da residência mostra-se anti-isonômico e distorce a balança da distribuição das receitas tributárias.

Sabe-se que o Modelo de Convenção Contra a Bitributação entre Países Desenvolvidos e em Desenvolvimento da ONU (adiante, Modelo ONU), foi elaborado com a finalidade de ser um modelo no qual a distribuição do poder tributário entre países signatários com padrão econômico dispar seria mais equânime. Contudo, mesmo o Modelo ONU acabou cooptado pelos países mais ricos.

2 Ver: ROCHA, Sérgio André. *Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda*. 2 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 78-82.

3 Fala-se atualmente, especificamente em relação a países como os BRICS, que esta distinção teria perdido a aplicabilidade. Parece-nos, contudo, haver um grave erro de avaliação. Mesmo nesses casos, que, diga-se, são as exceções e não a regra no contexto dos países em desenvolvimento, não se pode dizer que há uma paridade entre a importação e a exportação de capitais. É só pegarmos o exemplo do Brasil, que possui um conjunto ainda bastante incipiente de multinacionais. Além disso, quando consideramos outras nações, como a grande maioria dos países africanos, a dicotomia importador-exportador de capitais se torna ainda mais clara.

3. O MODELO ONU: SIGNIFICATIVAMENTE DIFERENTE OU APENAS SUPERFICIALMENTE DIFERENTE DO MODELO OCDE?

Como o seu próprio título deixa claro, o Modelo ONU buscou estabelecer regras mais justas de divisão de poder tributário entre países desenvolvidos e em desenvolvimento. Isso significava atribuir maior relevância à tributação na fonte. Conforme previsto na introdução do Modelo ONU:

“Em geral, a Convenção Modelo das Nações Unidas favorece a preservação de maiores poderes tributários para o chamado ‘país de fonte’ sob o tratado – a tributação do país que recebe o investimento – em comparação àqueles do ‘país de residência’ do investidor. Há muito tempo este tem sido considerado um tema de especial importância para países em desenvolvimento, embora seja uma posição que alguns países desenvolvidos também busquem em seus tratados bilaterais.”⁴

Francisco Dornelles nos dá algumas notas históricas importantes a respeito do desenvolvimento do Modelo ONU. Um ponto interessante foi a divergência entre os representantes de países em desenvolvimento e de países desenvolvidos. Os primeiros defendiam que o Modelo ONU se distanciasse do Modelo OCDE. Segundo Dornelles, para eles “o modelo a ser elaborado pelo Grupo deveria consagrar o princípio da tributação exclusiva no país de origem do rendimento (país de fonte) e, conseqüentemente, a não incidência de imposto no país de residência do beneficiário da renda”. A seu turno, “os peritos dos países desenvolvidos defenderam o ponto de vista, que afinal prevaleceu, de que o Grupo deveria tomar por base para o trabalho o Modelo preparado pela OCDE, nele introduzindo modificações destinadas a ampliar o direito de tributar do país em desenvolvimento – importador de capital”⁵.

Tendo prevalecido a posição dos países desenvolvidos, o Modelo ONU acabou ficando bastante próximo ao Modelo OCDE⁶ e, assim, aquém do objetivo de ser um modelo que distribuisse justamente o poder de tributar

4 UNITED NATIONS. *Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries*. New York: United Nations, 2011. p. vi. Ressalto que todas as transcrições de textos publicados originariamente em outras línguas foram livremente traduzidas para o português.

5 DORNELLES, Francisco Neves. *A Dupla Tributação Internacional da Renda*. Rio de Janeiro: Editora Fundação Getúlio Vargas, 1979. p. 51.

6 Ver: TÔRRES, Heleno Taveira. *Pluritributação Internacional da Renda das Empresas*. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 547.

entre países desenvolvidos e em desenvolvimento. Como conclui Dornelles, em outro trabalho:

“Apesar de sua proclamada intenção de favorecer os Estados em desenvolvimento, o Modelo das Nações Unidas não está baseado no princípio da fonte, como seria de esperar, mas no do domicílio, embora admitindo, em muitos pontos, a tributação também no país de origem. Esse resultado deveu-se à decisão do Grupo de Peritos da ONU de utilizar o Modelo da OCDE como texto base para seu trabalho [...]”.⁷

Um dos pontos centrais do Modelo OCDE, que foi mantido no Modelo ONU quase integralmente, foi a atribuição do poder para tributar os “Lucros das Empresas” ao país da residência, exceto nos casos em que a atividade é desenvolvida no país de fonte por intermédio de um estabelecimento permanente. Analisaremos melhor o tema no item seguinte.

4. O “PRINCÍPIO” DO ESTABELECIMENTO PERMANENTE E A TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS DAS EMPRESAS

Uma das principais regras do Modelo OCDE é aquela prevista em seu artigo 7, segundo a qual:

“Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade desse modo, os lucros que forem imputáveis a esse estabelecimento permanente conforme as regras do parágrafo 2 poderão ser tributados naquele outro Estado.”⁸

Para compreendermos a importância atribuída a este artigo pela OCDE, vale a pena transcrever a seguir um trecho dos Comentários da própria OCDE ao artigo 7 de seu modelo:

“Este Artigo aloca poder tributário com respeito aos lucros das empresas de um Estado Contratante, desde que tais lucros não estejam

7 DORNELLES, Francisco Neves. *O Modelo ONU para Eliminar a Dupla Tributação da Renda, e os Países em Desenvolvimento*. In: TAVOLARO, Agostinho Toffoli; MACHADO, Brandão; MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coords.). *Princípios Tributários no Direito Brasileiro e Comparado*. Rio de Janeiro: Forense, 1988. p. 201.

8 OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital*. Paris: OECD, 2010. p. 26.

sujeitos a regras diferentes previstas em outros Artigos da Convenção. Ele incorpora o princípio básico de que, a não ser que a empresa de um Estado Contratante tenha um estabelecimento permanente situado no outro Estado, os lucros daquela empresa não podem ser tributados neste país, salvo o caso de tais lucros caírem em alguma categoria especial de rendimento para a qual outros Artigos da Convenção concedam poder tributário àquele outro Estado.”⁹

Fala-se no “princípio básico” do estabelecimento permanente como se, de fato, se tratasse de um critério absoluto e universal de alocação de poder tributário, e não de um modelo que protege certos interesses dos países desenvolvidos.

A doutrina estrangeira referenda o Comentário da OCDE. Segundo Alexander Hemmelrath:

“Princípio do Estabelecimento Permanente’: O Art. 7 CM OCDE e o Art. 7 CM EUA permitem ao Estado de Residência da empresa impor tributos sobre os seus lucros, a não ser que a empresa mantenha um estabelecimento permanente no outro Estado contratante ao qual tais lucros sejam atribuíveis. Portanto, eles impedem que uma empresa seja tributada no outro Estado contratante apenas porque contratos que geraram os lucros das empresas foram concluídos naquele Estado (conforme estabelecido na legislação tributária doméstica de alguns Estados, particularmente Estados de *common law*). [...] Este ‘princípio do estabelecimento permanente’ previsto no Art. 7 – talvez, ‘princípio da residência e do estabelecimento permanente’ seria um termo mais preciso – pode ser rastreado até as primeiras convenções celebradas pelos Estados Germânicos. Tornou-se a prática de outros estados continentais europeus e, subsequentemente, aquela de Estados Anglo-Americanos, adotar este princípio para a inclusão em seus tratados.”¹⁰

Também José Manuel Calderón Carrero vai tratar a regra prevista no artigo 7 (1) do Modelo OCDE como “um dos grandes princípios de tributação internacional relacionados à tributação da renda empresarial”, acrescentando que sua justificativa seria encontrada no fato de que “uma empresa de um Estado contratante, que realiza atividades empresariais em um segundo Estado, não participa de forma relevante na ‘vida econômica’ deste último, se não opera

9 OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, 2010, p. 130.

10 HEMMELRATH, Alexander. Article 7. Business Profits. In: VOGEL, Klaus (Coord.). *On Double Taxation Conventions*. 3 ed. Kluwer Law International: The Netherlands, 1998. p. 399-400.

em seu território através de um estabelecimento permanente”¹¹. A mesma justificativa aparece nos Comentários da OCDE ao artigo 7 de seu modelo¹².

Não há como questionar, e este certamente não é nosso propósito neste texto, que o “princípio” do estabelecimento permanente é um critério válido e coerente para a distribuição de poder tributário entre países signatários de uma convenção sobre a tributação da renda e do capital. Contudo, parece-nos que ele não é nada além disso. Um critério razoável. E não um princípio fundamental de Direito Internacional Tributário.

Veja-se que ao se afirmar que o tal “princípio” é norma fundante da tributação internacional se pretende afastar a possibilidade de sua ponderação contra outros critérios também legitimamente válidos e coerentes de tributação dos lucros das empresas, como seria a tributação, exclusiva ou concorrente, de tais rendimentos pelo país de fonte, bandeira que sempre foi levantada pelos países em desenvolvimento, especialmente os latino-americanos¹³. Acompanhamos o entendimento de Luís Eduardo Schoueri quando afirma que “não se busca a residência ou fonte, por si mesmas; o que se procura é um elemento que indique suficiente conexão com o Estado (pertinência econômica), sendo a residência ou fonte, pois, índices de capacidade contributiva”¹⁴.

Francisco Dornelles verbalizou a posição os países em desenvolvimento quanto à regra geral de que o país de fonte apenas tem competência para tributar os lucros das empresas em se verificando a presença de um estabelecimento permanente:

“O segundo princípio representa uma séria restrição ao princípio da fonte. Tal princípio, quando aceito sem restrições, implica a tributação dos lucros da empresa no Estado em que a atividade lucrativa for desenvolvida, independentemente do caráter permanente ou ocasional da atividade. Adotando-se o princípio da necessidade da existência

11 CALDERÓN CARRERO, José Manuel. Artículo 7. La Tributación de los Beneficios Empresariales. In: RUIZ GARCIA, José Ramón; CALDERÓN CARRERO, José Manuel (Coords.). *Comentarios a los Convenios para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal Concluidos por España*. [s/l]: Fundación Pedro Barrié de la Maza, 2004. p. 414. Sobre o “princípio” do estabelecimento permanente, na doutrina nacional, ver: XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 551-552; CALIENDO, Paulo. *Estabelecimentos Permanentes em Direito Tributário Internacional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005. p. 83-93.

12 OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, 2010, p. 152.

13 Ver: XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 2010, p. 552.

14 SCHOUERI, Luís Eduardo. Residência Fiscal da Pessoa Física. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, nº 28, 2012, p. 150.

de estabelecimento permanente para permitir o exercício do poder de tributar do Estado de fonte dos lucros, só é alcançado pelo Estado de fonte o resultado das atividades desenvolvidas com regularidade e com alto grau de integração no referido Estado. [...]

Pode-se a esta altura extrair uma conclusão muito importante: o instituto do ‘estabelecimento permanente’, embora seja geralmente apontado como uma expressão do princípio da fonte, está, na verdade, muito mais vinculado ao princípio do domicílio do que a qualquer outro. Com efeito, o instituto em exame constitui uma versão, aplicável às empresas, da regra da residência permanente, que é um dos indicadores do princípio do domicílio no tocante às pessoas físicas.¹⁵

Como dito, o Modelo ONU não se afastou da lógica do “princípio” do estabelecimento permanente em seu artigo 7 (1), o qual tem uma redação muito próxima do artigo 7 (1) do Modelo OCDE. Talvez a diferença mais relevante esteja no artigo 5 (3) b, que estabelece a figura do “estabelecimento permanente de serviços”, ao determinar que “o termo ‘estabelecimento permanente’ também engloba: [...] (b) a prestação de serviços, incluindo serviços de consultoria, por uma empresa através de empregados ou outras pessoas contratadas pela empresa para tal propósito, porém, apenas se as atividades de tal natureza se realizem (para o mesmo projeto ou um projeto conexo) dentro do Estado Contratante por um período ou períodos que agreguem mais de seis meses dentro de qualquer período de doze meses começando ou terminando no ano fiscal em questão”¹⁶.

Contudo, o estabelecimento permanente de serviços não se presta para assegurar toda a extensão do poder tributário para o Estado de fonte, já que, para começar, o mesmo somente se configura nos casos em que há uma presença física do prestador de serviços no território do país de fonte.

Podemos concluir este item afirmando, como dito acima, que o tão falado “princípio” do estabelecimento permanente não é mais do que um critério de alocação de poder tributário. Por uma questão histórica, principalmente de

15 DORNELLES, Francisco Neves, *O Modelo ONU para Eliminar a Dupla Tributação da Renda, e os Países em Desenvolvimento*, 1988, p. 208.

16 Sobre o tema, ver os Comentários da ONU, em: UNITED NATIONS, *Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries*, 2011, p. 107-111. Embora o Modelo OCDE não tenha uma regra semelhante, o estabelecimento permanente de serviços foi tratado no Comentário ao artigo 5 do Modelo, nos itens 42.21-42.23. Neste último item a OCDE chega a apresentar uma sugestão de cláusula que poderia ser adotada por países que queiram adotar o estabelecimento de serviços em suas convenções.

exercício de poder político pelos países desenvolvidos, acabou se cristalizando na redação dos artigos 7 do Modelo OCDE e do Modelo ONU. Contudo, mesmo assim, não passa de um critério de alocação de poder tributário que prevaleceu no curso do desenvolvimento da tributação internacional. Não se trata de nenhum “princípio” com carga axiológica que oriente o Direito Internacional Tributário.

5. O IMPERIALISMO TEÓRICO

A tentativa de países de buscarem impor suas políticas fiscais através da monopolização de organizações internacionais não é surpreendente. É traço comum na história da humanidade. Nota-se, ainda, outro traço facilmente identificável e que tampouco é surpreendente, ao qual podemos nos referir como imperialismo teórico.

Com efeito, com o acentuado crescimento que teve o Direito Internacional Tributário nos últimos anos, verificamos a cada vez maior atenção de pesquisadores brasileiros aos trabalhos desenvolvidos no exterior. Vários estudantes e pesquisadores estão fazendo cursos no exterior e trazendo para o Brasil a bagagem de sua experiência internacional.

Este intercâmbio é extremamente positivo para o desenvolvimento de uma doutrina nacional. Contudo, para tanto é importante que essa “importação” de pesquisas e doutrinas estrangeiras seja feita de forma crítica, sem que haja uma absorção ou uma cooptação da doutrina nacional pela estrangeira, sem espaço para que aquela reflita o fenômeno da tributação internacional a partir de seu próprio contexto.

É importante frisar uma vez mais que não estamos negando, de modo algum, a importantíssima contribuição que a doutrina estrangeira tem a dar para a formação da doutrina nacional, nem estamos defendendo a criação de um Direito Internacional Tributário Tropical, criado exclusivamente a partir de referências nacionais. Apenas estamos destacando que a transposição de posições doutrinárias estrangeiras não pode ser feita sem uma análise crítica de seus pontos de partida.

6. UM EXEMPLO: A DEBATIDA UTILIZAÇÃO DOS COMENTÁRIOS AO MODELO OCDE

Um dos mais discutidos temas relacionados à interpretação das convenções tributárias é o referente ao papel dos Comentários da OCDE ao seu modelo de tratado. Seriam eles vinculantes? Fariam os mesmos parte do contexto das convenções? Teriam o mesmo papel independentemente de o(s) Estado(s) signatário(s) do tratado ser(em) ou não membro(s) da OCDE? Tratamos destas questões em outro trabalho, ao qual remetemos o leitor¹⁷. Aqui queremos apenas ressaltar que, as mesmas considerações apresentadas acima devem ser levadas em conta quando da utilização dos Comentários.

Em primeiro lugar, não se pode analisar o Modelo OCDE e seus Comentários sem prestar atenção às reservas que os países membros e não membros apresentaram aos mesmos. Em segundo lugar, embora não se possa negar que os Comentários são, sem dúvida, um dos elementos de interpretação a serem levados em consideração quando da aplicação de um tratado, não se deve deixar de considerar, mais uma vez, que se trata da manifestação de uma organização, que tem sua agenda própria, e que, não necessariamente, tal agenda refletirá os interesses nacionais de um país como o Brasil.

A OCDE sofre de dois problemas de legitimidade. Primeiro ser dominada por países desenvolvidos¹⁸. Segundo ser um espaço mais governamental do que privado. Portanto, por mais relevantes que sejam os Comentários da OCDE a seu modelo de convenção, devem os mesmos também ser trazidos para o Brasil com cuidado, levando-se em consideração que os tratados brasileiros nem sempre seguem o Modelo OCDE, trazendo diversas disposições que se aproximam mais do Modelo ONU¹⁹.

17 ROCHA, Sergio André, *Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda*, 2013, p. 204-213.

18 Os 34 países membros da OCDE são: Alemanha, Austrália, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, Coreia do Sul, Dinamarca, Eslovênia, Espanha, Estados Unidos, Estônia, Finlândia, França, Grécia, Holanda, Hungria, Inglaterra, Irlanda, Islândia, Israel, Itália, Japão, Luxemburgo, México, Noruega, Nova Zelândia, Polônia, Portugal, República Eslovaca, República Tcheca, Suécia, Suíça e Turquia.

19 Sobre os tratados brasileiros, ver: SCHOUERI, Luís Eduardo. Contribuição à História dos Acordos de Bitributação: a Experiência Brasileira. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n° 22, 2008, p. 267-287; VITA, Jonathan Barros. As Convenções para Evitar a Dupla Tributação Brasileiras: Técnicas de Negociação e Análise Estrutural Segundo os Modelos OCDE e ONU. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, p. 303-319.

7. CASO PRÁTICO: A DECISÃO DO STJ NO RECURSO ESPECIAL Nº 1.161.467

No dia 01 de junho de 2012 foi publicada a decisão proferida pela Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ) nos autos do Recurso Especial nº 1.161.467. Trata-se do primeiro caso julgado pelo STJ a respeito da aplicação das convenções sobre a tributação da renda e do capital, em especial seu artigo 7, nos casos de prestação de serviços sem transferência de tecnologia por não residente no Brasil. A questão tangencia exatamente o “princípio” do estabelecimento permanente, antes discutido.

Já escrevemos mais de uma vez sobre o tema²⁰, sendo que não nos cabe, neste texto, retomar toda a discussão a respeito do assunto. A controvérsia que chegou ao Poder Judiciário refere-se exatamente à competência exclusiva do país de residência para tributar os “Lucros das Empresas”, salvo os casos em que a empresa atua no país de fonte através de um estabelecimento permanente.

Repetiremos, aqui, a conclusão que apresentamos em outro estudo sobre a matéria²¹, no sentido de que, considerando que o Brasil incorporou, em suas convenções, o artigo 7 do Modelo OCDE, aceitou a introdução, em seu sistema convencional, do tal “princípio” do estabelecimento permanente. Dessa forma, não deveriam as autoridades fiscais brasileiras buscar, pela via hermenêutica, alcançar tributação não prevista na convenção internacional, sob pena de sua violação. Portanto, acreditamos que andou bem o STJ ao afastar a pretensão fazendária nos autos do aludido recurso especial.

Agora, afirmarmos que, considerando a redação das convenções tributárias brasileiras em vigor, mostrou-se correta a decisão do STJ, não equivale a afirmar que estaria errado o Brasil em tentar buscar a tributação de tais rendimentos na fonte. Pelo contrário. Notando-se a evolução dos elementos de conexão e a busca dos Estados por receitas tributárias, é natural que o Brasil defenda seu direito

20 Ver: UCKMAR, Victor; GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André et al. *Manual de Direito Tributário Internacional*. São Paulo: Dialética, 2012. p. 349-354; ROCHA, Sergio André, *Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda*, 2013, p. 247-256. Para uma análise detalhada do tema, ver: XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 563-571.

21 Ver: ROCHA, Sergio André. Caso Copesul: Tributação pelo IRRF da Prestação de Serviços sem Transferência de Tecnologia Prestados por Não Residentes. In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e (coord.). *Tributação Internacional: análise de casos: Vol. 2*. São Paulo: MP Editora, 2013 (no prelo).

de tributar rendimentos correspondentes a decréscimos patrimoniais ocorridos no território nacional, relacionados à exploração do mercado brasileiro²².

Na verdade, um dos grandes atrativos do mercado global atual é exatamente a existência de um mercado consumidor com poder aquisitivo, razão pela qual diversas empresas da “velha economia” vem ao Brasil realizar negócios e auferir rendimentos que não seriam realizáveis em suas economias com mercados consumidores saturados.

Ora, é evidente, portanto, que há uma justificativa razoável, um elemento de conexão entre o rendimento auferido pelo não residente e o Brasil, a viabilizar a pretensão tributária deste último. Contudo, tal pretensão tributária tem que ser estabelecida pelo veículo legítimo, mediante a previsão de regra no tratado internacional que estabeleça a tributação de fonte no caso dos lucros das empresas.

Voltamos aqui ao que falamos antes. Considerando os tratados celebrados pelo Brasil, com a redação que eles possuem, não é legítima a pretensão da Fazenda Nacional de fazer incidir o Imposto de Renda Retido na Fonte sobre a contraprestação de serviços técnicos sem transferência de tecnologia prestados por não residentes, por exemplo. Nada obstante, talvez fosse o caso de uma revisão da política de celebração de tratados brasileira, seja para prever a tributação na fonte dos lucros das empresas (o que não seria uma negociação fácil) ou, ao menos, para incluir regra nos moldes do artigo 5 (3) b (estabelecimento permanente de serviços) em seus tratados, como temos no tratado celebrado com a China, por exemplo.

8. CONCLUSÃO

Este texto teve por propósito despertar a atenção dos operadores do Direito Tributário Brasileiro para a necessidade de se analisar de forma crítica as posições da doutrina, administrações fiscais e jurisprudência comparadas sobre temas de tributação internacional. Não se trata de uma defesa do enclausuramento de nossa doutrina, administração e jurisprudência. Pelo contrário, se há um fato evidente para quem trabalha com o tema no Brasil é que o que acontece fora do Brasil deve ser levado mais em conta. Contudo, levar em

22

Sobre o tema da evolução dos elementos de conexão, ver: UCKMAR, Victor; GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André et al, *Manual de Direito Tributário Internacional*, 2012, p. 285-286.

conta não é o mesmo que observar acriticamente opiniões estrangeiras, mesmo aquelas orientações da OCDE. Não estamos pugnando, como já dissemos, por um Direito Tributário Internacional dos Trópicos, contudo, não se pode aceitar certos “princípios” e “fundamentos óbvios” da tributação internacional sem se questionar se os mesmos atendem aos interesses do Brasil no cenário internacional.

Capítulo 5

Relação entre o Direito Doméstico e as Convenções para Evitar a Dupla Tributação da Renda no Brasil: O Artigo 98 do Código Tributário Nacional

1. INTRODUÇÃO

Com a cada vez mais acentuada mundialização dos esforços econômicos, torna-se habitual a submissão das pessoas, físicas ou jurídicas, à potestade tributária de países distintos, fenômeno que muitas vezes dá ensejo à denominada dupla tributação internacional.

De regra, a referida dupla tributação incide sobre a renda auferida pelos agentes econômicos vinculados por elementos de conexão a mais de um país, sendo que, de forma a se evitarem os nefastos efeitos que a mesma acarreta, muitos países têm celebrado tratados com vistas a evitar a dupla tributação da renda, entre os quais o Brasil.

Em linhas gerais, tais tratados têm por finalidade delimitar o campo de exercício legítimo do poder tributário de cada um dos signatários, conciliando seus interesses fiscais e protegendo os contribuintes contra a dupla imposição que ocorreria se ambos os países tributassem, indistintamente, as rendas auferidas por pessoas a eles vinculadas por elementos de conexão.

O Brasil tem celebrado diversos tratados internacionais sobre a tributação da renda e do capital, os quais, em linhas gerais, seguem a Convenção Modelo editada pela Organização para Cooperação Econômica e Desenvolvimento (OCDE), mesmo não figurando o Brasil entre os membros da referida Organização¹.

Como é cediço, as convenções internacionais tributárias, na medida em que veiculam normas jurídicas, não raro entram em conflito com regras previstas na legislação interna.

Regra geral, nas situações em que o tratado internacional é posterior à legislação interna não há maiores dúvidas quanto à sua prevalência.

Todavia, discute-se intensamente a possibilidade da legislação interna superveniente afastar a aplicação da convenção internacional, configurando o chamado *treaty override*, a violação do tratado.

A questão do *treaty override* no Brasil, no que se refere às convenções internacionais, passa: (a) pela definição da posição hierárquica de tais tratados

¹ Vale notar que as convenções brasileiras são influenciadas por alguns dispositivos da Convenção Modelo da ONU.

no ordenamento jurídico pátrio; e (b) pela possibilidade de aplicação do critério de especialidade, caso se conclua pela inexistência de superioridade dos tratados sobre a legislação ordinária.

No que se refere à posição hierárquica das ditas convenções internacionais no ordenamento pátrio, embora haja quem sustente que as mesmas teriam uma posição hierárquica superior à legislação doméstica, por força dos §§ 2º e 3º do artigo 5º da Constituição Federal², vimos sustentando posição diversa³, de modo que neste texto não tornaremos ao exame da matéria.

Neste texto focarei minha análise no artigo 98 do Código Tributário Nacional - CTN, segundo a qual “os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”.

Em razão da jurisprudência que se pacificou no âmbito do Supremo Tribunal Federal desde o julgamento do Recurso Extraordinário nº 80.004, no sentido de que os tratados internacionais são incorporados ao ordenamento jurídico pátrio com *status* de lei ordinária, solucionando-se os eventuais conflitos entre a norma de Direito Internacional e a interna com a aplicação dos critérios cronológico e de especialidade, a validade do artigo 98 do CTN tornou-se controvertida.

O Superior Tribunal de Justiça durante algum tempo, até a decisão proferida no Recurso Especial nº 426.945 (publicação no DJU em 25/08/2004), decidia de forma uniforme no sentido de que a regra prevista no artigo 98 somente seria aplicável aos tratados contratuais, negando-se sua aplicação aos ditos tratados normativos, isso independentemente da questionável validade científica dessa classificação. Essa orientação encontrava raízes em decisões do Supremo Tribunal Federal sobre a questão.

Mais recentemente, foi proferida pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos do Recurso Extraordinário nº 229.096-0 (publicação no Diário da Justiça em 11 de abril de 2008), decisão na qual a constitucionalidade do artigo 98 foi

2 XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 124.

3 Ver: ROCHA, Sergio André. *Treaty override no ordenamento jurídico brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 58-69.

tratada como *ratio decidendi* da discussão a respeito da possibilidade de tratado internacional conceder desoneração de tributo estadual, distrital ou municipal.

Independente desses debates acerca da prevalência hierárquica das convenções tributárias sobre a legislação fiscal interna brasileira por força do artigo 98, é relevante examinar a questão da solução de eventuais antinomias pelo critério de especialidade.

Como se sabe, via de regra a lei especial anterior prevalece sobre a lei geral posterior. Dessa forma, a caracterização das convenções internacionais de que se cogita como instrumentos introdutórios de regras especiais de tributação no ordenamento jurídico pátrio pode afastar o *treaty override* em um caso concreto de antinomia decorrente da edição de lei ordinária contrária ao tratado.

2. ORIGENS DO ARTIGO 98 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Até o julgamento proferido nos autos do Recurso Extraordinário n.º 80.004, o Supremo Tribunal Federal manifestava tendência à adoção de entendimento no sentido de que as normas de Direito Internacional sobrepunham-se ao direito interno, sendo hierarquicamente superiores a estas últimas⁴.

O julgamento do referido Recurso Extraordinário n.º 80.004 ocorreu no dia 1 de junho de 1977, data em que a Lei n.º 5.172/66 (Lei sobre o Sistema Tributário Nacional), já declarada Código Tributário Nacional pelo Ato Complementar n.º 36/67, havia completado dez anos de vigência.

Dessa forma, quando o Pretório Excelso entendeu por bem consolidar seu posicionamento pela paridade entre as normas internacionais e o direito interno, o legislador já havia introduzido no Código Tributário Nacional norma que prestigiava o posicionamento ainda incipiente da Corte Suprema, segundo o qual predominava a superioridade do Direito Internacional.

Vê-se, portanto, que a análise das razões históricas do artigo 98 é relevante para que se tenha uma melhor compreensão dos fins que se queria alcançar.

2.1. DA REDAÇÃO ORIGINAL DO ARTIGO 98 NO PROJETO OSWALDO ARANHA

No projeto apresentado pelo Ministro da Fazenda Oswaldo Aranha, o artigo 98, então artigo 55, tinha uma redação que, embora mais longa, basicamente equivalia à atual. Em textual:

“Art. 55. Têm a mesma eficácia da lei tributária os tratados, acôrdos, convenções e demais atos internacionais versando, no todo ou em parte, sôbre a matéria referida no art. 51⁵, celebrados pelo Govêrno Federal.

Parágrafo Único. Os atos internacionais referidos neste artigo revogam ou modificam, segundo o caso, a legislação tributária vigente da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e serão observados pela mesma legislação futura.”

Embora o *caput* do artigo 55 estabelecesse que os tratados sobre matéria tributária teriam a mesma eficácia da lei doméstica, o parágrafo único lhes conferia o poder de revogar⁶ a legislação federal, estadual ou municipal, devendo ainda, ser observados pela legislação futura. Ou seja, de forma bastante próxima ao que estabelece o artigo 98 do CTN previa o projeto original do Código Tributário a supremacia dos tratados internacionais sobre o direito interno.

2.2. O ANTEPROJETO DE RUBENS GOMES DA SOUZA

No anteprojeto do Professor Rubens Gomes de Souza, que serviu de base aos trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional, o artigo 55 passou a 107, e ganhou nova redação:

“Art. 107. São equiparados à lei tributária os tratados, acôrdos, convenções e demais atos internacionais versando, no todo ou em parte, sôbre a matéria referida no art. 1^o⁷, celebrados pelo Govêrno

5 “Art. 51. Lei tributária é todo ato votado pelo Poder Legislativo, versando, no todo ou em parte, sôbre instituição, conceituação, incidência, cobrança, fiscalização e extinção de tributos, promulgado na forma prescrita pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas dos Municípios”.

6 A utilização do verbo “revogar” tem gerado diversas críticas por parte da doutrina. Ver: ROCHA, Sergio André, *Treaty override no ordenamento jurídico brasileiro*, 2007, p. 74.

7 “Art. 1^o. Este Código determina, com fundamento na alínea ‘b’ do inciso XV do art. 5^o da Constituição Federal, as normas gerais de direito financeiro relativas à instituição, cobrança, arrecadação e fiscalização dos tributos, aplicando-se suas disposições, na ausência de ressalva expressa, igualmente à União, aos Estados, ao Distrito Federal, aos Territórios e aos Municípios,

Federal.

Parágrafo Único. Os atos internacionais referidos neste artigo revogam ou modificam, segundo o caso, a legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e serão observados pela mesma legislação futura, sempre que a matéria nêles regulada esteja compreendida na competência legislativa da União, fixada na Constituição Federal.”

Nota-se que no Anteprojeto de Rubens Gomes de Souza que, como dito, foi o que serviu de base às discussões da Comissão Especial do Código Tributário Nacional, não foi repetida a regra de supremacia dos tratados internacionais tributários sobre as leis domésticas. De fato, o novo parágrafo único, ao contrário do anterior, não cuida da relação hierárquica entre tais atos normativos, mas sim do relacionamento entre os tratados internacionais celebrados pela União Federal com as leis estaduais e municipais. Ou seja, a regra contida neste dispositivo visava garantir a observância dos tratados internacionais pelos Estados, os Municípios e o Distrito Federal.

2.3. O RELATÓRIO DO PROFESSOR RUBENS GOMES DE SOUZA

Da leitura do relatório do Professor Rubens Gomes de Souza sobre o projeto de Código Tributário Nacional apresentado pelo Ministro Oswaldo Aranha, nota-se claramente a preocupação que levou à redação do artigo 107 comentado acima: a necessidade de se redigir uma lei sobre normas gerais de Direito Tributário que fosse observada por todos os entes federados.⁸

Rubens Gomes de Souza reafirmava o caráter do CTN de lei nacional, salientando que “uma peculiaridade do Código Tributário brasileiro, que o distinguirá de todos os demais da mesma natureza, é justamente o caráter nacional decorrente da sua aplicabilidade simultânea aos três níveis de governo integrantes da Federação”.⁹

sem prejuízo da respectiva legislação complementar, supletiva ou regulamentar que observará o disposto no Título I do Livro III”.

8 Cf. SOUZA, Rubens Gomes de. Relatório apresentado pelo Prof. Rubens Gomes de Souza, relator geral, e aprovado pela Comissão Especial nomeada pelo Ministro da Fazenda para elaborar o Projeto de Código Tributário Nacional. In: MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro, 1954, p. 81.

9 SOUZA, Rubens Gomes de, Relatório apresentado pelo Prof. Rubens Gomes de Souza, relator geral, e aprovado pela Comissão Especial nomeada pelo Ministro da Fazenda para elaborar o Projeto de Código Tributário Nacional, p. 89-90.

Foi exatamente esta preocupação de Rubens Gomes de Souza com a criação de regras que fossem seguidas de forma uniforme pela União, Estados, Distrito Federal e Município que o guiou na redação do parágrafo único do artigo 107 de seu anteprojeto.

Nada obstante, conforme mencionado pelo próprio Rubens Gomes de Souza, “maior problema era apresentado pela regra da supremacia do tratado sobre a lei ordinária, inclusive estadual e municipal, com que concordam as sugestões 13, 129 e 130, ao contrário das sugestões 478, 623, 636, 705 e 897, que lhe opuseram objeções de ordem constitucional”.¹⁰ Será a revelação dos nomes por trás destes números que esclarecerá a origem do artigo 98 do CTN.

2.4. AS SUGESTÕES OFERECIDAS AO ANTEPROJETO DE CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Ao analisarmos as sugestões mencionadas por Rubens Gomes de Souza, encontramos a origem do artigo 98 como se encontra hoje redigido.

A primeira sugestão, de número 13, não cuidava da questão da hierarquia entre tratados e direito interno, mas sim da possibilidade daqueles tratarem de tributos estaduais, distritais e municipais. Tal sugestão, apresentada por Jeronymo S. Vervloet, dizia que se deveria “suprimir no art. 107 o final do § único, a partir das palavras ‘sempre que’”, argumentando, para tanto, que “a competência federal no campo internacional deve ser ampla; deve-se resguardar o direito da União de, por meio de tratados, tomar providências que normalmente competiriam aos Estados. A União pode ter interesse, p. ex., em conceder isenção de tributos estaduais ou municipais em acôrdo recíproco com país estrangeiro, em troca de vantagens correspondentes no país com que se contrate. O direito da União obrigar os Estados na esfera internacional é reconhecido nos Estados Unidos”.¹¹

Como esta sugestão se referiu mais à concessão das isenções heterônomas por tratado, vê-se, que a chave para a redação do artigo 98 está nas sugestões

10 SOUZA, Rubens Gomes de, Relatório apresentado pelo Prof. Rubens Gomes de Souza, relator geral, e aprovado pela Comissão Especial nomeada pelo Ministro da Fazenda para elaborar o Projeto de Código Tributário Nacional, p. 166.

11 COMISSÃO ESPECIAL DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. Sugestões Oferecidas ao Anteprojeto de Código Tributário Nacional. In: MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro, 1954, p. 412.

129 e 130, ambas da lavra de um dos grandes do Direito Tributário brasileiro, Gilberto de Ulhôa Canto.

A sugestão de Ulhôa Canto de número 129 referiu-se à redação da parte inicial do artigo 107, que dizia que os tratados tributários seriam *equiparados* à lei tributária. Para o citado tributarista o artigo deveria dizer apenas “terão a mesma eficácia e obrigatoriedade ...”, já que “os atos internacionais são preeminentes e não equiparáveis à lei tributária”.¹²

Por sua vez, na sugestão 130, dizia Ulhôa Canto que o parágrafo único do artigo 107 deveria “declarar o efeito revogatório ou modificativo dos atos internacionais, também quanto à legislação tributária da União e não apenas a dos Estados e Municípios”, fazendo posteriormente uma referência às sugestões 77 e 127 por ele também apresentadas.

Na sugestão 77, por fim, esclarece-se a razão pela qual Ulhôa Canto sustentou que o artigo 107 tivesse redação que garantisse a supremacia dos tratados internacionais tributários sobre o direito doméstico. Esta nota era sobre o artigo 4º¹³ do anteprojeto, o qual elencava as fontes de onde poderiam provir limitações à competência tributária, sendo que os tratados internacionais apareciam no inciso III, depois das leis. Sugeriu então Ulhôa Canto que os incisos II e III fossem trocados de ordem, para que os tratados aparecessem em primeiro lugar, com o objetivo de se “reconhecer a preeminência ao tratado sobre a lei interna, como admitido pelo Supremo Tribunal Federal”.¹⁴

Aqui, finalmente, descortina-se a origem histórica do artigo 98: o reconhecimento da supremacia dos tratados internacionais tributários sobre a lei fiscal doméstica decorreu de uma interpretação de decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal àquela época.¹⁵

12 COMISSÃO ESPECIAL DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. Sugestões Oferecidas ao Anteprojeto de Código Tributário Nacional. In: MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro, 1954, p. 426.

13 “Art. 4º. A competência tributária não sofre outras limitações além das que decorram: I – Da Constituição Federal, das Constituições dos Estados ou das Leis Orgânicas dos Municípios; II – Das leis tributárias federais, estaduais ou municipais, regulamentares de disposições da Constituição Federal, das Constituições dos Estados ou das Leis Orgânicas dos Municípios, relativas à competência tributária; III – Dos acordos, tratados, convenções ou outros atos internacionais referidos no artigo 107 e dos convênios referidos no artigo 108”.

14 COMISSÃO ESPECIAL DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. Sugestões Oferecidas ao Anteprojeto de Código Tributário Nacional. In: MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro, 1954, p. 421.

15 Ver: CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Legislação Tributária, sua Vigência, sua Eficácia, sua Aplicação, Interpretação e Integração*. *Revista Forense*, Rio de Janeiro, v. 267, Jul. – Set. 1979, p. 27.

Exatamente pelo motivo mencionado por Ulhôa Canto, ou seja, em razão da tomada de posição pela Suprema Corte, desde o julgamento do Recurso Extraordinário nº 80.004, pela paridade entre o direito internacional e o direito interno, que já afirmamos, em outro trabalho, que o artigo 98 é decorrência de um aqodamento do legislador tributário, que no exercício do futurismo tentou antever qual seria a posição que se cristalizaria na Corte Suprema. Tivesse o Código sido elaborado após 1977 e a regra em comento muito provavelmente não existiria¹⁶.

2.5. A POSIÇÃO CONTRÁRIA NA COMISSÃO

A posição contrária à de Ulhôa Canto foi defendida pela Prefeitura de São Paulo, que na sugestão nº 478 manifestou-se contra o reconhecimento da possibilidade de concessão de desoneração de tributos estaduais, distritais e municipais por tratado, sustentando que o parágrafo único do artigo 107 deveria ser revisto, já que “prescreve medida que não encontra o necessário apoio na Constituição, implicando, sem dúvida, violação da autonomia municipal, expressamente assegurada no art. 28 do Estatuto Básico”.¹⁷

A mesma linha de entendimento foi sugerida pelo Município de Marília (sugestão nº 623), pelo Governo do Estado de São Paulo (sugestão nº 636), por Carlos da Rocha Guimarães (sugestão nº 705) e pelo Instituto Brasileiro de Direito Financeiro (sugestão nº 897). Contudo, nenhuma dessas sugestões foi muito elaborada, e todas acabaram sendo rejeitadas pela comissão.

Vistos as posições que resultaram na redação atual do artigo 98, cumprenos adentrar na análise de sua compatibilidade constitucional.

3. ANÁLISE QUANTO À COMPATIBILIDADE DO ARTIGO 98 COM A CONSTITUIÇÃO FEDERAL

O grande problema relacionado ao artigo 98 do Código Tributário Nacional é que *o mesmo nasceu para ser neutro, indiferente, mera reprodução legislativa do posicionamento que seria acolhido pelo Supremo Tribunal Federal.*

16 Ver: ROCHA, Sergio André, *Treaty override no ordenamento jurídico brasileiro*, 2007, p. 73.
17 COMISSÃO ESPECIAL DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. Sugestões Oferecidas ao Anteprojeto de Código Tributário Nacional. In: MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro, 1954, p. 474.

Esta origem do artigo 98 foi reportada pelo próprio Ulhôa Canto em artigo posterior, de onde extraímos a seguinte passagem:

“[...] O artigo consagrou o princípio que ao tempo do Código era tranqüilamente aceito pela jurisprudência dos nossos tribunais. [...] Por volta de 1942, por aí, ou antes, talvez, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar um caso, que por coincidência era um caso de direito tributário, em que se invocava um tratado de comércio e navegação entre o Brasil e o Uruguai, em abono do reconhecimento de isenção de Imposto de Importação, e tendo como relator essa figura exponencial que foi Philadelfo Azevedo, firmou o princípio da prevalência do tratado, muito embora após a sua promulgação várias leis de caráter geral tivessem estabelecido a incidência do Imposto de Importação. Considerou a Corte que essas leis não eram poderosas o bastante para tornar sem efeito a norma isentiva do tratado, porque este, depois de aprovado pelo Brasil, pela forma que a Constituição prevê, se integra na legislação interna, mas tem pré-eminência sobre as normas nacionais contrárias, até que seja denunciado. A esta orientação o Supremo Tribunal Federal se ateu por muitos anos. *Quando elaboramos o anteprojeto do CTN consignamos o princípio, porque tínhamos plena convicção de que além de prevalecer na jurisprudência, era certo. Acontece que, recentemente, em 1.º de junho de 1977, julgando o RE n.º 80.004, o Supremo Tribunal Federal mudou de posição, contra o voto do relator, Min. Xavier de Albuquerque ('RTJ', vol. 83, os. 809 e segs.).*”¹⁸

Exatamente pelo motivo mencionado por Ulhôa Canto, ou seja, em razão da tomada de posição pela Suprema Corte, desde o julgamento do Recurso Extraordinário nº 80.004, pela paridade entre o direito internacional e o direito interno, que já afirmamos, em outro trabalho, que o artigo 98 é decorrência de um aodamento do legislador tributário, que no exercício do futurismo tentou antever qual seria a posição que se cristalizaria na Corte Suprema. Tivesse o Código sido elaborado após 1977 e a regra em comento muito provavelmente não existiria¹⁹.

Contudo, na medida em que a Corte Suprema posteriormente acolheu posição diversa, o mencionado dispositivo teve depositada sobre seus ombros

¹⁸ CANTO, Gilberto de Ulhôa. Legislação Tributária, sua Vigência, sua Eficácia, sua Aplicação, Interpretação e Integração. *Revista Forense*, Rio de Janeiro, v. 267, Jul. – Set. 1979, p. 27.

¹⁹ Ver: ROCHA, Sergio André, *Treaty override no ordenamento jurídico brasileiro*, 2007, p. 73.

a responsabilidade de ser “a norma” que, em linha com as posições doutrinárias majoritárias e a experiência estrangeira, teria acolhido a supremacia do Direito das Gentes sobre as leis domésticas. De ator coadjuvante de menor importância, sem falas no script, o artigo 98 viu-se elevado a protagonista, com todos os holofotes voltados para sua frente.

A pergunta que resta, nesse cenário, é: O artigo 98 do Código Tributário Nacional é constitucional?

A maioria dos estudiosos do assunto sustenta posição no sentido da constitucionalidade do artigo 98, a qual decorreria do fato de estar este inserido no Código Tributário Nacional, o qual, a partir da Constituição Federal de 1988, passou a ter estatura de lei complementar, veiculando as normas gerais de Direito Tributário na forma do artigo 146 da Constituição Federal.²⁰

Seguindo essa linha de entendimentos, o artigo 98 seria norma introdutora de uma limitação ao legislador ordinário de exercer sua competência desconsiderando as regras pactícias. Nas palavras de Heleno Taveira Tôres, a segunda parte desse dispositivo “é uma restrição ao sistema, quanto à produção normativa, posta para evitar possíveis hipóteses de desobediência ao conteúdo

20 Sustentando a constitucionalidade do artigo 98 do Código Tributário Nacional, espressamente ou de forma implícita, mediante a aceitação de seus efeitos, ver: GODOL, Marciano Seabra de. Os Tratados ou Convenções Internacionais para Evitar a Dupla Tributação e sua Hierarquia Normativa no Direito Brasileiro. In: SHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 1001 e 1002; SILVA, Felipe Ferreira. *A Relação entre a Ordem Jurídica e os Tratados Internacionais*. Curitiba: Juruá, 2002. p. 127; TÔRES, Heleno. *Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 578; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 549; TAVOLARO, Agostinho Toffoli. A Supremacia dos Tratados Internacionais em Face da Legislação Interna. *Revista de Direito Tributário de de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 44, mai-jul. 2002, p. 52-55; NEVES, Marcio Calvet. A Comparative Analysis on the Relationship Between Tax Treaties and Domestic Law in the United States and in Brazil: A Testimony to the Imperfection of the Bilateral Treaty Network. *Revista de Direito Empresarial Ibmec*, Rio de Janeiro, v. II, 2004, p. 155-157; CAMINHA, Maria do Carmo Puccini. Os Tratados Internacionais Tributários e a Eficácia de suas Normas no Ordenamento Jurídico Brasileiro. *Revista de Direito Tributário de de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 41, nov.-dez. 2001, p. 37 e 38; MARTINS, Natanael. Tratados Internacionais em Matéria Tributária. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 54, out.-dez. 1990, p. 105 e 106; MACHADO, Hugo de Brito. Tratados e Convenções Internacionais em Matéria Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 93, jun. 2003, p. 31; FERNANDES, Edison Carlos. *Sistema Tributário do Mercosul*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 47; GALHARDO, Luciana Rosanova. Rateio de Despesas no Direito Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 191; SOUZA, Hamilton Dias de. Tratados Internacionais – OMC e Mercosul. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 27, Dez. 1997, p. 36 e 37; ALBUQUERQUE, Simone Gasperin de. *Isenção por Meio de Tratados Internacionais e Autonomia Tributária*, 2005, p. 191; CALIENDO, Paulo. *Estabelecimentos Permanentes em Direito Tributário Internacional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005. p. 171; BORGES, José Souto Maior. *Curso de Direito Comunitário*. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 77.

das convenções, isoladamente, coarctando qualquer possibilidade de futura ad-rogação ou derrogação por parte de lei interna às convenções em espécie”.²¹

Alberto Xavier postula entendimento no mesmo sentido, com a especificidade de afirmar que o artigo 98 insere-se no artigo 146 da Constituição por regular limitações constitucionais ao poder de tributar.²² O entendimento pela constitucionalidade do dispositivo é sustentado também por Francisco Rezek.²³

Por mais respeitáveis que sejam as opiniões daqueles que sustentam a posição acima, não conseguimos nos filiar à mesma, e a razão para isso é que *nos parece irrazoável alegar que o Código Tributário Nacional está complementando a Constituição ao estabelecer uma supremacia dos tratados internacionais sobre o direito interno que não se encontra prevista na Lei Maior*.

Acolhendo aqui as lições de Celso Ribeiro Bastos, pode-se asseverar que a noção clássica de lei complementar é no sentido de que seria esta “norma voltada a integrar outra de sede constitucional que, por razões de conveniência do próprio constituinte, foi vazada em termos não suscetíveis de cumprimento pelos agentes não legislativos (inclusive o próprio Judiciário), ante a dose descomunal de discricção que enfeixa”.²⁴

O próprio Celso Bastos afirma que essa noção clássica acerca das leis complementares não corresponde ao papel hodiernamente assumido pelas mesmas, já que há situações em que as leis complementares mais executam a Constituição do que a integram.²⁵

Todavia, temos que as leis complementares têm por propósito dar um passo adiante na concretização das regras e princípios constitucionais, e não dos mesmos se divorciar.²⁶

21 TÔRRES, Heleno, *Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas*, 2001, p. 581; VELLOSO, Carlos Mario da Silva. O Direito Internacional e o Supremo Tribunal Federal. In: BRANT, Leonardo Nemer Caldeira (Org.). *O Brasil e os Novos Desafios do Direito Internacional*. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 424.

22 XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 2004, p. 132. No mesmo sentido, ver: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Tratados Internacionais em Matéria Tributária. Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 3, 1983, p. 354 e 355.

23 REZEK, José Francisco. Jurisprudência do Supremo e Direito Tributário. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 37, jul.-nov. 1986, p. 122 e 123.

24 BASTOS, Celso Ribeiro Bastos. *Lei Complementar: Teoria e Comentários*. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1999. p. 24.

25 BASTOS, Celso Ribeiro Bastos, *Lei Complementar: Teoria e Comentários*, 1999, p. 45 e 46.

26 Ver: SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 243 e 244.

Sabe-se que hodiernamente foi superada a questão referente à suposta existência de uma superioridade hierárquica entre as leis complementares e as leis ordinárias.

Nada obstante, mesmo não havendo uma relação de supremacia entre essas duas espécies do gênero lei, é de se salientar que em algumas situações temos uma lei complementar exercendo um papel de guia do legislador ordinário, não podendo este se divorciar das previsões naquela contidas. Esse é o caso do Código Tributário Nacional, que limita a ação do legislador ordinário ditando balizas ao seu labor.

Por tal razão o Ministro Carlos Velloso distingue as leis complementares entre aquelas que fundamentam a validade de outros atos normativos e aquelas que não fundamentam a validade de outros atos normativos, afirmando que “as do primeiro grupo ostentam superioridade hierárquica sobre os atos normativos cuja validade encontra fundamento naquelas leis complementares”.²⁷

Nessa ordem de ideias, partindo-se da premissa de que o Código Tributário Nacional trata-se de lei ordinária com *status* de complementar, a qual veicula uma série de limitações ao legislador ordinário, impõe-se reconhecer que tais limitações somente serão válidas e eficazes quando compatíveis com a Constituição e então tornamos a repetir que na Lei Maior não há qualquer previsão que indique a supremacia do Direito das Gentes sobre as regras de direito interno.

Diz-se que a legitimidade do artigo 98 é decorrência de se encontrar o mesmo encartado na lei complementar que traz normas gerais de Direito Tributário. Contudo, a previsão da supremacia dos tratados e convenções internacionais sobre o direito interno não parece inserir-se no conjunto das normas gerais de Direito Tributário.

Afirma-se que o artigo 98 trataria de uma limitação ao poder de tributar. Ora, o artigo 146 ao estabelecer caber à lei complementar tratar das limitações ao poder de tributar refere-se àquelas que se encontram previstas no texto constitucional, *entre as quais não está elencada a situação de que se cogita*. Assim, de forma alguma se trata o artigo 98 de regra que veicula a regulamentação de uma limitação ao poder de tributar.

27 VELLOSO, Carlos Mário da Silva. Lei Complementar Tributária. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 88, 2005, p. 22.

Dessa forma, somos da opinião de que o artigo 98 do Código Tributário Nacional não é compatível com a Constituição Federal. Na verdade, cremos que tal artigo já nasceu inconstitucional.²⁸

É possível concluir, portanto, que o artigo 98 do Código Tributário Nacional, ao pretender estabelecer a supremacia dos tratados internacionais tributários sobre a legislação interna, usurpou competência da Constituição Federal de impor limites ao legislador ordinário sobre esta matéria, não podendo ser considerado compatível com a Carta Política.

A despeito da opinião sustentada neste trabalho, é importante destacarmos que a inconstitucionalidade do artigo 98 do Código Tributário Nacional nunca foi enunciada pelo Supremo Tribunal Federal.

Do contrário, a Corte Suprema em várias decisões reconheceu a aplicabilidade do artigo 98, *embora tenha limitado seu alcance aos denominados tratados contratuais, afastando de seu alcance os ditos tratados normativos.*

Após a Constituição Federal de 1988 essa linha de entendimentos também foi acolhida de forma expressa em diversas decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça.

Nada obstante, em 22 de junho de 2004 foi decidido pelo Superior Tribunal de Justiça o Recurso Especial nº 426.945, no qual a Corte adotou postura que rompe com a tradição das decisões tanto do Superior Tribunal de Justiça como do Supremo Tribunal Federal, seguindo entendimento que vai na linha da prevalência do Direito Internacional sobre o direito interno.

A seguir analisaremos essas posições, iniciando pela tradicional distinção entre tratados normativos e tratados contratuais para fins de aplicação do artigo 98 do Código Tributário Nacional.

28 Nesse mesmo sentido, ver: CARRAZZA, Roque Antonio. Mercosul e Tributos Estaduais, Municipais e Distritais. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 64, 1995, p. 186; CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 218 e 219; LOURENÇO, Vladimir Rossi. Tratados, Convenções Internacionais e Tributação. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 37, jul.-set. 1986, p. 172; HORVATH, Estevão; CARVALHO, Nelson de Ferreira. Tratado Internacional, em Matéria Tributária, pode Exonerar Tributos Estaduais? *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 64, 1995, p. 267; AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 178; SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito Tributário Internacional: Métodos de Solução de Conflitos*. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 54.

4. AS DECISÕES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA E A CLASSIFICAÇÃO DOS TRATADOS EM NORMATIVOS E CONTRATUAIS

Ao se examinarem os votos proferidos pelos Ministros do Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 80.004, verifica-se que já naquela ocasião houve quem se pronunciasse a respeito da constitucionalidade e alcance do artigo 98 do Código Tributário Nacional²⁹.

O entendimento então prevalecente foi aquele sustentado pelos Ministros Cunha Peixoto e Cordeiro Guerra, para quem a constitucionalidade do artigo 98 dependeria da limitação de sua aplicação aos chamados tratados contratuais³⁰.

Essa orientação foi afirmada pelo Pretório Excelso nos autos dos Recursos Extraordinários nº 100.105 (publicação no DJU em 27 de abril de 1984) e nº 99.376 (publicação no DJU em 27 de abril de 1984), ambos relatados pelo Ministro Moreira Alves, onde se deixou registrado que “em se tratando de tratado de natureza contratual, não há dúvida de que se lhe aplica o disposto no artigo 98 do C.T.N.”.

O entendimento quanto a aplicação restrita do artigo 98 aos tratados contratuais posteriormente migrou do Supremo Tribunal Federal para o Superior Tribunal de Justiça.

Com efeito, analisando-se as decisões desta corte localiza-se, em várias delas, a menção expressa à exegese do artigo 98 no sentido acima apontado.

Esse foi o entendimento acolhido no recente julgamento pela Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça do Recurso Especial nº 228.324 (publicação no DJU em 01 de julho de 2005), cuja ementa encontra-se transcrita a seguir:

29 Ver: ROCHA, Sergio André, *Treaty override no ordenamento jurídico brasileiro*, 2007, p. 22-36.
 30 Tratados normativos são aqueles por intermédio dos quais pretendem os pactuantes criar uma norma jurídica à qual se encontrarão submetidos. Já os tratados contratuais são aqueles em que o fim buscado não é propriamente o estabelecimento de regras de direito objetivo, mas sim gerar direitos e deveres para as partes pactuantes, mediante a celebração de instrumento sinalagmático cuja finalidade é a conciliação dos interesses divergentes das partes. Na elucidativa lição de Fausto de Quadros e André Gonçalves Pereira, “no tratado-lei dá-se a criação de uma regra de Direito pela vontade conforme das partes. No tratado-contrato as vontades são divergentes, não surgindo assim a criação de uma regra geral de Direito, mas a estipulação recíproca das respectivas prestações e contraprestações. Essa classificação tem certa analogia com os termos correspondentes no Direito interno” (QUADROS, Fausto de; PEREIRA, André Gonçalves. *Manual de Direito Internacional Público*. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2002. p. 182).

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES FINANCEIRAS. OPERAÇÕES DE CâMBIO RELATIVAS À GUIA DE IMPORTAÇÃO. PROTOCOLO DE PROTEÇÃO COMERCIAL BRASIL-URUGUAI. NÃO-INCIDÊNCIA.

1. Em se tratando de matéria tributária, a superveniência de legislação nacional não revoga disposição contida em tratado internacional contratual, consoante dispõe o art. 98 do CTN.

2. Recurso especial não-provido.”

São várias as decisões do Superior Tribunal de Justiça que se orientam nessa linha de entendimentos, podendo-se citar aquelas proferidas nos seguintes processos: Recurso Especial nº 34.932 (publicação no DJU em 13 de setembro de 1993); Recurso Especial nº 37.065 932 (publicação no DJU em 21 de fevereiro de 1994); Recurso Especial nº 45.759 (publicação no DJU em 06 de junho de 1994); Recurso Especial nº 47.244 (publicação no DJU em 27 de junho de 1994); Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 67.007 (publicação no DJU em 28 de abril de 1997); e Recurso Especial nº 196.560 (publicação no DJU em 10 de maio de 1999).

Em diversas outras oportunidades, o Superior Tribunal de Justiça utilizou o artigo 98 do Código Tributário Nacional para atribuir superioridade a tratado internacional, isso sem mencionar expressamente a sua aplicação restrita aos tratados contratuais.

Todavia, em todos esses casos se estava apreciando, efetivamente, conflitos com tratados que se enquadram na noção de tratado contratual, como, por exemplo, o Acordo de Complementação Econômica nº 14, entre Brasil e Argentina.

Decisões nessa linha foram proferidas nos seguintes processos: Recurso Especial nº 154.092 (publicação no DJU em 02 de março de 1998); Recurso Especial 7.517 (publicação no DJU em 23 de novembro de 1998); Recurso Especial nº 104.566 (publicação no DJU em 07 de junho de 1999); Recurso Especial nº 209.526 (publicação no DJU em 25 de junho de 2000); e Recurso Especial nº 480.563 (publicação no DJU em 03 de outubro de 2005).

Diante do exposto, pode-se afirmar que a jurisprudência dos tribunais superiores tradicionalmente reconheceu a aplicabilidade do artigo 98, limitando, entretanto, sua aplicação aos denominados tratados contratuais.

Ácidas críticas foram apresentadas contra as decisões que utilizam a distinção entre tratados contratuais e tratados normativos para fundamentar uma limitação ao alcance do artigo 98 do Código Tributário Nacional, muitas das quais se fundamentam na falta de juridicidade da própria classificação.³¹

Realmente, é longa a lista de juristas que nega qualquer validade à classificação dos tratados internacionais em tratados contrato e tratados normativos. Como acentuam Nguyen Quoc Dinh, Patrick Daillier e Alain Pellet, tal distinção “é uma das mais clássicas na doutrina, mas também uma das mais controversas. Apresenta certo interesse histórico e sociológico, mas não possui qualquer alcance jurídico: não existe um regime jurídico próprio para cada uma dessas categorias de tratados; aliás, como poderia ser de outro modo, se um mesmo tratado pode ter um caráter misto, ser uma amálgama de disposições dos dois tipos”.³²

Nada obstante, embora seja grande o número de juristas que repudiam a distinção entre tratados contratuais e tratados normativos, não há como sustentar que a classificação seja por todos rejeitada.

Verdross trazia a distinção entre tratados lei e tratados contrato em sua obra,³³ o mesmo fazendo Antonio Truyol.³⁴

Na doutrina nacional, Hildebrando Accioly,³⁵ Luis Ivani de Amorim Araújo,³⁶ José Dalmo Fairbanks Belfort de Mattos,³⁷ Amílcar Castro³⁸, Irineu

31 Ver: MELLO, Celso D. de Albuquerque. O § 20 do art. 50 da Constituição Federal. In: TORRES, Ricardo Lobo (Org.). *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 135.

32 DINH, Nguyen; DAILLER, Patrick; PELLET, Alain. *Direito Internacional Público*. 2. ed. Tradução Vítor Marques Coelho. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2003. p. 124. Nesse mesmo sentido, ver: REZEK, J. F. *Direito Internacional Público*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 28; MELLO, Celso D. de Albuquerque. *Curso de Direito Internacional Público*. 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, v. I. p. 131; MELLO, Celso D. de Albuquerque, O § 2.º do art. 5.º da Constituição Federal, 1999, p. 27; REUTER, Paul. *Introducción al Derecho de los Tratados*. Tradução Eduardo Soárez. México: Fondo de Cultura Económica, 1999. p. 40; DEL VECCHIO, Giorgio. *Filosofia del Derecho*. Barcelona: Bosch, 1997. p. 391; BROWNLEE, Ian. *Princípios de Direito Internacional Público*. Tradução Maria Manuela Farrajota et. al. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. p. 656-657.

33 VERDROSS, Alfred. *Derecho Internacional Público*. Tradução Antonio Truyol y Serra. Madrid: Aguilar, 1955. p. 126.

34 TRUYOL, Antonio. *Noções Fundamentais de Direito Internacional Público*. Tradução de Ehrhardt Soares. Coimbra: Armenio Amado, 1952. p. 92.

35 ACCIOLY, Hildebrando; NASCIMENTO E SILVA, G. E do. *Manual de Direito Internacional Público*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 24.

36 ARAÚJO, Luis Ivani de Amorim. *Curso de Direito Internacional Público*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995. p. 35.

37 MATTOS, José Dalmo Fairbanks Belfort de. *Manual de Direito Internacional Público*. São Paulo: Saraiva, 1979. p. 46 e 47.

38 CASTRO, Amílcar. *Direito Internacional Privado*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 101.

Strenger,³⁹ Bruno Pereira Yepes,⁴⁰ Adherbal Meira Mattos,⁴¹ Roberto Luiz Silva,⁴² Carlos Roberto Husek,⁴³ Valerio de Oliveira Mazzuoli⁴⁴ e Oliveiros Litrento⁴⁵ também trazem a classificação, sem lhe apresentar oposição.

Internacionalistas portugueses contemporâneos permanecem trazendo a classificação e, com alguma ressalva, aceitam-na. Esse é o caso de Jorge Miranda,⁴⁶ Jorge Bacelar Gouveia,⁴⁷ André Pereira Gonçalves e Fausto de Quadros,⁴⁸ que acentuam que se ainda há interesse na classificação em questão é por conta da hermenêutica dos tratados internacionais.

Nessa ordem de ideias, cremos que não se pode dizer que a classificação dos contratos em contratuais e normativos seja completamente ignorada pela doutrina internacionalista. Parece-me valer aqui a máxima de que classificações não são boas nem ruins, mas úteis ou inúteis.

Feitos esses comentários, cumpre-nos indagar acerca da classificação das convenções para evitar a dupla tributação da renda. Seriam estas tratados normativos ou contratuais?

Embora as convenções para evitar a dupla tributação da renda tenham fins diversos⁴⁹, parece-nos que em última instância tais tratados contêm normas jurídicas decorrentes de negociações quanto à repartição de receitas e renúncias tributárias.

Alguns especialistas têm sustentado que tais convenções seriam classificáveis como tratados contrato. Dessa forma, mesmo em se considerando a distinção feita pelo Superior Tribunal de Justiça no que tange ao alcance do

39 STRENGER, Irineu. *Direito Internacional Privado*. 4. ed. São Paulo: LTr., 2000. p. 111.

40 YEPES, Bruno Pereira. *Curso de Direito Internacional Público*. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 62 e 63.

41 MATTOS, Adherbal Meira. *Direito Internacional Público*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. p. 114.

42 SILVA, Roberto Luiz. *Direito Internacional Público*. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2002. p. 52 e 53.

43 HUSEK, Carlos Roberto. *Curso de Direito Internacional Público*. 6. ed. São Paulo: Ltr, 2006. p. 60.

44 MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. *Curso de Direito Internacional Público*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006. p. 123-124.

45 LITRENTO, Oliveiros. *Curso de Direito Internacional Público*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 108.

46 MIRANDA, Jorge. *Curso de Direito Internacional Público*. Cascais: Principia, 2002. p. 61 e 62.

47 GOUVEIA, Jorge Bacelar. *Manual de Direito Internacional Público*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 171 e 172.

48 PEREIRA, André Gonçalves; QUADROS, Fausto de. *Manual de Direito Internacional Público*. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2002. p. 182 e 183.

49 Para uma análise dos fins visados pelas convenções, ver: ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda*. 2 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 74-89.

artigo 98 do Código Tributário Nacional, esta disposição seria aplicável no caso das convenções para evitar a dupla tributação da renda.⁵⁰

Todavia, mesmo sendo os tratados em questão, via de regra, negociados bilateralmente, diante das características particulares de cada um dos Estados Contratantes, parece-nos que as convenções para evitar a dupla tributação da renda estão muito mais próximas de veicularem regras jurídicas a serem observadas pelos residentes de cada um dos Estados, de modo que em nossa opinião seriam classificáveis como tratados lei.

Esse entendimento é corroborado pelo magistério de Klaus Vogel e Rainer Prokisch que, ao comentarem o relatório dos Estados Unidos da América na Convenção da IFA em Florença (1993), afirmaram concordar com o representante americano quando este defende que as convenções para evitar a dupla tributação da renda são uma avença contratual que implica em concessões mútuas. “Mesmo assim – prosseguem Vogel e Prokisch – acreditamos que não deva ser negligenciado que as convenções para evitar a dupla tributação não apenas criam direitos e obrigações dos Estados Contratantes, mas também têm uma implicação direta para os contribuintes, cujos planejamentos fiscais dependem da definitividade e confiabilidade das provisões do tratado. Autoridades fiscais nacionais e cortes aplicam essas convenções da mesma forma que aplicam leis, e assim os termos usados nas convenções se tornam termos legais. Ademais, convenções hoje devem seguir, em grande parte, os modelos da OCDE e das Nações Unidas, e portanto perdem parte de sua característica de acordos recíprocos e se movem mais para perto dos tratados lei”.⁵¹

Vê-se, portanto, que não há como afirmar com segurança que as convenções para evitar a dupla tributação da renda seriam tratados contratuais.

50 Nesse sentido: XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 2004, p. 137; GODOI, Marciano Seabra de, *Os Tratados ou Convenções Internacionais para Evitar a Dupla Tributação e sua Hierarquia Normativa no Direito Brasileiro*, 2003, p. 1004; SCHOUERI, Luís Eduardo, *Acordos de Bitributação e Lei Interna - Investimentos na Ilha da Madeira - Efeitos da Lei nº 9.249/95. Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 17, fev. 1997, p. 99 e 100; SILVEIRA, Rodrigo Maitto da, *Aplicação de Tratados Internacionais contra a Bitributação: Qualificação de Partnership Joint Ventures*. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 77; KATZ, Stanley I. *National Report: United States of America*. In: IFA. *Cahiers de Droit Fiscal International: Interpretation of Double Taxation Conventions*. Deventer: Kluwer Law International, 1993. v. LXXVIIIa. p. 649.

51 VOGEL, Klaus; PROKISCH, Rainer G. *General Report*. In: IFA. *Cahiers de Droit Fiscal International: Interpretation of Double Taxation Conventions*. Deventer: Kluwer Law International, 1993. v. LXXVIIIa. p. 67-68.

Por outro lado, parece ser procedente a crítica à jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça quando busca limitar a aplicação do artigo 98 do Código Tributário Nacional aos tratados contrato.

Com efeito, ou se reconhece a incompatibilidade constitucional deste dispositivo, como sustentado neste trabalho, ou se parte para sua aplicação sem a pretendida inserção de restrição que não se encontra expressa na própria disposição. Concordamos, portanto, com Paulo Caliendo, quando, ao comentar esta questão, afirma: “inexistem razões para o *aplicador* a tratar de modo diferenciado o que o legislador não diferenciou”.⁵²

Conforme já mencionado, embora essa distinção tenha se estabelecido no Superior Tribunal de Justiça ao longo dos anos, foi a mesma posta de lado no julgamento do Recurso Especial nº 426.945, examinado a seguir.

5. ANALISANDO A DECISÃO PROFERIDA NO RECURSO ESPECIAL Nº 426.945 (“CASO VOLVO”)

A decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça nos autos do Recurso Especial nº 426.945 trata-se de uma das decisões mais importantes referentes à matéria ora sob exame, especialmente porque pela primeira vez um caso em que se discutia um conflito entre uma norma interna e uma convenção para evitar a dupla tributação da renda foi objeto de análise.⁵³

Com efeito, nos autos do referido processo discutia-se acerca do conflito entre a regra insculpida no artigo 75 e 77 da Lei nº 8.383/91 e o disposto nos artigos 10 e 24 da Convenção para Evitar a Dupla Tributação da Renda celebrada entre o Brasil e Suécia. Expliquemos melhor.

De acordo com o referido artigo 75, “sobre os lucros apurados a partir de 1º de janeiro de 1993 não incidirá o imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido, de que trata o art. 35 da Lei nº 7.713, de 1988, permanecendo em vigor a não incidência do imposto sobre o que for distribuído a pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou domiciliadas no País”.

⁵² CALIENDO, Paulo, *Estabelecimentos Permanentes em Direito Tributário Internacional*, 2005, p. 174.
⁵³ Há estudo sobre a decisão em comento, de autoria de André Elali (ELALI, André. *Direito Tributário numa Economia Globalizada – Tributação e Integração Econômica Internacional: um exame do entendimento do STJ sobre os acordos que impedem a dupla tributação da renda no âmbito internacional. Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 68, mai.-jun. 2006, p. 289-310).

Todavia, dispunha o artigo 77 da referida lei que “a partir de 1º de janeiro de 1993, a alíquota do imposto de renda incidente na fonte sobre lucros e dividendos de que trata o art. 97 do Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943 [*tributação de não residentes*], com as modificações posteriormente introduzidas, passará a ser de quinze por cento”.

Veja-se, portanto, que de acordo com essa regra a distribuição de dividendos para sócios de empresas residentes no Brasil não seria objeto de tributação pelo Imposto de Renda. De outra parte, a remessa de dividendos para o exterior estaria sujeita à tributação pelo Imposto de Renda Retido na Fonte à alíquota de 15%.

Tanto era assim que o Regulamento do Imposto de Renda então em vigor estabelecia, em seu artigo 756, estarem “sujeitos à incidência do imposto na fonte, à alíquota de quinze por cento, os lucros ou dividendos, distribuídos por fonte localizada no País em benefício de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior”.

Dessa forma, temos que a questão controvertida no caso julgado pelo Superior Tribunal de Justiça era o tratamento discriminatório dado aos não residentes (ou melhor, aos residentes na Suécia) no que tange à tributação, pelo Imposto de Renda, do recebimento de dividendos e a sua compatibilidade com as regras previstas na Convenção para Evitar a Dupla Tributação da Renda celebrada entre o Brasil e Suécia.

Um dos argumentos trazidos pelos postuladores da empresa envolvida era exatamente violação ao artigo 98 do Código Tributário Nacional, na medida em que se argumentava que lei interna posterior estava em contradição com a aludida convenção, aprovada por intermédio do Decreto Legislativo nº 93, de 05 de novembro de 1975 e promulgada pelo Decreto Presidencial nº 77.053, de 19 de Janeiro de 1976.

Participaram do julgamento do Recurso Especial nº 426.945 os Ministros Teori Albino Zavascki, José Delgado (Relator para o acórdão), Francisco Falcão, Luiz Fux e Denise Arruda, tendo a decisão sido tomada por três votos contra dois a favor da ilegitimidade da tributação pelo Imposto de Renda Retido na Fonte nas remessas de dividendos feitas para a Suécia.

Vale a pena examinarmos cada um dos votos proferidos pelos Ministros do Superior Tribunal de Justiça nesse julgamento:

A) MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI

Originariamente, o Ministro Teori Albino Zavascki era o Relator do Recurso Especial nº 426.945. Como sua posição restou vencida o relator para o acórdão foi o Ministro José Delgado.

Um primeiro aspecto interessante é que para o Ministro não havia qualquer contradição entre a lei interna e a convenção internacional, uma vez que em sua análise o tratado não impedia o Estado brasileiro de tributar as remessas para a Suécia a título de dividendos.

Nada obstante, mesmo partindo da premissa de que não havia contradição entre a lei interna e o tratado internacional, e assim, necessidade de aplicação do artigo 98 do Código Tributário Nacional, o Ministro Teori Albino Zavascki passou ao exame desse dispositivo.

Em linhas gerais, Teori Albino Zavascki acolheu as posições sustentadas pelos Ministros Cunha Peixoto e Cordeiro Guerra nos autos do Recurso Extraordinário nº 80.004, *sustentando a ausência de previsão constitucional no sentido da supremacia dos tratados sobre a legislação interna e a consequente paridade hierárquica entre o direito interno e o Direito das Gentes*.

Já em relação ao artigo 98 do Código Tributário Nacional, sustentou o Ministro posição no sentido de sua aplicação restrita aos tratados contratuais, na linha dos votos dos Ministros Cunha Peixoto e Cordeiro Guerra no mencionado Recurso Extraordinário.

A grande inovação presente no voto do Ministro *foi a alocação das convenções internacionais para evitar a dupla tributação da renda entre os tratados normativos* (em linha com a posição sustentada neste estudo), e assim fora do campo de aplicação do artigo 98.

B) MINISTRO JOSÉ DELGADO

O voto do Ministro José Delgado, Relator para o acórdão, dissentiu bastante daquele proferido pelo Ministro Teori Albino Zavascki, até mesmo por ter buscado alicerçar-se em fundamentos principiológicos além do debate quanto à interpretação do artigo 98.

Com efeito, José Delgado, logo no início de seu voto, enuncia os *princípios da proibição de dupla incidência tributária e da equiparação de tratamento*, os quais vão permear as ideias apresentadas ao longo de sua manifestação. Nessa linha, o Ministro José Delgado aplicou o § 2º do artigo 5º da Constituição Federal

ao presente caso, isso para reconhecer, como decorrências do nosso sistema jurídico, os aludidos princípios da proibição da dupla incidência tributária e da equiparação de tratamento. Para José Delgado, o artigo 98 deveria ser interpretado à luz dos já mencionados princípios, os quais afirma estarem no campo dos direitos humanos.

Ao final, José Delgado assevera que a sua posição não está em confronto com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no sentido de que a lei ordinária posterior revoga as disposições de tratado anterior. Como diz, “a legislação revoga, sim, mas desde que esteja em compatibilidade com os princípios que regem o atual sistema das relações internacionais tributárias e outros tipos de relação, pois, tanto na ordem interna quanto na externa, os princípios estão acima de tais disposições infraconstitucionais”.

C) MINISTRO FRANCISCO FALCÃO

O voto do Ministro Francisco Falcão se lastreou em dois fundamentos principais: a supremacia do Direito Internacional sobre o direito interno e a não-discriminação entre os pactuantes de convenção internacional.

O Ministro Francisco Falcão sustentou, como o Ministro José Delgado, a supremacia do Direito das Gentes. Porém, o fez como regra geral e não como exceção aplicável nos casos de dupla tributação e tratamento discriminatório, conforme sustentado por aquele último.

De todo modo, Francisco Falcão acompanhou a divergência iniciada por José Delgado.

D) MINISTRO LUIZ FUX

Tendo em vista que o Ministro Luiz Fux identificou uma antinomia entre a regra pactícia e o direito interno, cresceu em importância em sua manifestação a análise da aplicabilidade do artigo 98. Assim, afirma que “não obstante a antinomia patente, subjaz a *vexata quaestio* inerente à suposta prevalência do tratado sobre a lei interna posterior, máxime pela dicção equivocada do art. 98 do Código Tributário Nacional”.

O Ministro Luiz Fux incorporou ao seu voto a fundamentação apresentada pelo juiz de primeira instância, na qual se sustenta a inaplicabilidade do artigo 98 do Código Tributário Nacional ao caso, vez que limitado este aos tratados contratuais, bem como a inocorrência de qualquer afronta ao princípio da igualdade.

Encerra seu voto, acompanhando o voto do Ministro Teori Albino Zavascki, colacionando argumento macroeconômico no sentido de que “sob o enfoque axiológico recebe as bênçãos da razoabilidade a taxaço engendrada, por isso que o capital remetido alhures não fomenta a economia interna, diversamente se a empresa, mesmo que estrangeira, estivesse aqui situada”.

E) MINISTRA DENISE ARRUDA

Tendo em vista o empate alcançado com o voto do Ministro Luiz Fux, o processo ora em comento foi reinserido em pauta para que fosse colhido o voto do Ministro Humberto Gomes de Barros. Em razão do afastamento deste da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça foi pedida vista dos autos pela Ministra Denise Arruda.

O voto da Ministra Denise Arruda acompanhou a divergência iniciada pelo Ministro José Delgado, tendo-se fundamentado em três argumentos principais: (a) a prevalência dos tratados tributários sobre a legislação interna, à luz do artigo 98; (b) o caráter de regra especial assumido pelas convenções para evitar a dupla tributação da renda; (c) e o princípio da não-discriminação.

Com efeito, considerando as posições doutrinárias de Alberto Xavier, Macêdo de Oliveira, Sacha Calmon Navarro Coêlho, Maria de Fátima Ribeiro e Aliomar Baleeiro, concluiu a Ministra que o artigo 98 “veda o desrespeito ao tratado internacional ou a sua alteração por lei interna”.

Aduz, ademais, que a convenção em questão “configura uma relação de especialidade”, o que, conjuntamente com o artigo 98, dar-lhe-ia uma posição de primazia sobre a legislação interna.

Com base nesses argumentos, concluiu Denise Arruda que a tributação estabelecida pela lei interna estaria em contradição com o previsto no tratado, estabelecendo um tratamento discriminatório contra os sócios não residentes de uma empresa brasileira.

Após essa decisão, que trouxe alguns pontos importantes à análise da questão referente à posição hierárquica das convenções para evitar a dupla tributação da renda no ordenamento jurídico pátrio, foi proferida pelo STF decisão nos autos do Recurso Extraordinário nº 229.096-0 (publicação no Diário da Justiça em 11 de abril de 2008), que trouxe ainda mais inovações ao tema ora examinado.

6. O JULGAMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 229.096-0

O caso submetido à apreciação do Supremo Tribunal Federal cuidava da validade de isenção do ICMS na importação de mercadoria por empresa brasileira, em decorrência de o Brasil ser signatário do GATT (Acordo Geral de Tarifas e Comércio)⁵⁴, sempre que isenta similar nacional. Discutia-se, portanto, a possibilidade de tratado internacional estabelecer uma desoneração do imposto estadual.

6.1. A QUESTÃO DA DESONERAÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS, DISTRITAIS E MUNICIPAIS POR INTERMÉDIO DE TRATADO INTERNACIONAL

Como se sabe, à época em que vigia a Constituição Federal de 1969 havia previsão expressa deferindo à União Federal a atribuição para estabelecer isenções de impostos de competência de outros entes federativos, por intermédio de lei complementar, com vistas ao atendimento de relevante interesse social ou econômico (artigo 19, § 2º).

A Constituição Federal de 1988 não trouxe norma nesse sentido. Ao contrário, determinou expressamente, no inciso III de seu artigo 151, ser vedado à União “instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios”.

Assim sendo, tem-se que a Constituição Federal vigente afastou, expressamente, a possibilidade da concessão das chamadas *isenções heterônomas* por parte da União Federal.

Nada obstante, a despeito da redação do inciso III do artigo 151 da Constituição Federal, há bastante tempo a doutrina majoritária levantou-se em defesa da constitucionalidade da concessão, pela União Federal, como representante do Estado Brasileiro, de desoneração de tributo estadual, distrital ou municipal por meio de *tratado internacional*.

Nosso entendimento a respeito da presente matéria ia na contramão da doutrina dominante⁵⁵, sendo no sentido de que a Constituição Federal veda a

54 Sobre o GATT, ver: PIRES, Adilson Rodrigues. *Práticas Abusivas no Comércio Internacional*. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 33-53.

55 Sobre o tema, ver o capítulo 6 *infra*..

possibilidade da União Federal conceder isenções heterônomas, seja por meio de leis internas (leis nacionais), seja por meio de normas de Direito Internacional, devendo-se interpretar o inciso III do artigo 151 da Constituição Federal como regra que estabelece a competência exclusiva dos Estados, Distrito Federal e Municípios para estabelecerem isenções de tributos de sua competência. A matéria em tela, como visto, era o objeto do julgamento do Recurso Extraordinário nº 229.096-0.

O fundamento principal da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal é encontrado no voto do Ministro Ilmar Galvão, relator do acórdão, tendo como ponto de partida uma vinculação entre o artigo 98 do CTN e a possibilidade de concessão de isenção de tributos de todos os entes federativos por meio de tratado internacional.

Com efeito, o argumento inaugural do voto em comento é a aplicabilidade do artigo 98 a todos os entes tributantes, em razão da sua inserção no diploma que encarta as normas gerais sobre Direito Tributário. Nas palavras de Ilmar Galvão, “a regra do art. 98 do CTN, o que fez foi estabelecer, na forma prevista na Constituição, norma geral, para observância por todos os entes federativos. Constitui, por igual, lei nacional”.

Da leitura do voto depreende-se que a finalidade do Ministro era sustentar que a regra do artigo 98 do CTN atribuía igualmente aos tratados tributários o caráter de norma nacional, o que suportaria o entendimento quanto a possibilidade da desoneração, via tratado, de tributos estaduais, distritais e municipais. Nas suas palavras, “em verdade, se lei de caráter nacional estabeleceu a proeminência dos tratados de natureza tributária sobre as leis, abstração feita de sua origem federal, estadual ou municipal, neles reconheceu o caráter, por igual, de fonte normativa nacional, aliás, em consonância com o conceito de que o Estado Federal, ou a Nação, é pessoa soberana de direito público internacional, que atua, juntamente com os demais Estados soberanos, no palco do direito das gentes [...]”.

Seguindo essa linha de raciocínio, conclui o Ministro Ilmar Galvão que “a visualização do fenômeno jurídico dos tratados sobre esse prisma conduz à conclusão, inafastável, de que o tratado que dispõe sobre isenção tributária, como o de que tratam os autos – o Acordo Geral de Tarifas e Comércio (GATT) – não ofende a norma do art. 151, III, da Constituição, segundo a

qual ‘é vedado à União: ... III – instituir tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios”.

O Ministro Sepúlveda Pertence, em voto-vista, seguiu parcialmente os argumentos jurídicos apresentados pelo Ministro Ilmar Galvão, deles divergindo apenas para sustentar que a legitimidade da desoneração de tributos de todos os entes tributantes por meio de tratado internacional não seria legítima em decorrência da feição de lei nacional de tais veículos normativos, conforme sustentado por Galvão, mas sim por que, em sua visão, seguindo neste ponto a doutrina de Souto Maior Borges, tal desoneração não configuraria isenção heterônoma para fins do artigo 151, III, da Constituição Federal.

Outro a se manifestar de forma mais detida sobre a matéria foi o Ministro Celso de Mello que, de certa maneira complementando as razões do Ministro Ilmar Galvão, fundamentou seu voto no argumento de que à República Federativa do Brasil não é aplicável a supracitada regra constitucional, sendo que a União, ao celebrar tratado internacional, seria mera representante daquela ordem total. Segundo o Ministro, “se revela possível, à República Federativa do Brasil, em sua qualidade de sujeito de direito internacional público, conceder isenção, em matéria de ICMS, mediante tratado internacional, sem que, ao assim proceder, incida em transgressão ao que dispõe o art. 151, III, da Constituição, pois tal regra constitucional destina-se, em sua eficácia, a vincular, unicamente, a União, enquanto entidade estatal de direito público interno, rigorosamente parificada, nessa específica condição institucional, às demais comunidades jurídicas parciais, de dimensão meramente regional e local, como o são os Estados-membros e os Municípios”.

Diante dos comentários acima, é possível afirmar que os argumentos que fundamentaram a decisão proferida no Recurso Extraordinário nº 229.096-0, no que se refere à possibilidade jurídica da desoneração de tributos estaduais, distritais e municipais por tratado foram os seguintes: (a) os tratados internacionais tributários veiculam normas de escopo nacional; (b) o Código Tributário Nacional assegura a prevalência do tratado sobre as legislações da União, dos Estados e Municípios; e (c) a proibição de isenção heterônoma é restrição à competência tributária exonerativa da União, como ordem jurídica parcial, e não como Pessoa Jurídica de Direito Público Externo, onde representa a República Federativa do Brasil.

6.2. AS REFERÊNCIAS AO ARTIGO 98 DO CTN

Como mencionado anteriormente, a questão da eficácia do artigo 98 do CTN foi evocada pelo Ministro Ilmar Galvão como ponto de partida do seu argumento de que os tratados internacionais tributários, em função do disposto neste artigo, teriam o caráter de norma nacional e, portanto, seriam legítimos veículos introdutórios de desonerações de tributos estaduais, distritais e municipais. Para sustentar tal entendimento defendeu o Ministro a constitucionalidade do referido artigo do Código Tributário. Em suas palavras:

“Diante de conceitos tão nítidos e incontestáveis, resulta possível a afirmação de que o referido art. 98 do CTN, ao proclamar a supremacia dos acordos internacionais, em torno de matéria tributária, sobre a lei, indistintamente, outra coisa não fez senão explicitar a realidade jurídica, seja, o caráter geral e, pois, nacional dos tratados em matéria tributária, assinalando que não expressam eles ato normativo emanado da União, como mera ordem central, mas da União, ordem total e, como tal, endereçado a todos os brasileiros.”

Somente o Ministro Sepúlveda Pertence tornou a fazer referência ao artigo 98. Ao resumir a manifestação de Ilmar Galvão, destacou que “o em. Relator, Ministro Ilmar Galvão, após afirmar que o art. 98 do Código Tributário Nacional – segundo o qual ‘os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha’ – foi recebido pela Constituição com status de lei complementar e – com fundamento na doutrina de Geraldo Ataliba, Celso Antônio Bandeira de Mello, Sampaio Dória e Paulo Bonavides – tem natureza de lei nacional, concluiu que [...]”.

Após este breve relato, e antes de expor o seu ponto de divergência, declarou Sepúlveda Pertence que “a fundamentação do voto do em. Ministro Ilmar Galvão é irrefutável e não pretendo ser redundante no meu voto”, dando a entender que concordava com a argumentação do Ministro-Relator sobre o artigo 98 do Código Tributário Nacional.

6.3. COMENTÁRIOS SOBRE A DECISÃO PROFERIDA NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 229.096-0

Feitos esses comentários, resta-nos delinear o alcance da decisão proferida pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal nos autos do Recurso Extraordinário nº 229.096-0.

Em relação à possibilidade da concessão de desonerações dos tributos de qualquer dos entes federativos por intermédio de tratado internacional, cremos que a decisão em comento não deixa espaço para dúvidas, restando claro o posicionamento do Supremo Tribunal Federal no sentido de que o artigo 151, III, da Constituição Federal não alcança situações em que tal desoneração seja veiculada em tratado internacional, celebrado pela União como representante da República Federativa do Brasil na seara internacional.

No que se refere ao artigo 98 do CTN, contudo, tendo em vista que a questão não era objeto da demanda posta em juízo, tendo aparecido apenas como fundamento da decisão, parece-nos que a matéria deve ser examinada à luz dos debates quanto aos efeitos das razões de decidir do Supremo Tribunal Federal.

A questão aqui seria definir, primeiramente, se tal matéria configura *ratio decidendi* da decisão proferida no Recurso Extraordinário nº 229.096-0, ou mero *obiter dictum*, identificando a seguir os seus efeitos, a depender da classificação sustentada.

Segundo Patricia Perrone Campos Mello, “o *holding* ou *ratio decidendi* constitui a *norma extraída do caso concreto que vincula os tribunais inferiores*. Trata-se de uma das noções mais importantes para a orientação com julgados normativos e, paradoxalmente, uma das mais controvertidas”.⁵⁶ Já José Rogério Cruz e Tucci destaca que a *ratio decidendi* “constitui a essência da tese jurídica suficiente para decidir o caso concreto (*rule of law*). É essa regra de direito (e, jamais, de fato) que vincula os julgamentos futuros *inter alia*”.⁵⁷

A seu turno o *obiter dictum* seria, nas palavras de Patrícia Perrone, “qualquer manifestação do Tribunal *não necessária à solução do caso concreto*, a exemplo de *considerações marginais* efetuadas pela corte, argumentos lançados por um dos membros do colegiado e não acolhidos ou apreciados pelo órgão, dissensos constantes de votos divergentes”.⁵⁸ José Rogério Cruz e Tucci, por sua vez, salienta que a *ratio decidendi* “como regra necessária à decisão, não se confunde com o *obiter dictum*, vale dizer, passagem da motivação do julgamento que contém argumentação marginal ou simples opinião, prescindível para o deslinde da controvérsia. O *obiter dictum*, assim considerado, não se presta para ser invo-

56 CAMPOS MELLO, Patrícia Perrone. *Precedente: O Desenvolvimento Judicial do Direito no Constitucionalismo Contemporâneo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. p. 118.

57 CRUZ E TUCCI, José Rogério. *Precedente Judicial como Fonte do Direito*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. p. 175.

58 CAMPOS MELLO, Patrícia Perrone, *Precedente: O Desenvolvimento Judicial do Direito no Constitucionalismo Contemporâneo*, 2008, p. 125.

cado como *precedente vinculante* em caso análogo, mas pode perfeitamente ser referido como argumento de persuasão”.⁵⁹

Aplicando estes conceitos à decisão proferida no Recurso Extraordinário nº 229.096-0, cremos poder ser afastada de plano a possibilidade de os fundamentos apresentados pelo Ministro Ilmar Galvão serem considerados mero *obiter dictum*. De fato, considerando que foi o voto de Galvão que serviu de base para o julgamento da Corte, e que a constitucionalidade do artigo 98 foi o principal ponto de apoio deste voto, entendemos que poderia sim ser extraída da decisão em comento posicionamento do Supremo Tribunal Federal nesse sentido. Nessa linha de idéias, a constitucionalidade do artigo 98 do CTN constituiria *ratio decidendi* da decisão do Supremo Tribunal Federal.

Não se pode deixar de ponderar, contudo, que mesmo os efeitos da *ratio decidendi* ainda são objeto de debates na doutrina. Socorrendo-nos uma vez mais em Patrícia Perrone Campos Mello, “demonstrados tais pontos, resta responder à questão que os suscitou. Afinal, o *holding* abrange ou não a fundamentação? Ou, em outras palavras, a *rationale* é dotada de eficácia vinculante? Embora o entendimento majoritário seja no sentido negativo, observa-se que a motivação é absolutamente essencial para se formular o comando geral que emergirá do precedente e que produzirá a aludida eficácia. Isto porque é nela que se encontram a identificação dos fatos relevantes, a definição da questão de direito e os debates travados em torno dos dois primeiros elementos. Assim, há uma razoável convergência dos juristas na adoção da conceituação do *holding* como: *a regra explícita ou implicitamente tratada pelo juiz como um passo necessário a atingir a decisão, à luz das razões por ele adotadas*. Pode-se dizer, portanto, que, ainda que a fundamentação não seja diretamente vinculante dos casos futuros, é a partir dela que se determinará a norma que lhes será aplicada”.⁶⁰

Por outro lado, pela análise dos votos proferidos no julgamento em tela, percebe-se que *a questão da constitucionalidade do artigo 98 do CTN não foi exatamente discutida, tendo sido assumida como premissa pelo Ministro Ilmar Galvão*. Como tal tema não era objeto do julgamento não podemos ter certeza de que os demais ministros efetivamente seguem tal entendimento e que o suportariam em eventual julgamento em que o artigo 98 passasse de coadjuvante a

59 CRUZ E TUCCI, José Rogério, *Precedente Judicial como Fonte do Direito*, 2004, p. 177.

60 CAMPOS MELLO, Patrícia Perrone, *Precedente: O Desenvolvimento Judicial do Direito no Constitucionalismo Contemporâneo*, 2008, p. 124.

ator principal, principalmente se levarmos em conta que Ilmar Galvão não compõe mais a Corte.

7. O CASO VOLVO NO STF

O Caso Volvo, antes comentado em razão de seu julgamento pelo STJ, encontra-se sob análise no Supremo Tribunal Federal nos autos do Recurso Extraordinário nº 460.320. Por ora, apenas o Ministro Gilmar Ferreira Mendes proferiu voto. É possível que este julgamento determine, de vez, a constitucionalidade do artigo 98 do Código Tributário Nacional. É importante acompanhar a decisão do STF neste caso para verificar se haverá alguma evolução a respeito da matéria.

Em um longo e erudito voto, o Ministro Gilmar Ferreira Mendes concluiu pela constitucionalidade do dispositivo. Em suas palavras “no mínimo, a Constituição Federal permite que norma geral, também recebida como lei complementar por regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (art. 146, II e III, da CF/1988), garanta estabilidade dos tratados internacionais em matéria tributária, em detrimento de legislação infraconstitucional interna superveniente”.

8. CONCLUSÃO A RESPEITO DO ARTIGO 98 DO CTN

Diante do exposto, em nossa opinião o art. 98 do CTN trata-se de dispositivo de inafastável incompatibilidade constitucional, na medida em que traz consigo limitação ao exercício da competência legislativa que somente poderia ser estabelecido pela própria Constituição Federal.

Dessa forma, seguindo este entendimento nem a Constituição Federal nem a legislação infraconstitucional estabeleceriam qualquer primazia dos tratados internacionais tributários em geral, ou das convenções para evitar a dupla tributação da renda em particular, sobre a legislação interna, devendo eventual conflito entre essas ordens normativas ser solucionado pelos critérios cronológico ou de especialidade.

A despeito desta opinião, devemos destacar que na decisão proferida no Recurso Extraordinário nº 229.096-0 o Supremo Tribunal Federal pôs fim à controvérsia a respeito da compatibilidade constitucional da desoneração de tributo estadual, distrital ou municipal por intermédio de tratado internacional.

Embora a constitucionalidade do artigo 98 do CTN possa ser identificada como parte da *ratio decidendi* do julgamento proferido pela Corte neste caso, podendo-se, desta feita, identificar ali um critério jurídico para a decisão de casos futuros que versem sobre tal matéria, é importante ter em conta que, de fato, os argumentos pela constitucionalidade ou inconstitucionalidade do artigo 98 não foram ponderados no julgamento, não se podendo desconsiderar completamente a possibilidade de a Corte vir a se posicionar em sentido diverso em julgamento futuro em que a compatibilidade constitucional deste dispositivo seja objeto principal do julgamento.

Vista a questão do alcance do artigo 98 do CTN, resta-nos examinar se, mesmo partindo-se da premissa de que as convenções e as leis domésticas estão no mesmo patamar hierárquico, poderiam eventuais antinomias entre as mesmas ser superadas pela aplicação do critério da especialidade.

9. OS TRATADOS SOBRE MATÉRIA TRIBUTÁRIA COMO NORMAS ESPECIAIS DE TRIBUTAÇÃO

Não raro se encontra na literatura sobre o tema de que ora nos ocupamos a menção de que a prevalência das convenções para evitar a dupla tributação da renda decorreria de sua especialidade sobre a legislação tributária interna.

Tal fato (a especialidade das convenções em relação às regras internas) é, regra geral, sustentável, já que, tratando-se de acordos bilaterais, versam as convenções de que se trata sobre questões específicas concernentes à tributação de operações realizadas entre residentes dos dois países-contratantes.

Dessa forma, em função da especialidade de que em princípio se revestem as convenções para evitar a dupla tributação da renda, as mesmas prevaleceriam sobre o Direito interno, aplicando-se, portanto, o critério de especialidade.⁶¹

Essa linha de raciocínio é sustentada no Brasil, entre outros, por Luís Eduardo Schoueri,⁶² Luciano Amaro,⁶³ Marciano Seabra de Godoi,⁶⁴ Heleno

61 Nesse sentido, ver: DOLINGER, Jacob. As Soluções da Suprema Corte Brasileira para os Conflitos entre o Direito Interno e o Direito Internacional: Um Execício de Ecletismo. *Revista Forense*, Rio de Janeiro, v. 334, Abr.-Jun. 1996, p. 101.

62 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2006. p. 166-168.

63 AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 174-177.

64 GODOI, Marciano Seabra de, Os Tratados ou Convenções Internacionais para Evitar a Dupla Tributação e sua Hierarquia Normativa no Direito Brasileiro, 2003, p. 1000.

Tôrres,⁶⁵ Paulo Ayres Barreto,⁶⁶ Betina Treiger Grupenmacher,⁶⁷ Diva Malerbi,⁶⁸ Helenilson Cunha Pontes,⁶⁹ Taísa Oliveira Maciel,⁷⁰ Gabriel Francisco Leonardos,⁷¹ Antonio Carlos Rodrigues do Amaral e Douglas Yamashita.⁷² Na doutrina estrangeira lição nesse sentido é encontrada, por exemplo, em Klaus Vogel.⁷³

O grande problema desse critério é que a análise acerca do caráter especial da norma internacional é de todo casuístico podendo ser, por vezes, de difícil apreciação. A dificuldade da utilização do critério da especialidade, notadamente quando verificado um conflito entre este e o critério cronológico, foi percebida por Norberto Bobbio no seguinte trecho:

“Conflito entre o critério de especialidade e o cronológico: esse conflito tem lugar quando uma norma anterior-especial é incompatível com uma norma posterior-geral. Tem-se conflito porque, aplicando o critério de especialidade, dá-se preponderância à primeira norma, aplicando o critério cronológico, dá-se prevalência à segunda. Também aqui foi transmitida uma regra geral que soa assim: Lex posterior generalis non derogat priori speciali. Com base nessa regra, o conflito entre critério de especialidade e critério cronológico deve ser resolvido em favor do primeiro: a lei geral sucessiva não tira do caminho a lei especial precedente. O que leva a uma posterior exceção ao princípio lex posterior derogat priori: esse princípio falha não só quando a lex posterior

-
- 65 TÔRRES, Heleno. *Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas*, 2001, p. 593-594.
- 66 BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 169.
- 67 GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Ordem Interna*. São Paulo: Dialética, 1999. p. 118.
- 68 MALERBI, Diva. *Tributação no Mercosul*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Tributação no Mercosul*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 79.
- 69 PONTES, Helenilson Cunha. *Tributação no Mercosul*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Tributação no Mercosul*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 365. PONTES, Helenilson Cunha. *A tributação dos lucros do exterior e os tratados para evitar a dupla tributação da renda*. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 874-877.
- 70 MACIEL, Taísa Oliveira. *Tributação dos Lucros das Controladas e Coligadas Estrangeiras*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 151.
- 71 LEONARDOS, Gabriel Francisco. *Tributação da Transferência de Tecnologia*. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 29.
- 72 AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do; YAMASHITA, Douglas. *Norma Antielisão: Tributação de Lucros no Exterior. Disponibilidade da Renda e Tratados Internacionais*. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 912-913.
- 73 VOGEL, Klaus. *The Domestic Law Perspective*. In: MAISTO, Guglielmo (Org.). *Tax Treaties and Domestic Law*. Amsterdam: IBFD, 2006. p. 3.

é *inferior*, mas também quando é *generalis* (e a *lex prior* é *especialis*). Essa regra, por outro lado, deve ser tomada com uma certa cautela, e tem um valor menos decisivo que o da regra anterior. Dir-se-ia que a *lex especialis* é menos forte do que a *lex superior*, e que, portanto, a sua vitória sobre a *lex posterior* é mais contrastada. Para fazer afirmações mais precisas nesse campo, seria necessário dispor de uma ampla casuística.”⁷⁴

Nessa linha de raciocínio, e tendo em foco as convenções internacionais para evitar a dupla tributação da renda, no caso da lei posterior estabelecer o novo regime aplicável a “toda e qualquer operação”, por exemplo, é plausível a exegese no sentido de que a lei nova regulou por inteiro a matéria contemplada na convenção anterior, referente à tributação da mesma operação com um país específico, “visando substituir um sistema por outro, uma disciplina total por outra”, caso em que a aplicação do critério de especialidade poderia ser posta em cheque.

Além disso, e pensando agora em uma situação completamente hipotética, poderíamos imaginar um caso em que fosse editada lei mencionando, de forma expressa, que a tributação seria alterada “inclusive nos casos em que o Brasil possuir convenção para evitar a dupla tributação da renda”.⁷⁵

Em uma hipótese assim a aplicação do critério da especialidade teria que ceder espaço para o critério cronológico.

Diante do exposto, é possível concluir que, em princípio, sendo as normas previstas nas convenções para evitar a dupla tributação da renda especiais em relação ao direito interno, regra geral eventual antinomia entre as duas será resolvida em favor da aplicação do tratado.

74 BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. 10. ed. Tradução Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. Brasília: UNB, 1999. p. 108. Ver também: RÃO, Vicente. *O Direito e a Vida dos Direitos*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999. p. 343.

75 Nesse sentido: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Dialética, 1999. p. 168; SANTIAGO, Igor Mauler, *Direito Tributário Internacional: Métodos de Solução de Conflitos*, 2006, p. 56.

Capítulo 6

Possibilidade Jurídica da Concessão de Isenções de Tributos Estaduais e Municipais por Intermédio de Tratado Internacional

1. INTRODUÇÃO

Como se sabe, à época em que vigia a Constituição Federal de 1969¹ havia previsão expressa deferindo à União Federal a atribuição para estabelecer isenções de impostos de competência de outros entes federativos, por intermédio de lei complementar, com vistas ao atendimento de relevante interesse social ou econômico (artigo 19, § 2º).

A Constituição Federal de 1988 não trouxe norma nesse sentido. Ao contrário, determinou expressamente, no inciso III de seu artigo 151, ser vedado à União “instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios”.

Assim sendo, tem-se que a Constituição Federal vigente afastou, expressamente, a possibilidade da concessão das chamadas *isenções heterônomas* por parte da União Federal.

Nada obstante, a despeito da redação do inciso III do artigo 151 da Constituição Federal, há ilustres vozes que se levantam em defesa da constitucionalidade da concessão, pela União Federal, como representante do Estado Brasileiro, de isenção de tributo estadual, distrital ou municipal por meio de *tratado internacional*.

Tal entendimento foi recentemente defendido pelo Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho, em trabalho sobre o tema em referência.²

A despeito da autoridade do citado professor, bem como dos demais juristas que defendem tal ponto de vista, temos que esse entendimento não representa a melhor interpretação da regra em comento, sendo mais a defesa do que se entende deveria ser a posição consagrada pelo ordenamento jurídico pátrio do que uma acurada interpretação da ordenação vigente.

O objeto deste estudo é, portanto, a análise da regra prevista no inciso III do artigo 151 da Constituição Federal, examinando-se os argumentos utili-

1 Note-se que, ainda hoje, lavra algum dissenso na doutrina pátria acerca da natureza jurídica da Emenda Constitucional nº 1/69, se mera emenda à Carta de 1967 ou nova constituição revestida da forma de emenda constitucional. Sobre esse aspecto, adotamos o posicionamento expressado pelo Professor Carlos Roberto de Siqueira Castro, que salienta que a Emenda Constitucional nº 1/69 tratou-se de “nova Constituição, e não de simples emenda (modificativa, supressiva e aditiva), conforme sugere sua enganosa designação e preâmbulo” (*O Congresso e as Delegações Legislativas*. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 19).

2 Os Tratados Internacionais em Matéria Fiscal em Face dos Acordos Comerciais Internacionais, Regionais, Bilaterais ou Multilaterais – uma Visão Jurídica da Questão. In: TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, v. II, p. 91-108.

zados por aqueles que têm sustentado a possibilidade de concessão de isenção de tributos de competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios por intermédio de tratado internacional.

2. DA CORRETA INTERPRETAÇÃO DO INCISO III DO ARTIGO 151 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

O inciso III do artigo 151 da Constituição Federal estabelece, literalmente que “é vedado à União instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios”.

A fim de se interpretar corretamente tal dispositivo é importante precisar, mesmo que de forma perfunctória, o que são “isenções”.

Com amparo na mais prestigiosa doutrina sobre o tema é possível asseverar que isenções são *autolimitações de competência tributária* estabelecidas, portanto, pela pessoa jurídica de Direito Público titular de tal competência. Nesse sentido, é precisa a lição do Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho a seguir transcrita:

“No exercício de sua competência tributária poderá o respectivo titular *renunciar* a uma parcela dela, ou autolimitar-se no exercício da mesma, não sendo errado, portanto, configurar a isenção tributária como uma renúncia ou autolimitação da competência tributária, já que, seja qual for o motivo, quem pode tributar mais, ao voluntariamente tributar menos do que sua competência ou poder de tributar permite, rigorosamente está renunciando ou autolimitando seu próprio poder de tributar.”³

Ora, sendo a isenção uma *autolimitação* pode-se afirmar que *apenas e tão somente o titular de determinada competência tributária poderá instituí-la*. Essa a correta exegese do inciso III do artigo 151 da Constituição Federal.

Tal dispositivo, ao estabelecer que é vedado à União Federal instituir isenções de tributos estaduais, distritais e municipais determinou, a *contrario sensu*, que tais isenções somente podem ser determinadas pelo respectivo ente tributante.

Assim, somente os Poderes Legislativos estaduais, municipais e do Distrito Federal podem decidir pela concessão de isenções de tributos de competência desses entes.

3 SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Teoria e Prática das Isenções Tributárias*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 61.

Nota-se, dessa forma, que o dispositivo em questão trata-se de norma de estrutura que estabelece, pela negação da competência da União Federal, a competência privativa dos Estados, Distrito Federal e Municípios para a introdução no mundo jurídico de isenções de tributos de sua competência.

Não é demais acrescentar que a Constituição Federal veiculou normas específicas acerca da desoneração do ICMS e do ISS, respectivamente na alínea “g” do inciso XII do § 2º de seu artigo 155 e no inciso III do § 3º de seu artigo 156.

Em ambos os casos delegou-se à lei complementar dispor acerca da desoneração de tais tributos, *não se fazendo qualquer referência à possibilidade de que as mesmas sejam introduzidas por intermédio de tratado internacional* (vale a pena mencionar que, como será aprofundado adiante, o Supremo Tribunal Federal tem entendido não ser possível que tratado internacional disponha sobre matéria reservada pela Constituição à lei complementar, posicionamento este que joga por terra a possibilidade de que desonerações de ICMS e ISS, por exemplo, sejam estabelecidas por tal via).

3. ARGUMENTOS PARA A DEFESA DA POSSIBILIDADE JURÍDICA DA CONCESSÃO DE ISENÇÕES DE TRIBUTOS ESTADUAIS E MUNICIPAIS POR INTERMÉDIO DE TRATADOS INTERNACIONAIS

Para todos os que se interessam pelo estudo das questões de Direito Internacional e Comunitário, principalmente em momento como atual, em que se materializam os movimentos de integração regional, é perceptível o hiato existente entre as previsões da Constituição Federal Brasileira sobre as interseções entre Direito Internacional e Direito Interno e a realidade de outras nações estrangeiras, mesmo de nossos vizinhos do MERCOSUL.⁴

Diante de tal realidade, os operadores do Direito têm buscado suprir, pela via interpretativa, as deficiências apresentadas pelo ordenamento pátrio, sendo que o resultado de tal labor jurídico é por vezes perigoso.

Como deixei registrado em outra oportunidade, é necessário que se trabalhe pela modificação da legislação brasileira, a partir da Constituição Federal, a fim de se alcançar à maturidade legislativa para o ingresso do Brasil

nos movimentos de integração regional e inter-regional.⁵ Todavia, não se pode pretender alcançar tal objetivo mediante a interpretação dos textos da Constituição e demais diplomas infraconstitucionais fora de sua moldura linguística, no intuito de extrair normas de textos legislativos que não foram redigidos tendo em vista a inclusão brasileira em tais movimentos internacionais.

Tendo essas observações em mente, com a devida vênia daqueles que manifestam posição diversa, entendo que a defesa da possibilidade jurídica da concessão de isenção de tributo estadual, distrital ou municipal por intermédio de tratado internacional decorre da pretensão de se extrair do ordenamento jurídico pátrio normas que não se encontram no mesmo previstas.

De acordo com a lição de Sacha Calmon Navarro Coêlho, há vários argumentos que justificam a tese que defende a juridicidade da concessão de isenções heterônomas por intermédio de tratados internacionais. Tais argumentos seriam os seguintes:

- “a) a Constituição reconhece o tratado como fonte de direitos;
- b) o tratado, assinado pelo Presidente ou Ministro plenipotenciário e referendado pelo Congresso, empenha a vontade de todos os brasileiros, independentemente do Estado em que residam;
- c) o Código Tributário Nacional assegura a prevalência do tratado sobre as legislações da União, dos Estados e Municípios;
- d) a proibição de isenção heterônoma é restrição à competência tributária exonerativa da União como ordem jurídica parcial e não como Pessoa Jurídica de Direito Público Externo;
- e) o interesse nacional sobreleva os interesses estaduais e municipais internos e orienta a exegese dos tratados;
- f) a competência da União para celebrar tratados em nome e no interesse da República Federativa do Brasil não fere a teoria do federalismo, se é que existe, ante as diversidades históricas das federações, nem arranha o federalismo arrumado na Constituição do Brasil de 1988;
- g) o federalismo brasileiro é concentracionário.”⁶

5 SILVA, Sergio André R. G. da. *Integração Econômica e Harmonização da Legislação Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 135.

6 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Tratados Internacionais em Matéria Tributária (Perante a Constituição Federal do Brasil de 1988). *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, nº 59, p. 190; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, Os Tratados Internacionais em Matéria Fiscal em Face dos

Levando em consideração a autoridade do citado Professor, e de todos os ilustres juristas que se manifestam na mesma direção,⁷ ousa-se adotar posicionamento diverso, no sentido de falecer competência à União Federal para celebrar tratados internacionais concedendo isenções de tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, pelos fundamentos que serão examinados a seguir.

4. ARGUMENTOS CONTRÁRIOS À POSSIBILIDADE JURÍDICA DA CONCESSÃO DE ISENÇÕES DE TRIBUTOS ESTADUAIS E MUNICIPAIS POR INTERMÉDIO DE TRATADOS INTERNACIONAIS

Como já referido, ao se examinar a posição da doutrina sobre a matéria sob exame nota-se que a maior parte dos tributaristas defende posicionamento

Acordos Comerciais Internacionais, Regionais, Bilaterais ou Multilaterais – uma Visão Jurídica da Questão, 2004, p. 97 e 98.

- 7 Nesse sentido ver: FALCÃO, Amílcar. *Introdução ao Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 110 e 111; BORGES, José Souto Maior. Isenções em tratados internacionais de impostos dos Estados-membros e Municípios. In: MELLO, Celso Antônio Bandeira de (Org.). *Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba: Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 166-179; SILVA FILHO, Antonio Rodrigues da; CATÃO, Marcos André Vinhas. *Harmonização Tributária no Mercosul*. São Paulo: Aduaneiras, 2001, p. 45; AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 182; TÔRRES, Heleno. *Pluritributação Internacional sobre a Renda das Empresas*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 584-587; TORRES, Heleno Taveira. *Harmonização Tributária no Acordo ALCA e o Direito Brasileiro*. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, nº 88, p. 47-49; XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 150-153; GRECO, Marco Aurélio. *Tributação no Mercosul*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). *Caderno de Pesquisas Tributárias: Tributação no Mercosul*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997, p. 45; LOBO, Maria Teresa de Almeida Carcomo. *Tributação no Mercosul*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). *Caderno de Pesquisas Tributárias: Tributação no Mercosul*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997, p. 135; MACHADO, Hugo de Brito. *Tributação no Mercosul*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). *Caderno de Pesquisas Tributárias: Tributação no Mercosul*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997, p. 279; MELLO, José Eduardo Soares de. *Questões*. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, nº 64, p. 291; VALADÃO, Marco Aurélio Pereira. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar e Tratados Internacionais*. Belo Horizonte: Del Rey, 2000, p. 259 e seguintes; RONCAGLIA, Marcelo Marques. *As Isenções “Heterônomas” em Face do Gasoduto Brasil-Bolívia*. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário Atual Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 527; CHIESA, Clélio. *A Competência Tributária do Estado Brasileiro: desonerações nacionais e imunidades condicionadas*. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 67; TAVOLARO, Agostinho Toffoli. *A Supremacia dos tratados internacionais em face da legislação interna*. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, nº 44, mai.- jun. 2002, p. 56 e 57; SILVA, Emerson Drigo da. *O relacionamento entre tratados internacionais e lei interna do Brasil: a problemática de tratados internacionais que versam sobre tributos estaduais ou municipais*. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, nº 49, mar.-abr. 2003, p. 24; CAMINHA, Maria do Carmo Puccini Caminha. *Os tratados internacionais e a eficácia de suas normas no ordenamento jurídico brasileiro*. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, nº 41, nov.-dez. 2001, p. 48 e 49; ROSA JR., Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário*. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 721; TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 10. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 45.

no sentido da possibilidade de a União Federal celebrar tratado internacional concedendo isenções de tributos de competência de outros entes federativos.

Os argumentos para a defesa desse entendimento apresentados pelo Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho resumem aqueles que são sustentados por essa doutrina, de modo que se apresentará, a seguir, refutação a cada um de tais argumentos.

4.1. O TRATADO COMO FONTE DE DIREITOS

O primeiro argumento, de que o tratado é fonte de direitos (e deveres), com a devida vênia, em nada agrega ao deslinde da presente discussão.

Com efeito, além dos tratados, também as leis são fontes de direitos e deveres, sendo certo que não é possível a veiculação de isenções heterônomas por qualquer instrumento normativo interno, salvo no caso de emenda à Constituição Federal.

Assim, a mera alegação de que os tratados são fontes de direitos é vazia de significado, devendo-se estabelecer, isso sim, se são os mesmos *fontes legítimas* para juridicizar isenções de tributos de competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios.

Essa mesma linha de raciocínio invalida, ainda, o segundo argumento apresentado pelo Professor Sacha Calmon, no sentido de que o tratado empenha a vontade de todos os brasileiros.

Ora, em um sistema democrático representativo, onde até mesmo os Chefes do Poder Executivo são representantes do povo, não parece que a alegação de que o tratado empenha a vontade do povo brasileiro distinga este veículo normativo de qualquer outro previsto na Constituição Federal.

4.2. O ARTIGO 98 DO C.T.N. E A PREVALÊNCIA DAS NORMAS INTERNACIONAIS SOBRE O DIREITO INTERNO

Acabamos de examinar as questões envolvendo o artigo 98 do Código Tributário Nacional no capítulo anterior, ao qual remetemos o leitor.

A despeito de todas as controvérsias que envolvem a interpretação desse artigo, temos que o mesmo não exerce qualquer papel na discussão objeto do presente estudo.

Com efeito, o fundamento normativo do entendimento aqui defendido é a regra contida no inciso III do artigo 151 da Constituição Federal.

Dessa forma, não se está cogitando de eventual conflito entre o tratado exonerativo e a legislação interna dos Estados, Distrito Federal e Municípios, mas sim de conflito entre tal tratado e a Constituição Federal, sendo certo que o Supremo Tribunal Federal já firmou entendimento no sentido de ser inadmissível a prevalência de tratado sobre o Texto Constitucional (Cf. *Habeas Corpus* n° 73.044, publicação no DJ em 20/09/1996).

Nessa linha de ideias, inerte de significado a alegação de que os tratados internacionais em matéria tributária prevalecem sobre a legislação interna, isso para os específicos propósitos de sustentar a possibilidade da concessão de isenções de tributos estaduais, distritais e municipais por tratados internacionais.

4.3. A UNIÃO FEDERAL COMO ORDEM JURÍDICA PARCIAL E COMO REPRESENTANTE DO ESTADO BRASILEIRO

No que respeita a este aspecto, não parece correta a afirmação de que os tratados internacionais, firmados pela União Federal como “representante” do Estado Brasileiro perante a comunidade internacional, correspondem à vontade do Estado como “ente total”, enquanto a manifestação do Congresso Nacional seria sempre uma manifestação da União Federal como ente autônomo (parcial).

De fato, como é cediço, há manifestações do Congresso Nacional que regem somente relações jurídicas da União Federal, enquanto ordem jurídica parcial (leis federais), não se podendo olvidar, entretanto, que há manifestações do Legislativo federal que representam os interesses de todo o Estado Brasileiro (leis nacionais). Nesse sentido impõe-se citar o clássico entendimento de Geraldo Ataliba acerca da distinção entre leis federais e leis nacionais:

“São, com efeito, nitidamente distintas a lei nacional e a lei federal, estando seu único ponto de contato na origem comum: o legislador comum.

[...]

A lei federal vincula todo o aparelho administrativo da União e todas as pessoas que a ele estejam subordinadas, ou relacionadas, em grau de sujeição, na qualidade de administradas ou jurisdicionadas.

Imediatamente se vê que esta lei não colhe, nem pode colher, Estados, Municípios, Distrito Federal e suas autarquias, que não são jurisdicionados nem administrados da União. Jurisdicionados ou administrados da União são as pessoas, físicas ou jurídicas, não im-

porta – contribuintes da União ou de qualquer forma relacionadas com seus serviços, com sua atividade ou seu aparelho administrativo.

Já a lei nacional é muito mais ampla e, como dito, transcende às distinções estabelecidas em razão das circunstâncias políticas e administrativas.

Vige no território do Estado Brasileiro, vinculando todos os sujeitos à sua soberania, abstração feita de qualidades outras que possam revestir. Esta lei faz abstração da circunstância de ser o Brasil estado unitário ou federal.

Em termos práticos, a lei federal se opõe à lei estadual e à municipal, enquanto a lei nacional abstrai de todas elas – federal, estadual e municipal – transcendendo-se.”⁸

Dessa forma, nota-se que algumas das manifestações legislativas internas tratam-se de manifestações do Estado Brasileiro, sendo certo que, mesmo nesses casos, encontra-se a União Federal impedida de estabelecer isenções referentes a impostos de competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios.

Seguindo essa linha de raciocínio, parece de todo ilógico o entendimento de que o Estado Brasileiro poderia, por intermédio de tratado internacional, alcançar efeitos que não poderiam ser atingidos por lei ordinária interna, especialmente em se tratando de lei nacional, uma vez que tanto nesta quanto nas convenções internacionais a União não está agindo como ordem jurídica parcial, mas como representante do Estado Brasileiro, cuja vontade, interna ou externa, materializa-se sempre por intermédio de atos da União Federal.

Fazendo a observação aqui apresentada, no sentido de que também internamente pode a União atuar como representante da Federação, temos o magistério de Michel Temer, a seguir transcrito:

“A União age em nome próprio como em nome da Federação. Ora manifesta por si, como pessoa jurídica de capacidade política, ora em nome do Estado Federal.

Isso ocorre no plano interno como no internacional.

No *plano interno*, revela a vontade da Federação quando edita *leis nacionais* e demonstra *sua vontade* (da União) quando edita *leis federais*.

[...]

No *plano internacional*, representa a Federação quando mantém relações com Estados estrangeiros, participa de convenções internacionais, declara guerra e faz a paz. Revela, dessa forma, a soberania nacional. Exerce-a. Não a titulariza, dado que a soberania é nota tipificadora do Estado.”⁹

Nessa assentada, é possível ir mais além, afirmando-se que a proibição expressa no inciso III do artigo 151 da Lei Maior refere-se, exatamente, a leis nacionais, uma vez que, em face da distinção entre leis federais e nacionais acima exposta, é certo que uma lei que tratasse da exoneração fiscal de tributos estaduais, distritais e municipais teria que ser, necessariamente, lei nacional, uma vez que não corresponderia a uma norma destinada a reger relações jurídicas da União, enquanto Pessoa Jurídica de Direito Público.¹⁰

Tudo que restou asseverado acima torna-se ainda mais evidente ao se notar que, no ordenamento jurídico pátrio, o instrumento legislativo competente para que a União Federal emita normas sobre os tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios é a lei complementar, sendo certo, por outro lado, que, conforme decidido pelo Supremo Tribunal Federal nos autos da Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n° 1480 (publicação no DJ em 18/05/2001), *os tratados internacionais não podem versar sobre matéria cuja regência foi reservada pela Constituição Federal à lei complementar*. Tal entendimento pode ser inferido da análise do seguinte trecho da ementa do referido acórdão:

“TRATADO INTERNACIONAL E RESERVA CONSTITUCIONAL DE LEI COMPLEMENTAR.

O primado da Constituição, no sistema jurídico brasileiro, é oponível

9 TEMER, Michel. *Elementos de Direito Constitucional*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 74 e 75.
10 Nesse mesmo sentido é a lição de Roque Antonio Carrazza, para quem: “Ao argumento de que não é a União, *enquanto ordem jurídica parcial central*, que firma o tratado internacional, mas, sim, a República Federativa do Brasil, *enquanto ordem jurídica global* (o Estado Brasileiro), contrapomos que, no plano interno, mesmo quando esta pessoa política representa a Federação, não pode conceder isenções heterônomas, com exceção das expressamente autorizadas nos arts. 155, § 2.º, XII, “e”, e 156, § 3.º, II, ambos da CF.

Ora, se a União, como ordem jurídica global (nacional), está impedida de conceder isenções heterônomas (tirantes as já apontadas exceções), nada autoriza concluir, à mingua de qualquer ressalva neste sentido – que lhe é permitido fazê-lo quando comparece no cenário internacional, firmando tratados” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 725).

ao princípio *pacta sunt servanda*, inexistindo, por isso mesmo, no direito positivo nacional, o problema da concorrência entre tratados internacionais e a Lei Fundamental da República, cuja suprema autoridade normativa deverá sempre prevalecer sobre os atos de direito internacional público.

Os tratados internacionais celebrados pelo Brasil - ou aos quais o Brasil venha a aderir - não podem, em consequência, versar matéria posta sob reserva constitucional de lei complementar. É que, em tal situação, a própria Carta Política subordina o tratamento legislativo de determinado tema ao exclusivo domínio normativo da lei complementar, que não pode ser substituída por qualquer outra espécie normativa infraconstitucional, inclusive pelos atos internacionais já incorporados ao direito positivo interno.”

Assim, pode-se concluir que a Constituição veda a edição de leis nacionais que versem sobre a exoneração fiscal de tributos municipais e estaduais, entendimento este que deve ser estendido à exegese dos tratados internacionais, os quais não podem estabelecer regras cujo tratamento foi reservado, pela Constituição, à lei complementar.

4.4. A QUESTÃO DO FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO

Finalmente, no que se refere ao princípio federativo, é de se salientar que, ao se focar a discussão nas deficiências do federalismo brasileiro, perde-se contato com o que realmente importa: isenções são autolimitações de competência tributária e, sendo assim, só podem ser estabelecidas pela pessoa jurídica de Direito Público dotada de competência para instituir e exigir o recolhimento de determinado tributo, salvo em havendo previsão constitucional expressa em sentido diverso.

Ou seja, a discussão quanto à questão do federalismo fiscal parece também ser inerte para o deslinde da presente contenda. Se a concessão de isenções heterônomas pela União Federal fosse intrinsecamente contrária ao pacto federativo não seria possível sua instituição sequer por emenda à Constituição, posicionamento este que não se encontra em linha com o que se tem defendido neste estudo e que é contrariado por nossa história constitucional.

Dessa forma, o que é relevante não é se a concessão de tais isenções é ou não compatível com o princípio federativo, mas sim que a mesma foi vedada pela Constituição Federal, ou, caso se prefira, não foi pela mesma prevista.

5. POSIÇÃO DOS TRIBUNAIS SUPERIORES SOBRE A PRESENTE QUESTÃO

O entendimento adotado neste estudo era corroborado pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que estabelecia que, em sede de tratados internacionais, a competência da União Federal para dispor em relação aos tributos dos outros entes federados se restringe a assegurar a não discriminação entre as mercadorias e serviços nacionais e estrangeiros. Eis a ementa da decisão desse Tribunal:

TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO HETERÔNOMA E ACORDO INTERNACIONAL. Quem tributa ou isenta do ICMS são os Estados, mas a União pode, por acordo internacional, garantir que a tributação, quando adotada, não discrimine os produtos nacionais e os estrangeiros, em detrimento destes. Embargos de declaração acolhidos sem efeitos modificativos.¹¹

Todavia, conforme vimos no capítulo anterior, o Supremo Tribunal Federal apreciou a questão concernente aos limites da regra contida no inciso III do artigo 151 da Constituição Federal nos autos do Recurso Extraordinário nº 229.096, tendo se posicionado no sentido de que “a norma inscrita no art. 151, III, da CF (‘Art. 151. É vedado à União: ... III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.’), limita-se a impedir que a União institua, no âmbito de sua competência interna federal, isenções de tributos estaduais, distritais ou municipais, não se aplicando, portanto, às hipóteses em que a União atua como sujeito de direito na ordem internacional”. Sobre o tema, remetemos o leitor ao item 5 do capítulo 5 deste livro.

6. CONCLUSÃO

Diante das razões jurídicas apresentadas anteriormente, pode-se asseverar que a Constituição Federal veda a possibilidade da União Federal conceder isenções heterônomas, seja por meio de leis internas (leis nacionais), seja por meio de normas de Direito Internacional, devendo-se interpretar o inciso III

¹¹ Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 147236/RJ. Relator Ministro Ari Pargendler. Diário da Justiça de 02.02.1998. No mesmo sentido, Recurso Especial nº 147.250, publicado no Diário da Justiça em 13.08.2001.

do artigo 151 da Constituição Federal como regra que estabelece a competência exclusiva dos Estados, Distrito Federal e Municípios para estabelecerem isenções de tributos de sua competência. Esse entendimento, embora minoritário, é corroborado por respeitável doutrina.¹² O Supremo Tribunal Federal, contudo, manifestou-se em sentido contrário nos autos do Recurso Extraordinário nº 229.096.

Como assinalado anteriormente, em nossa opinião, para que fosse possível a concessão de isenções de tributos estaduais, distritais e municipais por intermédio de tratado internacional seria necessária a existência de regra específica nesse sentido, inexistente no ordenamento jurídico vigente.

É de se reconhecer, que a posição adotada pela Constituição Federal nesse particular prejudica a inserção do Brasil em movimentos de integração regional, os quais passam pela necessária harmonização da tributação indireta,¹³ que pode depender da exoneração de tributos estaduais, distritais e municipais.

Todavia, essa dificuldade é uma decorrência do federalismo fiscal instituído pela Constituição Federal, sendo certo que, como já afirmado anteriormente, a alteração do atual ambiente jurídico deve se dar pela via legislativa, a partir do debate quanto a possíveis alterações das competências tributárias previstas na Lei Maior, não sendo viável alcançar os objetivos pretendidos pela reforma, via interpretação, de um arcabouço jurídico que não foi forjado tendo em vista a inclusão do Estado Brasileiro em processos de integração econômica.

-
- 12 DELGADO, José Augusto. Aspectos Tributários no Tratado de Assunção. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). *Caderno de Pesquisas Tributárias: Tributação no Mercosul*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997, p. 71; DERZI, Misabel Abreu Machado. [Notas de Atualização]. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 412; SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Teoria e Prática das Isenções Tributárias*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 72; COSTA, HORVATH, Estevão; CARVALHO, Nelson Ferreira de Carvalho. Tratado Internacional, em Matéria Tributária, pode Exonerar Tributos Estaduais? *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, nº 64, p. 267; MARTINS, Ives Gandra da Silva. Tributação no Mercosul. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). *Caderno de Pesquisas Tributárias: Tributação no Mercosul*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997, p. 32; DIVA, Malerbi. Tributação no Mercosul. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). *Caderno de Pesquisas Tributárias: Tributação no Mercosul*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997, p. 80; RODRIGUES, Marilene Taralico Martins. Tributação no Mercosul. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). *Caderno de Pesquisas Tributárias: Tributação no Mercosul*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997, p. 149; CASSONE, Vittorio. Mercosul e a Globalização do Comércio Internacional. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). *Caderno de Pesquisas Tributárias: Tributação no Mercosul*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997, p. 187; ICHIHARA, Yoshiaki. Tributação no Mercosul. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). *Caderno de Pesquisas Tributárias: Tributação no Mercosul*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997, p. 243.
- 13 Cf. SILVA, Sergio André R. G. da, *Integração Econômica e Harmonização da Legislação Tributária*, 2003, p. 99-135.

Capítulo 7

A Qualificação No Direito Internacional Tributário

1. INTRODUÇÃO

O termo *qualificação* é utilizado na Teoria Geral do Direito e, especialmente, no campo do Direito Internacional Privado, adquirindo por vezes significados aproximados, como denotativo de subsunção do fato à norma jurídica, como distintos, dadas as especificidades do Direito Internacional Privado.

Tal matéria tem importantes reflexos na doutrina acerca da interpretação/aplicação das Convenções para Evitar a Dupla Tributação da Renda (doravante referidas apenas como CDTRs), na medida em que é corriqueira a diferenciação entre sua interpretação e a qualificação de fatos em suas disposições.¹

O objeto deste estudo é o exame do tema da *qualificação* no Direito Internacional Tributário, para o que se faz necessária uma análise prévia dos aportes da Teoria Geral do Direito e do Direito Internacional Privado.

2. INTERPRETAÇÃO OU QUALIFICAÇÃO DOS FATOS?

Partindo da separação entre os momentos de interpretação dos textos normativos e a aplicação das normas jurídicas, há autores que sustentam uma distinção entre *interpretação* e *qualificação*. Enquanto a primeira seria a compreensão dos sentidos possíveis de um determinado texto a segunda consistiria na valoração de um dado fato de acordo com o resultado da interpretação.

Posição nesse sentido é adotada, por exemplo, por Ricardo Lobo Torres,² José de Oliveira Ascensão,³ Alberto Xavier,⁴ Isabel de Magalhães Collaço,⁵ César García Novoa,⁶ Aurora Ribes Ribes⁷ e Fernando Pérez Royo.⁸

Quer-nos parecer, contudo, que essa linha de entendimentos não é compatível com forma como se desenvolve o fenômeno hermenêutico.

-
- 1 Veja-se, portodos: XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 190.
 - 2 TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 309-310.
 - 3 ASCENSÃO, José de Oliveira. *Introdução à Ciência do Direito*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 600-601.
 - 4 XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 2004, p. 191.
 - 5 COLLAÇO, Isabel de Magalhães. *Da Qualificação em Direito Internacional Privado*. Lisboa: [s.n.], 1964. p. 142-143.
 - 6 GARCÍA NOVOA, César. Interpretación de los Convenios de Doble Imposición Internacional. In: GODOY F., Juan Pablo (Coord.). *Estudios de Derecho Internacional Tributario: Los Convenios de Doble Imposición*. Bogotá: LEGIS, 2006. p. 1-2.
 - 7 RIBES RIBES, Aurora. *Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional: Interpretación, Procedimiento Amistoso y Arbitraje*. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, 2003. p. 37.
 - 8 PÉREZ ROYO, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario*. 10. ed. Madrid: Civitas, 2000. p. 96.

Com efeito, partimos do entendimento no sentido de que a interpretação jurídica envolve o texto normativo e seu contexto, o intérprete e os fatos envolvidos, rejeitando-se a idéia de que o texto seria interpretado de forma autônoma para somente após ser aplicado aos fatos.⁹

Esse entendimento parece-nos inquestionável, ao menos no que se refere à interpretação/aplicação por um órgão de aplicação, ou seja, um órgão qualificado para criar uma norma jurídica individual e concreta que vincule os interessados.¹⁰

Nesse caso, o(s) sentido(s) do texto é(são) criado(s) tendo em consideração os fatos em questão, não havendo fundamento para se distinguir a interpretação jurídica da qualificação dos fatos.

Há que se ter em conta, portanto, a distinção estabelecida por Ricardo Guastini entre a *interpretação judicial* (leia-se, a interpretação realizada por um órgão de aplicação) e a *interpretação doutrinária*. Em suas palavras:

“Foi observado que a abordagem judicial e a abordagem doutrinária (ou dogmática) da interpretação são diferentes sob um aspecto interessante. A interpretação doutrinária é uma interpretação ‘orientada para os textos’, já que os juristas habitualmente se perguntam (ao menos assim se supõe) qual é o significado de um certo texto normativo “em abstrato”, isto é, sem referência a um caso particular concreto ao qual a norma deva ser aplicada. A interpretação judicial, pelo contrário, é uma interpretação ‘orientada para os fatos’, já que o raciocínio judicial é sempre impulsionado por um preciso caso particular concreto: os juízes não se perguntam qual é o significado de um texto normativo

9 Ver: CAMARGO, Maria Margarida Lacombe. *Hermenêutica Jurídica e Argumentação: Uma Contribuição ao Estudo do Direito*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 21-22; NEVES, A. Castanheira. *O Actual Problema Metodológico da Interpretação Jurídica - I*. Coimbra: Coimbra Editora, 2003. p. 344-345.

10 Como desta Hans Kelsen, “se por ‘interpretação’ se entende a fixação por via cognoscitiva do sentido do objeto a interpretar, o resultado de uma interpretação jurídica somente pode ser a fixação da moldura que representa o Direito a interpretar e, conseqüentemente, o conhecimento das várias possibilidades que dentro desta moldura existem. Sendo assim, a interpretação de uma lei não deve necessariamente conduzir a uma única solução como sendo a única correta, mas possivelmente a várias soluções que – na medida em que apenas sejam aferidas pela lei a aplicar – têm igual valor, se bem que apenas uma delas se torne Direito positivo no ato do órgão aplicador do Direito – no ato do tribunal, especialmente. Dizer que uma sentença judicial é fundada na lei, não significa, na verdade, senão que ela se contém dentro da moldura ou quadro que a lei representa – não significa que ela é a norma individual, mas apenas que é uma das normas individuais que podem ser produzidas dentro da moldura da norma geral” (KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 6. ed. Tradução João Baptista Machado. Coimbra: Armenio Amado, 1984. p. 467). Sobre a dinâmica passagem da norma geral para a norma individual, ver: KELSEN, Hans. *Teoria Geral do Direito e do Estado*. Tradução Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2000. p. 195-198.

“em abstrato”, mas se perguntam se um dado caso particular cai, ou não, dentro do campo de aplicação de uma certa norma. [...]”¹¹

Seguindo essa ordem de raciocínio, sob um prisma hermenêutico parece descabida a distinção entre interpretação e qualificação, principalmente quando se estiver diante da interpretação/aplicação realizada por um órgão de aplicação. Como destaca Eros Roberto Grau, “a *norma* é produzida, pelo intérprete, não apenas a partir de elementos colhidos no *texto normativo* (mundo do dever-ser), mas também a partir de elementos do caso ao qual será aplicada – isto é, a partir de dados da realidade (mundo do ser)”.¹²

A linha teórica acolhida neste trabalho, portanto, é incompatível com a pretensão de se segregar a interpretação do texto normativo da interpretação (“qualificação”) dos fatos. Ambas as atividades cognitivas desenvolvem-se *no intérprete/aplicador*, no campo de sua pré-compreensão, implicando-se mutuamente. Ao criar a norma, o intérprete/aplicador já levou em conta os fatos, que influenciaram em sua construção de sentido a partir do texto, sendo inviável a segregação desses dois momentos, salvo em casos nos quais órgãos ou pessoas distintas estão encarregados da interpretação das questões de fato e de direito.¹³

Como brevemente mencionado anteriormente, a questão das qualificações tem papel de destaque no campo do Direito Internacional Privado, razão pela qual se justifica a análise dos debates acerca da qualificação neste campo, o que se passa a fazer a seguir.

3. A QUALIFICAÇÃO NO DIREITO INTERNACIONAL PRIVADO

A fim de compreendermos o papel da *qualificação* no Direito Internacional Privado insta falarmos um pouco de seu objeto.

11 GUASTINI, Ricardo. *Das Fontes às Normas*. Tradução Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 73.

12 GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito*. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 79. Ver, ainda: STRECK, Lenio. A hermenêutica filosófica e as possibilidades de superação do positivismo pelo (neo)constitucionalismo. In: STRECK, Lenio Luiz; ROCHA, Leonel Severo (Orgs.). *Constituição, Sistemas Sociais e Hermenêutica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. p. 162; FERNANDEZ, Atahualpa. *Argumentação Jurídica e Hermenêutica*. Campinas: Impactus, 2006. p. 126; VERNENGO, Roberto J. *Curso de Teoría General del Derecho*. Buenos Aires: De Palma, 1995. p. 409-410; CUNHA, José Ricardo. Fundamentos Axiológicos da Hermenêutica Jurídica. In: BOUCAULT, Carlos E. de Abreu; RODRIGUEZ, José Rodrigo (Coords.). *Hermenêutica Plural*. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 338.

13 Nesse sentido, ver: GUASTINI, Ricardo. *Das Fontes às Normas*. Tradução Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 73.

Segundo Clovis Bevilacqua, decorre o Direito Internacional Privado de dois fatores principais: o comércio internacional, significativo aqui da existência de fatos jurídicos plurilocalizados, ou seja, passíveis a serem reconduzidos à legislação de distintos países por intermédio de elementos de conexão; e a diversidade de leis.¹⁴

Já para Irineu Strenger, além desses dois fundamentos (comércio internacional e divergência legislativa que pode levar ao conflito de leis no espaço), haveria um terceiro, referente ao fato de os países aceitarem, em algumas circunstâncias, a aplicação extraterritorial do direito estrangeiro.¹⁵

Como destaca Luís Ivani de Amorim Araújo, há certa discrepância nas opiniões dos estudiosos acerca do objeto do Direito Internacional Privado, sendo certo que enquanto uns o pretendem apenas um *direito de conflitos*, voltado para a solução de conflitos de normas no espaço, pretendem outros incluir no seu objeto questões como a nacionalidade, a condição jurídica do estrangeiro e o direito adquirido em determinado Estado.¹⁶

Sem querer tomar posição a respeito desta questão, que foge ao escopo deste estudo, destacamos tão somente que para os propósitos aqui pretendidos analisaremos o Direito Internacional Privado apenas como um *direito de conflitos*, partindo da assertiva de Oscar Tenório no sentido de que “a rigor, o direito internacional privado trata de conflitos de leis que emanam de soberanias diferentes”.¹⁷

Semelhante colocação da disciplina do Direito Internacional Privado é posta por Haroldo Valladão, para quem aquele “visa solucionar o conflito de leis no espaço, isto é, regular os fatos em conexão, no espaço, com leis autônomas e divergentes”¹⁸

Sob esse ângulo, portanto, o Direito Internacional Privado corresponderia ao conjunto de princípios e regras destinados a determinar a qual ordenamento jurídico se submeterá a regência de dada situação plurilocalizada.¹⁹

14 BEVILACQUA, Clóvis. *Princípios Elementares de Direito Internacional Privado*. Campinas: Red Livros, 2002. p. 7.

15 STRENGER, Irineu. *Direito Internacional Privado*. 6. ed. São Paulo: Ltr., 2005. p. 30-31.

16 ARAÚJO, Luís Ivani de Amorim. *Curso de Direito Internacional Privado*. Rio de Janeiro: PROCAM, 1998. p. 14. Ver, ainda: STRENGER, Irineu, *Direito Internacional Privado*, 2005, p. 39-57.

17 TENÓRIO, Oscar. *Direito Internacional Privado*. 11. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1976. v. I. p. 13.

18 VALLADÃO, Haroldo. *Direito Internacional Privado*. 5. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1980. v. I. p. 4.

19 Segundo A. Ferrer Correia, “o Direito Internacional Privado (DIP) é o ramo da ciência jurídica onde se definem os princípios, se formulam os critérios, se estabelecem as normas a que deve

Embora a função do Direito Internacional Privado esteja vinculada à determinação da legislação regente de determinado fato vinculado a mais de um ordenamento jurídico por um dado elemento de conexão, sendo, portanto, internacional sob este prisma, insta destacar que tal ramo jurídico é essencialmente interno, de modo que as regras para a solução dos conflitos são editadas pelos Estados, não havendo, ainda hoje, uma rede internacional aplicável de forma uniforme.²⁰

Dessa forma, o Direito Internacional Privado brasileiro, por exemplo, dispõe acerca da legislação aplicável a determinada situação fática vinculada tanto ao Brasil como a outro país por um elemento de conexão.²¹

obedecer a pesquisa de soluções adequadas para os problemas emergentes das relações privadas de caráter internacional. São essas relações (ou situações) aquelas que – expressão de uma atividade jurídica que se não comporta nas fronteiras de um único Estado – entram em contato, através de seus elementos, com diferentes sistemas de direito. Não pertencem a um só domínio ou espaço legislativo: são relações ‘plurilocalizadas’” (CORREIA, A. Ferrer. *Lições de Direito Internacional Privado*. Coimbra: Almedina, 2000. v. I. p. 11).

- 20 Nas palavras de Jacob Dolinger: “A principal fonte do Direito Internacional Privado é a legislação interna de cada sistema, razão porque não cabe falar em direito internacional, uma vez que a autoria de suas regras é interna e não internacional. Denota-se assim a perfeita distinção entre o Direito Internacional Público e o Direito Internacional Privado, pois enquanto aquele é regido primordialmente por Tratados e Convenções, multi e bilaterais, controlada a observância de suas normas por órgãos internacionais e regionais, já o Direito Internacional Privado é preponderantemente composto de normas produzidas pelo legislador interno. [...]”

Em matéria de conflitos de leis produziu-se efetivamente uma rica obra convencional, especialmente na segunda metade do século XX, mas considerável parte das convenções aprovadas não vigora por falta de número mínimo de ratificações, ou vigora em número reduzido de países e assim, via de regra, as soluções encontradas nas normas internas de cada sistema sobre a aplicação da lei no espaço. A obra convencional figura como pano de fundo, de valor teórico, refletida na opinião da doutrina e na produção jurisprudencial” (DOLINGER, Jacob. *Direito Internacional Privado*. 6. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 6).

- 21 Esclarecedora a lição de Nádia de Araújo, a qual, mesmo longa, vale a pena ser textualmente transcrita: “Vive-se hoje em um mundo globalizado e instantâneo. As pessoas físicas e jurídicas não mais circunscrevem as suas relações às fronteiras de um único Estado, e do ponto de vista das atividades comerciais e pessoais essas fronteiras são, por vezes, irrelevantes. A maioria dos indivíduos, sem mesmo se dar conta, vê-se envolvida em situações jurídicas transnacionais, como quando se compra um objeto de um *site* sediado no estrangeiro. No plano pessoal, famílias inteiras passam a viver no exterior, de forma temporária – durante uma viagem de turismo –, ou definitiva – por força de migração voluntária ou forçada, como no caso dos refugiados. É preciso disciplinar todas essas situações jurídicas, sendo esta a finalidade do DIPr: dar soluções aos problemas advindos das relações privadas internacionais. Nesses casos, há necessidade de uma regulamentação própria. Cada Estado possui, inserido em seu ordenamento jurídico, um conjunto de regras para resolver as questões atinentes a essas situações multiconectadas. A aplicação de leis estrangeiras, por força dessas regras especiais, é hoje um princípio de direito comum às nações. Todos os países permitem que nas relações privadas internacionais seja aplicado o direito estrangeiro no caso concreto, quando determinado pelo sistema de DIPr, excluindo-se, nesse momento, as normas internas sobre a matéria. Pretende-se atingir a harmonia jurídica internacional, assegurando a continuidade e a uniformidade de valoração das situações plurilocalizadas, além do interesse da boa administração da justiça. Cada vez mais está subjacente ao conflito de leis a questão do conflito de civilizações. A diferença do DIPr em relação ao direito interno, é, tão-somente, a existência de um elemento de estraneidade na relação, quando há um elo com o direito material de um Estado estrangeiro, além daquele

Ao analisar a estrutura da norma de conflitos, A. Ferrer Correia enuncia que a mesma é composta por três partes: o objeto da conexão, o elemento de conexão e a consequência jurídica.²² Em suas palavras:

“O objeto (ou categoria) da conexão (aquilo que se conexiona ou conecta com determinada lei: a lei que no caso concreto for designada pelo elemento de conexão da norma) é definido por meio de um conceito técnico-jurídico, o chamado conceito-quadro da regra de conflitos. É no âmbito traçado por tal conceito que opera a conexão escolhida pela norma, sendo esta conexão representada, como dissemos, por um dos elementos ou circunstâncias da factualidade concreta. Ao elemento de conexão cabe a tarefa de ‘localizar’ a situação jurídica num espaço legislativo determinado: de a ‘situar’, pelo que toca à valoração de tal ou tal dos seus aspectos ou perfis, no quadro de um certo sistema de direito. Quanto à consequência jurídica, por último, ela consiste justamente na declaração de aplicabilidade de preceitos jurídico-materiais da lei que for designada pelo elemento de conexão.”²³

Ao se tratar da qualificação no Direito Internacional Privado estamos no campo do primeiro dos elementos estruturantes acima mencionados, *no campo do objeto da conexão*.

Com efeito, ao falarmos em objeto da conexão estamos lidando com a situação plurilocalizada em exame, seja ela o casamento, o divórcio, a sucessão, a celebração de um contrato, etc., sendo certo que a aplicação da regra de conflitos e a determinação da lei a ser aplicada ao caso concreto depende da recondução de certo fato ao ordenamento jurídico cujo Direito Internacional Privado será aplicado. Por exemplo, para que se apliquem as regras brasileiras de conflitos a respeito do casamento a dada situação tem-se que estabelecer

no qual a questão está sendo julgada. Diante dessa pluralidade de sistemas jurídicos, ocorre o conflito de leis no qual a situação jurídica poderá ser regulada por mais de um ordenamento. As situações multiconectadas possuem características próprias e distintas das situações internas, necessitando de regulamentação específica. A determinação dos sujeitos do DIPr serve para distinguir o objeto dessa disciplina da do Direito Internacional Público, o qual, na sua forma clássica, se dedica às relações entre Estados” (ARAUJO, Nadia de. *Direito Internacional Privado*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 29-31).

22 CORREIA, A. Ferrer, *Lições de Direito Internacional Privado*, 2000, p. 179. Ver, ainda: BAPTISTA MACHADO, João. *Âmbito de Eficácia e Âmbito de Competência das Leis*. Coimbra: Almedina, 1970. p. 191.

23 CORREIA, A. Ferrer, *Lições de Direito Internacional Privado*, 2000, p. 179.

se a mesma, ocorrida fora do Brasil, é qualificável como casamento. É neste campo que se fala em qualificação.²⁴

Segundo Jakob Dolinger, “a qualificação é um processo técnico-jurídico sempre presente no direito, pelo qual se classifica ordenadamente os fatos da vida relativamente às instituições criadas pela Lei ou pelo Costume, a fim de bem enquadrar as primeiras nas segundas”.²⁵

Já Irineu Strenger enuncia que “toda regra jurídica tem uma hipótese e uma disposição, e as regras de direito internacional privado não fogem a essa estrutura; mas a hipótese de direito internacional privado é uma categoria jurídica. Desse modo, toda vez que temos de indagar qual é o direito (se nacional ou estrangeiro) aplicável a uma relação, devemos primeiro determinar qual a regra de conflitos aplicável e para isso temos que classificar a instituição previamente”.²⁶

Vê-se, portanto, que a idéia de qualificação no Direito Internacional Privado nos remete à “*interpretação*” de *determinados fatos*, a fim de que os mesmos possam ser subsumidos à regra de conflitos, definindo-se a lei aplicável.

Nessa assentada, podemos fazer aqui a mesma crítica apresentada quando examinamos a questão da *interpretação do direito versus a interpretação dos fatos*, no item 2 acima.

Com efeito, a teoria das qualificações parte da premissa de que se interpreta em primeiro lugar a regra de conflitos e, após, qualificam-se os fatos envolvidos em dado caso de forma a se verificar se tais fatos podem ser reconduzidos àquela categoria previamente estipulada.

Reiteramos aqui os comentários anteriores e, adaptando-os à realidade do Direito Internacional Privado, podemos afirmar que a dita qualificação de nada mais se trata do que a interpretação/aplicação da regra de conflitos de cada país, sendo a separação entre interpretação do direito e qualificação dos fatos um resquício do formalismo jurídico.

24 Haroldo Valladão lecionava que em face “dos termos genéricos com que a grande maioria das normas de DIP se refere às relações jurídicas, estado, capacidade, direitos de família, de sucessões, bens, forma, etc., põe-se, também, no DIP o *problema das qualificações*, da classificação, do enquadramento, da ‘characterization’, da questão suscitadora do conflito de leis no espaço, para saber se entra em um ou outro daqueles grupos ou categorias jurídicas” (VALLADÃO, Haroldo, *Direito Internacional Privado*, 1980, p. 253).

25 DOLINGER, Jacob, *Direito Internacional Privado*, 2001, p. 361.

26 STRENGER, Irineu, *Direito Internacional Privado*, 2005, p. 374.

Assim, pode-se asseverar não ser possível falarmos em qualificação no campo do processo de interpretação/aplicação da regra de conflitos.

Todavia, parece-nos justificável a utilização do termo qualificação para fazer referência ao resultado *da construção de significado do objeto da conexão* em cada um dos ordenamentos jurídicos.

Com efeito, um dos grandes problemas enfrentados pelo Direito Internacional Privado é exatamente a divergência acerca do objeto da conexão, resultado da interpretação/aplicação da lei interna de cada país. Este resultado é exatamente a qualificação.

Tomemos o exemplo da questão da personalidade. Digamos que a legislação do país A determine que a personalidade começa com o nascimento com vida, enquanto a legislação do país B estabelece que a personalidade depende da viabilidade e da forma humana do nascituro. Dados determinados fatos, ambas as leis internas seriam interpretadas/aplicadas, de forma a se concluir se em dado caso reconhecer-se-ia ou não a personalidade jurídica.

Neste momento não há o que se falar em qualificação, mas sim interpretação/aplicação do direito interno dos países A e B.

Ao cabo do processo interpretativo, haverá uma decisão pela existência ou não da personalidade e, aí sim, pode-se falar em qualificação para fins da aplicação da norma de conflitos que tenha a existência da personalidade como aspecto de sua hipótese de incidência.

Seguindo essa linha de entendimentos tem-se que a qualificação é um instituto específico da regra de conflitos, nada tendo que ver com a suposta separação entre interpretação do direito e “interpretação” dos fatos. *Na verdade, não se qualificam fatos, mas sim se qualificam interpretações ocorridas no direito interno de cada Estado, dentro dos critérios estabelecidos pela regra de conflitos.*

Se a qualificação é, então, o resultado do processo de interpretação/aplicação do direito interno de cada país, teremos um conflito de qualificações sempre que o mesmo indicar resultados distintos, ou seja, por exemplo, quando o país A entender que houve casamento e o país B entender que não houve casamento.²⁷

27

Nas palavras de Jacob Dolinger “como dizem Loussouarn e Bourel, a escolha da lei a ser chamada para governar uma relação jurídica dependerá da etiqueta que se lhe coloque em função de sua natureza jurídica. François Rigaux explica que o conflito de qualificação pressupõe uma situação litigiosa submetida a juizes de Estados diferentes, que possuem as mesmas regras de conflito de leis, mas, por não atribuírem o mesmo significado aos conceitos utilizados (estado

Diante dos comentários até aqui apresentados, tem-se que a posição por nós defendida afasta a noção de qualificação como interpretação dos fatos a serem subsumidos a uma norma jurídica previamente interpretada. Assim, consideramos que a interpretação/aplicação do direito já leva em conta os fatos envolvidos em determinada controvérsia, de modo que não se justificaria a separação dos momentos de interpretação e aplicação do direito, tão ao gosto dos formalismos metodológicos hoje superados.

Em assim sendo, a qualificação seria um fenômeno particular do Direito Internacional Privado que, dentro de certos parâmetros, é identificada também no Direito Internacional Tributário, mediante o qual se determina qual a caracterização jurídica de um fato dentro de um ordenamento jurídico ao cabo do processo hermenêutico. Destaque-se uma vez mais: tal qualificação se dá no intérprete mediante a consideração simultânea de fato e texto legal, não sendo um procedimento de subsunção de um fato a uma categoria extraída previamente do texto.

Recusando-se, portanto a definição da *qualificação* como sinônimo de subsunção, acreditamos que seria apropriado usar tal significante para referir ao fenômeno particular do Direito Internacional Privado consistente na interpretação da regra de conflitos a partir do resultado da interpretação das regras de direito material de cada país juntamente com os fatos em questão.

Como dito, em alguns casos pode-se falar em qualificação no campo do Direito Internacional Tributário, tema a que se dedicará o item seguinte.

4. A QUALIFICAÇÃO NO DIREITO INTERNACIONAL TRIBUTÁRIO

Como mencionado anteriormente, o Direito Internacional Tributário apropriou-se do significante *qualificação* do Direito Internacional Privado.²⁸

da pessoa, sucessões), acabarão conectando a mesma situação a sistemas jurídicos diferentes" (DOLINGER, Jacob, *Direito Internacional Privado*, 2001, p. 363).

28 Vale a pena destacar, com Klaus Vogel, que embora o termo tenha sido apropriado do Direito Internacional Privado, a qualificação no Direito Internacional Tributário não é equivalente ao mesmo fenômeno naquele campo de estudos. Em textual: "Problemas especiais surgem quando um tratado usa termos legais que simultaneamente são termos da legislação dos Estados contratantes. Para referir a tais problemas, a expressão 'qualificação' começou a ser utilizada, particularmente na literatura alemã sobre tributação internacional e em outros lugares, como um termo emprestado do direito internacional privado (direito de conflitos). Tratados tributários, contudo, não contém regras de conflitos. Eles não determinam se um Estado deve aplicar a legislação doméstica ou estrangeira, antes impõem suas próprias regras distributivas que são fundamentalmente diferentes dos conflitos de normas do direito internacional privado (VOGEL,

Em diversos autores de tributação internacional, encontramos uma referência à qualificação como sendo a subsunção de determinados fatos à norma construída a partir do texto legal.

Nessa linha de entendimentos, Daniel Vitor Bellan sustenta que a “interpretação é atividade voltada ao conhecimento da norma jurídica, ao passo que a qualificação consiste na conduta que objetiva conhecer o fato. São, portanto, operações vinculadas e interdependentes, mas conceitualmente distintas”.²⁹

Seguindo esse raciocínio, defende o autor que a harmonia na aplicação das CDTRs seria dependente de um sincronismo hermenêutico dos Estados contratantes na interpretação do texto convencional, como também de uma uniformidade na qualificação dos fatos.³⁰

Também Luís Eduardo Schoueri procede à distinção entre interpretação e qualificação, afirmando que esta se encontra “no campo da subsunção, ou melhor, do próprio conhecimento do fato”.³¹

Alessandra Okuma afirma que “ao realizar a qualificação, o intérprete observa o evento, identificando seus elementos e construindo o respectivo fato jurídico. É atividade de subsunção, verdadeira aplicação do direito, pela qual o intérprete construirá o fato jurídico e a norma individual e concreta correspondente”.³²

Essa orientação é a sustentada por Alberto Xavier, que defende a distinção entre os momentos de interpretação de um conceito e de qualificação de certo fato no conceito interpretado. Em suas palavras, “embora reconheçamos que interpretação e aplicação do direito são operações interdependentes, como que de solução circular, envolvendo fases sucessivas de adequação das normas

Klaus. Introduction. In: VOGEL, Klaus (Coord.). *On Double Taxation Conventions*. London: Kluwer Law International, 1997. p. 52).

29 BELLAN, Daniel Vitor. Interpretação dos Tratados Internacionais em Matéria Tributária. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. v. III. p. 611.

30 BELLAN, Daniel Vitor, Interpretação dos Tratados Internacionais em Matéria Tributária, 2005, p. 612.

31 SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário Internacional – Qualificação e Substituição – Tributação, no Brasil, de Rendimentos Provenientes de Sociedade de Pessoas Residente na Alemanha. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 54, mar. 2000, p. 133.

32 OKUMA, Alessandra. As Convenções para Evitar a Dupla Tributação e Elisão Fiscal e os Meios de Solução de Controvérsia. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. v. IV. p. 416.

à realidade, nem por isso pomos em causa que a interpretação é um fenómeno conceitualmente distinto da aplicação, precedendo-a logicamente”.³³

Para César García Novoa “cabe definir a ‘qualificação’ como o conjunto de operações que se realizam por parte dos aplicadores do direito com o fim de analisar aquelas circunstâncias do mundo real que podem ser incluídas nas hipóteses de incidência da norma. Se o objeto da interpretação são normas e, portanto, hipóteses abstratas previstas nas mesmas, a fixação e qualificação de fatos constitui uma fase prévia e imprescindível do processo de aplicação do direito objetivo, ‘em permanente *interação* com a norma’”.³⁴

Pablo Chico de la Cámara defende que “a operação qualificadora se enquadra dentro do processo de aplicação, e em um momento ulterior à interpretação dos preceitos dos convênios de dupla tributação”.³⁵

A mesma idéia, no sentido de que a qualificação seria a subsunção de um dado fato à norma abstrata, é defendida, ainda, por Manuel Pires.³⁶

Conforme visto acima, esta noção de qualificação não é acolhida no presente trabalho, pelos motivos já examinados, cabendo-se questionar então *qual seria a noção possível de qualificação no campo do Direito Internacional Tributário?*

Partindo das mesmas considerações apresentadas nos itens precedentes, a qualificação não seria o resultado da aplicação das CDTRs, mas sim da interpretação do direito interno dos Estados contratantes *quando o mesmo for relevante para a integração do texto convencional, na forma prevista no item 2 do artigo 3º da Convenção Modelo*.

Dessa forma, ao nos referirmos a *conflitos de qualificação*, estaremos tratando de antinomias decorrentes da interpretação do direito interno de cada Estado contratante e não de uma etapa da aplicação das regras contidas nas CDTRs.³⁷

Esse entendimento encontra eco em Roy Hohatgi, que trata a questão referente aos ditos conflitos de qualificação no campo do item 2 do artigo 3º da Convenção Modelo. Eis seu entendimento:

33 XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 2004, p. 191.

34 GARCÍA NOVOA, César, *Interpretación de los Convenios de Doble Imposición Internacional*, 2006, p. 65.

35 CHICO DE LA CÁMARA, Pablo. *Interpretación y Calificación de los Convenios de Doble Imposición Internacional*. In: SERRANO ANTÓN, Fernando (Coord). *Fiscalidad Internacional*. Madrid: Centros de Estudios Financieros, 2001. p. 135-136.

36 PIRES, Manuel. *International Juridical Double Taxation of Income*. Deventer: Kluwer Academic Publishers, 1989. p. 231.

37 Ver: VOGEL, Klaus, *Introduction*, 1997, p. 52; GARBARINO, Carlo. *Manuale di Tassazione Internazionale*. [S.L.]: IPSOA, 2005. p. 179.

“Segundo a Convenção-modelo, o artigo 3(2) é a regra de interpretação do tratado. Este artigo permite um Estado a usar o significado de sua legislação doméstica quando um termo não está definido no tratado, a não ser que o contexto disponha de forma diversa. A regra estabelece uma escolha entre o significado de acordo com a legislação doméstica e um autônomo ou independente significado. Embora seja preferível, para se atingir uma interpretação comum, um significado autônomo, este nem sempre é possível. Ademais, não raro os Estados preferem suas definições domésticas (*lex fori*) ao aplicar um tratado, por conveniência e facilidade de uso. Eles podem também preferi-las pois as mesmas evitam uma renúncia de seu soberano poder de tributar de acordo com o tratado, conforme previsto em sua legislação doméstica.

Uma das razões para a dupla tributação (ou dupla não-tributação) quando a legislação doméstica é aplicada é a diferença de qualificação ou caracterização (também chamada classificação ou categorização), da mesma renda nos dois Estados. O tratado usa termos derivados das legislações domésticas, mas os mesmos têm diferentes significados. Esses termos indefinidos do tratado podem ser interpretados para terem os significados de cada um dos Estados contratantes, ou mesmo um terceiro significado. O problema que surge quando os dois Estados contratantes aplicam regras distributivas diferentes sobre a mesma renda e contribuinte em razão de diferentes significados dos termos do tratado nos dois Estados contratantes é chamado ‘conflito de qualificações’ no direito tributário internacional. Semelhante problema também ocorre em um ‘conflito de atribuições’, quando ambos Estados contratantes aplicam as mesmas regras distributivas a contribuintes distintos.”³⁸

Também neste sentido, afirma Heleno Taveira Tôres que “no Direito Tributário Internacional considera-se que exista um problema de *qualificação* quando uma convenção acolhe expressões que, no direito nacional dos Estados contratantes, são compreendidas em modo diverso”.³⁹

Nesta assentada, afastando a idéia de qualificação como referente à subsunção fática, temos que no campo do Direito Internacional Tributário há que

38 ROHATGI, Roy. *Basic International Taxation*. 2nd. ed. Richmond: Richmond, 2005. p. 53.

39 TÔRRES, Heleno. *Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 660.

se falar em qualificação nas situações em que houver uma remissão ao direito interno dos Estados contratantes, *e somente neste caso*.

Nas hipóteses em que se estiver diante de divergências interpretativas de disposições de dada CDTR não haverá que se falar em conflito de qualificações, mas sim de conflito de interpretação.

4.1. CRITÉRIOS PARA ALOCAÇÃO DE COMPETÊNCIA QUALIFICATÓRIA

Considerando os comentários acima acerca da qualificação no Direito Internacional Tributário, tem-se que um dos pontos a ser resolvido consiste na determinação de se ambos os Estados contratantes possuem competência qualificatória, ou se algum deles terá exclusividade na qualificação.

A primeira posição, no sentido de que ambos os Estados contratantes podem proceder à qualificação dos conceitos utilizados na CDTR de acordo com as respectivas legislações internas representa a teoria da *Lex Fori*.⁴⁰

Embora a adoção desse critério acarrete a possibilidade da dupla tributação ou da dupla isenção, como bem pontuado por Rodrigo Maitto da Silveira,⁴¹ parece ser este o critério mais justo, sendo, em nossa percepção, aquele que foi acolhido pelo item 2 do artigo 3º da Convenção-modelo da OCDE.

Com efeito, na falta de definição de determinado termo pela CDTR, havendo o reenvio às legislações internas dos Estados contratantes, é razoável que cada país integre a Convenção a partir de seu direito doméstico, sendo eventuais divergências solucionadas entre os mesmos.

A atribuição apriorística da competência qualificatória a qualquer dos Estados contratantes, salvo se expressamente pactuada na CDTR, parece-nos injustificada, podendo sujeitar uma das partes a regra jurídica não aceita pela mesma.

40 Ver: XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 2004, p. 199.

41 SILVEIRA, Rodrigo Maitto da. *Aplicação de Tratados Internacionais contra a Bitributação*: Qualificação de Partnership Joint Ventures, São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 165. No mesmo sentido: VOGEL, Klaus, Introduction, 1997, p. 56; ROTHMANN, Gerd W. *Interpretação e Aplicação de Acordos Internacionais contra a Bitributação*. 1978. 226 p. Tese de doutoramento apresentada à Universidade de São Paulo. São Paulo, 1978. p. 57.

Esta possibilidade torna-se ainda mais evidente diante da preferência pelo reenvio dinâmico⁴² ao direito interno defendido pela OCDE, o qual pode acarretar na sujeição do Estado que tenha “renunciado” à competência qualificatória a uma regra jurídica que sequer poderia prever.

Outro critério poderia ser a atribuição da competência qualificatória ao país da fonte ou ao da residência.

O primeiro destes critérios vem sendo defendido há algum tempo por John Avery Jones e seu *International Tax Group*,⁴³ tendo sido acolhido pela OCDE a partir de 1999, quando foi adotado o Relatório sobre a Aplicação da Convenção-modelo da OCDE às *partnerships*. A posição então acolhida pela OCDE ficou conhecida como *new approach* à questão dos conflitos de qualificação.⁴⁴

O dito *new approach*, de fato, não consiste em uma tomada de posição a respeito da competência qualificatória do Estado da fonte ou da residência.⁴⁵

42 Vale a pena fazer breve distinção entre o reenvio estático e o reenvio dinâmico para o direito interno dos Estados contratantes. De acordo com o primeiro ponto de vista, que prima pela preservação da intenção original dos Estados contratantes e visa evitar que o texto da CDTR seja alterado por via indireta em razão da modificação da legislação interna de um dos Estados contratantes, ao se proceder ao reenvio a esta se deve voltar à legislação doméstica conforme se encontrava em vigor quando da celebração do tratado.

Já em linha com a interpretação dinâmica, integra-se a CDTR com as disposições da legislação interna dos Estados contratantes em vigor no momento da interpretação, preservando-se, assim, a efetividade da própria convenção, que se mantém atual ao longo do tempo. Sobre o tema, ver: BAKER, Philip. *Double Taxation Conventions*. London: Thompson, 2005. p. E-26; TÔRRES, Heleno. *Pluriributação Internacional sobre as Rendas de Empresas*, 2001, p. 658; WATTEL, Peter J.; MARRES, Otto. The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties. *European Taxation*, Amsterdam, July-Aug. 2003, p. 222; GARCÍA NOVOA, César, Interpretación de los Convenios de Doble Imposición Internacional, 2006, p. 60-61; BELLAN, Daniel Vitor, Interpretação dos Tratados Internacionais em Matéria Tributária, 2005, p. 640.

43 JONES, John F. Avery. The Interaction Between Tax Treaty Provisions and Domestic Law. In: MAISTO, Guglielmo (Org.). *Tax Treaties and Domestic Law*. Amsterdam: IBFD, 2006. p. 126-127.

44 Sobre o tema, ver: SILVEIRA, Rodrigo Maitto da, *Aplicação de Tratados Internacionais contra a Bitributação: Qualificação de Partnership Joint Ventures*, 2006, p. 174-184; SCHAFFNER, Jean. The OECD Report on the Application of Tax Treaties to Partnerships. *Bulletin for International Taxation*, Amsterdam, May. 2000, p. 218-226; ENGELN, Frank A.; PÖTGENS, Frank P. G. Report on “The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships” and the Interpretation of Tax Treaties. *European Taxation*, Amsterdam, July 2000, p. 250-269; VOGEL, Klaus. Conflicts of Qualification: The Discussion is not Finished. *Bulletin for International Taxation*, Amsterdam, Feb. 2003, p. 41-44; RUST, Alexander. The New Approach to Qualification Conflicts has its Limits. *Bulletin for International Taxation*, Amsterdam, Feb. 2003, p. 45-50; JONES, John F. Avery. Conflicts of Qualification: Comment on Prof. Vogel’s and Alexander Rust’s Articles. *Bulletin for International Taxation*, Amsterdam, May 2003, p. 184-186; JONES, John F. Avery. The “One True Meaning of a Tax Treaty”. *Bulletin for International Taxation*, Amsterdam, June 2001, p. 220-224; RUSSO, Raffaele. The OECD Approach to Partnerships – Some Critical Remarks. *European Taxation*, Amsterdam, Apr. 2003, p. 123-128; ROHATGI, Roy, *Basic International Taxation*, 2005, p. 53-56.

45 Ver: OECD. The Application of the Model Tax Convention to Partnerships. In: *Model Tax Convention on Income and on Capital*. Paris: OECD, 2000. p. R(15)-41.

Na verdade, a preocupação principal da OCDE com a adoção do *new approach* foi evitar que conflitos de qualificação redundassem na dupla tributação da renda e a ineficácia da CDTR.

Assim, parte o *new approach* da interpretação do artigo 23 da Convenção-modelo, o qual traz as regras acerca dos métodos para a eliminação da dupla tributação a serem utilizados pelo Estado de residência, ou seja, a isenção (23 A) ou o crédito (23 B).⁴⁶

Pelo método da isenção “um Estado se compromete a excluir da base de cálculo de seu tributo, com ou sem reserva de progressividade, valores já oferecidos à tributação no outro Estado contratante”. Por outro lado, de acordo com o método de crédito “um Estado, conquanto mantendo em sua base de cálculo valores já tributados no exterior, assegura, com ou sem limites, redução de seu tributo, em montante equivalente àquele que já foi pago no exterior”.⁴⁷

O artigo 23 A da Convenção-modelo dispõe acerca do método da isenção, enquanto o 23 B traz regra a respeito do método de crédito. De acordo com o primeiro, sempre que o país da fonte puder tributar a renda *de acordo com as*

46 Klaus Vogel traz nota acerca da gênese histórica desses métodos, nos seguintes termos: “Como todos estudiosos de direito tributário internacional sabem, há dois meios para evitar a dupla tributação: isentar as rendas estrangeiras da tributação doméstica e conceder um crédito para tributos do exterior. Quando as primeiras convenções para evitar a dupla tributação foram concluídas 100 anos atrás - de fato, o primeiro tratado dessa natureza, entre Estados que não estavam unidos em uma federação, Áustria e Prússia, data de 21 de junho de 1899 - era lógico para os dois Estados distribuir bens e eventos tributáveis entre si de forma a tornar cada bem ou evento tributável apenas em um Estado; dessa forma, cada bem ou evento tornou-se isento de tributação no outro Estado contratante. Até a Segunda Guerra Mundial, este era o método unanimemente aplicado por todas as convenções de dupla tributação entre países da Europa continental.

O método de crédito, em contraste, foi originalmente ‘inventado’ - se posso assim dizer - pelo Reino Unido, mas até a década de 40 era o mesmo restrito aos tributos cobrados por estados do Império Britânico, particularmente a Índia. Um crédito por tributos pagos no exterior foi introduzido em 1918 pelos Estados Unidos. A tal época, entretanto, era uma medida unilateral em favor de cidadãos americanos e, sujeito à reciprocidade, a residentes não-americanos.

Como um dispositivo convencional o método de crédito foi considerado pelos modelos da Liga das Nações de 1928 como uma alternativa ao método da isenção (como foi subsequentemente adotado pela Convenção-modelo da OCDE). Ainda durante os anos 20 e 30, ambos os Estados que utilizavam o crédito, os Estados Unidos e o Reino Unido, eram relutantes em concluir tratados de dupla tributação. Portanto, os tratados tributários utilizavam o método da isenção quase exclusivamente até os Estados Unidos e os estados da Comunidade Britânica decidiram criar uma rede própria de tratados. Desde esta época, o método de crédito tornou-se popular em alguns Estados do continente Europeu, que adotaram o mesmo seja como um método unilateral, como a Alemanha, ou para seus tratados, como os países escandinavos e, mais recentemente, a França” (VOGEL, Klaus. Which Method Should the European Community Adopt for the Avoidance of Double Taxation? *Bulletin for International Taxation*, Amsterdam, Jan. 2002, p. 4).

47 Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 215.

provisões da convenção, o Estado da residência deve isentar a mesma renda da tributação; enquanto o segundo artigo mencionado estabelece que quando o país da fonte puder tributar a renda *de acordo com as provisões da convenção*, o país da residência concederá um crédito correspondente ao imposto pago na fonte.

A expressão grifada acima é a chave para a compreensão do *new approach*.⁴⁸ De fato, a posição sustentada pela OCDE é no sentido de que quando o país de fonte integra a CDTR com base em sua legislação doméstica, segundo o disposto no item 2 do artigo 3º da Convenção-modelo e, via de consequência, tributa determinada renda, está o mesmo exercendo seu poder tributário *de acordo com as provisões da convenção*, já que a mesma autoriza o reenvio ao direito interno.

Neste caso, caberia ao país de residência, ao aplicar o artigo 23, conceder a isenção ou o crédito, independentemente de concordar ou não com a qualificação do país da fonte. Eis o comentário da OCDE:

“A interpretação da frase ‘de acordo com as provisões desta Convenção, pode ser tributado’, a qual é utilizada nos dois Artigos, é particularmente importante para tratar de casos onde o Estado da residência e o Estado da fonte classificam o mesmo item de renda ou capital diferentemente para os fins das regras da Convenção.

Diferentes situações devem ser consideradas a este respeito. Quando, em razão de diferenças nas legislações domésticas do Estado da fonte e do Estado da residência, o primeiro aplica, em relação a um determinado item de renda ou capital, regras da Convenção que são diferentes daquelas que o Estado da residência teria aplicado ao mesmo item de renda ou capital, a renda ainda assim está sendo tributada de acordo com as regras da Convenção, conforme interpretadas e aplicadas pelo Estado da fonte. Em tal caso, portanto, os dois artigos determinam que a dupla tributação seja afastada pelo Estado da residência, a despeito do conflito de qualificação resultante dessas diferenças na legislação doméstica.”⁴⁹

É importante ressaltar, todavia, que o *new approach* da OCDE *aplica-se apenas nos casos de conflitos de qualificação, conforme descritos anteriormente, não*

48 OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, 2000, p. C(23)-11.

49 OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, 2000, p. C(23)-11.

alcançando divergências interpretativas ou decorrentes da análise dos fatos. Segundo os Comentários à Convenção-modelo:

“Os Artigos 23 A e 23 B, contudo, não determinam que o Estado da residência elimine a dupla tributação em todos os casos em que o Estado da fonte exerceu seu poder tributário ao aplicar a um item de renda uma regra da Convenção que é diferente daquela que o Estado da Residência considera aplicável. Por exemplo, no caso acima, se, para fins de aplicação do parágrafo 2 do artigo 13, o Estado E considera que a *partnership* realizou negócios por intermédio de uma unidade fixa de negócios, mas o Estado R considera que o parágrafo 4 é aplicável, porque a *partnership* não tinha uma unidade fixa de negócios no Estado E, há na verdade uma disputa a respeito de se o Estado E tributou a renda de acordo com as regras da Convenção. O mesmo pode ser dito se o Estado E, ao aplicar o parágrafo 2 do artigo 13, interpreta a frase “fazendo parte do estabelecimento empresarial” de forma a incluir alguns ativos que não caem na definição desta frase de acordo com a interpretação que o Estado R lhe atribui. Tais conflitos, resultantes de diferentes interpretações de fatos ou interpretações divergentes de regras da Convenção devem ser distinguidos dos conflitos de qualificação descritos no parágrafo acima, quando a divergência é baseada não em diferentes interpretações das regras da Convenção, mas em diferentes disposições de direito interno. [...]”⁵⁰

Se o *new approach* presta-se para evitar a dupla tributação da renda, aparentemente o mesmo não afasta a possibilidade de eventuais conflitos entre os Estados contratantes, ainda mais se levarmos em conta a preferência dada pela OCDE ao reenvio dinâmico ao direito interno dos mesmos, conforme já mencionado.

Ademais, como salienta Frank P. G. Pötgens, essa linha de entendimento vem sendo criticada a partir de uma leitura do item 2 do artigo 3º da Convenção-modelo, no sentido de que ambos os Estados contratantes podem interpretar/aplicar a CDTR.⁵¹

50 OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, 2000, p. C(23)-12. Sobre o tema, ver: RUSSO, Raffaele. O Tratamento Dispensado pela OCDE às Partnerships – Uma Análise Crítica. Tradução Helena de Rezende Grabenweger; Luiz Fernando Mascaro. *Revista de Direito Tributário Internacional*, São Paulo, n. 4, out. 2006, p. 239.

51 PÖTGENS, Frank P. G. Article 15 (2) (b) of the OECD Model: Problems Arising from the Residence Requirement for Certain Types of Employers. *European Taxation*, Amsterdam, June-July 2002, p. 220.

Por outro lado, considerando o caráter não vinculante dos Comentários, principalmente em países como o Brasil, que não são membros da organização, é possível que mesmo em relação a conflitos de qualificação o *new approach* enfrente resistências.

Entre os países membros da OCDE, a Holanda manifestou expressamente sua discordância com o dito *new approach*, divergindo da interpretação dada à frase *de acordo com as provisões desta convenção*. A seu turno, a Suíça rejeitou a aplicação do *new approach* quando o conflito de qualificação seja decorrente da modificação da legislação doméstica do país da fonte posterior à celebração do tratado.⁵²

4.2. A APLICAÇÃO DO NEW APPROACH NO BRASIL

Não há no Brasil uma tradição jurisprudencial a respeito da interpretação/aplicação de CDTRs, sendo escassas e muitas vezes mal fundamentadas as decisões sobre o tema.⁵³

Dessa forma, não há qualquer indicação de que as autoridades administrativas ou judiciais brasileiras aceitariam o *new approach* em determinado caso para reconhecer a competência qualificatória do país da fonte.

Na verdade, seguindo a posição defendida neste estudo, seria efetivamente o caso de se negar aplicação do mencionado *new approach*, de forma que nos casos em que haja um conflito de qualificações entre o Brasil e outro país com o qual este tenha celebrado uma CDTR, seja o mesmo solucionado via procedimento amigável,⁵⁴ sem que qualquer dos Estados contratantes seja forçado a aceitar a aplicação do direito interno da outra parte.

4.3. A TESE DA QUALIFICAÇÃO AUTÔNOMA

O Professor Klaus Vogel sustenta que para evitar os aspectos negativos dos mecanismos de solução de conflitos de qualificação, deveriam estes ser so-

52 Cf. OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, 2000, p. C(23)-33/34.

53 Uma das poucas decisões dos tribunais superiores sobre o tema das CDTRs foi proferida pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 426.945. Sobre o tema, ver: ROCHA, Sergio André. *Treaty Override no Ordenamento Jurídico Brasileiro: O Caso das Convenções para Evitar a Dupla Tributação da Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 92-104.

54 Sobre o procedimento amigável, ver: SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito Tributário Internacional: Métodos de Solução dos Conflitos*. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 175-214.

lucionados mediante uma *qualificação autônoma*, a qual prescindiria do reenvio ao direito interno dos Estados contratantes. Eis sua lição:

“Dadas as falhas das três possíveis soluções acima, a **qualificação autônoma** parece ser a única solução sustentável. Isso implica o desenvolvimento e, onde já existente, o progresso contínuo em direção a uma **linguagem fiscal internacional**, superando o uso lingüístico nacional. [...] De fato, esta é a que melhor conforma o caráter do tratado como uma regra independente que é aplicável em ambos os Estados, já que apenas uma qualificação autônoma pode garantir a desejada **interpretação comum** dos termos do tratado.”⁵⁵

Para Vogel, uma qualificação autônoma deve ser buscada mesmo nos casos em que o termo não se encontre definido no tratado, casos em que tal qualificação deve ser buscada via interpretação.⁵⁶

Todavia, o próprio mestre alemão reconhece que em alguns casos o recurso ao direito interno dos Estados contratantes será inevitável,⁵⁷ de forma que para a solução de conflitos de qualificação “a combinação de enfoques pode funcionar melhor, com a escolha do método dependente no propósito para o qual a interpretação é buscada”.⁵⁸

Assim, segundo Vogel, é para as regras distributivas constantes nas CD-TRs que se devem exaurir as possibilidades de uma qualificação autônoma, embora o mesmo reconheça que “até que o objetivo do desenvolvimento de uma **linguagem fiscal internacional** seja alcançado, será inevitável, pelo menos em alguns casos, recorrer ao direito do Estado aplicando o tratado como última solução hermenêutica”.⁵⁹

Partindo-se da noção de qualificação acima apresentada, é que se afirmar que a questão posta pelo Professor Vogel como referente à *qualificação autônoma* no campo das CDTRs em nada tem a ver com a questão das qualificações, já que, como aqui sustentado, de *conflitos de qualificação* somente se deve falar nas situações em que se está diante de divergências entre os direitos internos dos Estados contratantes.

55 VOGEL, Klaus, Introduction, 1997, p. 58.

56 VOGEL, Klaus, Introduction, 1997, p. 58.

57 VOGEL, Klaus, Introduction, 1997, p. 59.

58 VOGEL, Klaus, Introduction, 1997, p. 59.

59 VOGEL, Klaus, Introduction, 1997, p. 60.

Ou seja, a solução proposta por Vogel é na verdade uma forma de se evitar o problema dos conflitos de qualificação antes que os mesmos surjam, substituindo o reenvio ao direito doméstico dos Estados contratantes pela interpretação restrita da própria CDTR.

Como afirma Alberto Xavier, “a qualificação autônoma, nada mais sendo do que uma ‘interpretação comum’, de conceitos formulados diversamente pelas ordens nacionais, à luz do contexto do tratado, não é uma solução para o problema da qualificação”.⁶⁰

Dessa forma, caso um dia seja alcançado o desiderato do desenvolvimento de uma *linguagem fiscal internacional*,⁶¹ tornando-se as CDTRs suficientes como moldura textual, ter-se-ia acabado de vez com o problema da qualificação e dos conflitos de qualificação.

4.4. A TEORIA DO PROFESSOR ALBERTO XAVIER

Ao analisar a questão da solução dos conflitos de qualificação, o Professor Alberto Xavier parte da premissa de que “a correta interpretação dos tratados contra a dupla tributação conduz sempre à atribuição de uma *competência exclusiva* a um dos Estados, única solução que está de harmonia com o ‘objeto e o propósito’ desses tratados”.⁶²

Dessa forma, sustenta Xavier, em termos bastante aproximados à teoria defendida por Avery Jones e consagrada no *new approach*, que o país da fonte dos rendimentos tem a competência qualificatória exclusiva no que tange aos “conceitos referentes ao *conceito-quadro*”,⁶³ de forma que, nesses casos, cabe ao país da residência acolher a qualificação feita pelo país da fonte e conceder o alívio à bitributação conforme o artigo 23 da Convenção-modelo.⁶⁴

Já no que se refere aos pressupostos de aplicação das regras convencionais, Alberto Xavier defende a competência qualificatória exclusiva do Estado “com *vocação natural* para regular a situação, vocação essa que varia consoante o tipo

60 XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 2004, p. 199.

61 Sobre o tema, ver: PROKISCH, Rainer. Does it Make Sense if we Speak of an “International Tax Language”? In: VOGEL, Klaus (Coord.). *Interpretation of Tax Law and Treaties and Transfer Pricing in Japan and Germany*. The Hage: Kluwer Law International, 1998. p. 93-110.

62 XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 2004, p. 200.

63 XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 2004, p. 201.

64 XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 2004, p. 203.

de situação em causa” (*lex situationis*).⁶⁵ Um exemplo apresentado pelo citado autor presta-se ao esclarecimento de sua teoria.

Em um caso em que se discutisse a aplicação do tratado Brasil-Holanda a dois indivíduos que sustentassem ser, respectivamente, residentes no Brasil e na Holanda, a legislação interna brasileira seria aquela com a vocação natural para determinar se o indivíduo é residente no Brasil, enquanto que a holandesa seria responsável pela definição quanto à residência na Holanda.⁶⁶

Por fim, haveria também casos de competência qualificatória exclusiva do Estado da residência, isso no que se refere à aplicação do artigo 23 da Convenção-modelo. Nas palavras de Xavier:

“Nossa tese, ao invés, admite que o Estado da residência tem também, competência qualificatória exclusiva quando às normas convencionais que lhe são especificamente dirigidas. E quais são essas normas? São precisamente aquelas que – inspiradas nos arts. 23 A e 23 B do Modelo OCDE – impõem ao Estado da residência a obrigação de adotar os “métodos” da isenção ou da imputação. Tenha-se presente que, nas hipóteses em que a convenção atribui competência tributária cumulativa ao Estado da residência e ao Estado da fonte, a este cabe a *tributação primária*, devendo o Estado da residência limitar-se a extrair as consequências dessa tributação, outorgando isenção ou crédito de imposto – *tributação secundária*.”⁶⁷

Concordamos com o Professor Xavier de que em algumas situações um dos Estados contratantes terá a por ele referida *vocação natural* para aplicar o seu direito interno, do mesmo modo que também parece correto afirmar que cabe ao país da residência interpretar/aplicar as regras constantes no artigo 23 da Convenção-modelo.

Discordamos, todavia, como já assinalado anteriormente, da idéia de que o país da fonte tenha competência exclusiva para interpretar/aplicar os conceitos quadro, definindo sua qualificação com base na sua legislação interna nas situações em que a mesma for aplicável.

Por mais que se abra espaço para eventuais situações de dupla tributação ou dupla isenção, entendemos que nesses casos deve-se seguir a *Lex Fori*, re-

65 XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 2004, p. 203.

66 XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 2004, p. 204.

67 XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 2004, p. 207.

conhecendo-se o direito de ambos os Estados contratantes de fazer o reenvio a seu direito doméstico.

No caso da aplicação do direito doméstico do Estado da fonte levar a uma tributação distinta daquela pensada pelo da residência, deverá o conflito ser resolvido por via do procedimento amigável.

Não há que se esquecer aqui que, como deixamos consignado em outra sede, há um *princípio da não bitributação* e não uma *regra da não bitributação*.⁶⁸ Ou seja, em algumas situações pode a não bitributação mostrar-se um fim inalcançável sendo, portanto, inevitável a dupla incidência. Quer-nos parecer, contudo, que não pode a bitributação ser evitada mediante esquemas que possam acarretar uma renúncia fiscal não acordada, entregando ao país da fonte a possibilidade de alterar o pactuado mediante modificações em sua legislação interna.

5. CONCLUSÃO

Diante do exposto, é possível concluir que no campo do Direito Internacional Tributário entendemos que a qualificação ocorre exclusivamente nas situações em que há o reenvio ao direito interno, conforme estabelecido pelo item 2 do artigo 3º da Convenção-modelo, ou seja, nas situações em que a CDTR não traz a definição de determinado termo, que deve então ser qualificado à luz do direito interno dos Estados contratantes.

Surge então o problema dos conflitos de qualificação, que ocorrem quando o direito interno das partes leva a qualificações distintas.

Segundo defendemos nas linhas acima, tais conflitos de qualificação devem ser solucionados pela via do procedimento amigável, recusando-se aqui qualquer solução apriorística que conceda a um dos Estados contratantes uma competência qualificatória exclusiva.

Em todo caso, é importante não confundir conflitos de qualificação, decorrentes da divergência entre os direitos internos dos Estados contratantes, com conflitos de interpretação (relativos à interpretação de conceitos definidos na CDTR) ou aqueles relacionados à compreensão dos fatos envolvidos.

68 ROCHA, Sergio André. *Treaty Override no Ordenamento Jurídico Brasileiro: O Caso das Convenções para Evitar a Dupla Tributação da Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 62-65.

Capítulo 8

Estabelecimento Permanente Pessoal “à **Brasileira**”: Tributação de Lucros Auferidos Através de Comissários, Mandatários e Representantes

1. INTRODUÇÃO

Um dos temas mais debatidos em tributação internacional é o referente ao tratamento fiscal dos “estabelecimentos permanentes”, os quais, conforme o artigo 5 da Convenção Modelo sobre Tributação da Renda e do Capital da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) consiste em uma unidade fixa de negócios por intermédio do qual a atividade da empresa seja total ou parcialmente desenvolvida.

Esta matéria é muito mais debatida em fóruns internacionais e nunca despertou maior interesse das autoridades fiscais brasileiras.

A legislação doméstica não tem uma regra geral sobre “estabelecimento permanente”. Na verdade, ao que tudo indica a única referência explícita a tal expressão encontra-se no § 4º do artigo 7º da Lei n. 12.350/2010, que trata dos benefícios fiscais estabelecidos para a Copa do Mundo de 2014. De acordo com tal dispositivo, “para os fins desta Lei, a base temporária de negócios no País, instalada pelas pessoas jurídicas referidas no § 2º¹, com a finalidade específica de servir à organização e realização dos Eventos, não configura estabelecimento permanente para efeitos de aplicação da legislação brasileira”.

Se as leis fiscais brasileiras não cuidaram expressamente do tratamento fiscal de “estabelecimento permanente”, todos os 29 tratados internacionais tributários celebrados pelo Brasil que se encontram em vigor possuem uma regra sobre a matéria em seus artigos 5.

A falta de regras específicas sobre “estabelecimento permanente” na legislação do Brasil não significa que não haja dispositivos que cuidem da possibilidade da tributação no país de renda auferida por não residentes em circunstâncias semelhantes ao que seria um “estabelecimento permanente” à luz da Convenção Modelo da OCDE.

Temos, na legislação tributária, três situações específicas que se incluem no conceito convencional de estabelecimento permanente:

- a) a tributação de filiais, sucursais, agências ou representações de empresas estrangeiras, equiparadas a pessoas jurídicas conforme o artigo

¹ “§ 2º O disposto neste artigo aplica-se também às seguintes pessoas jurídicas não domiciliadas no País: I - Confederações Fifa; II - Associações estrangeiras membros da Fifa; III - Emissora Fonte da Fifa; e IV - Prestadores de Serviços da Fifa.”

147, II, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR)²;

b) a tributação de rendimentos auferidos por comitentes domiciliados no exterior, em operações realizadas por seus comissários e mandatários residentes no Brasil, também equiparadas a pessoas jurídicas por força do artigo 147, III, do RIR, e cuja sistemática de tributação está prevista no artigo 348 do Regulamento; e

c) a tributação de rendimentos auferidos por não residentes em razão de vendas realizadas no Brasil por intermédio de representantes (artigos 399 e 539 do RIR).

Neste texto vamos nos concentrar nas situações descritas nas letras “b” e “c” acima.

2. ESTABELECIMENTO PERMANENTE E COMISSÃO MERCANTIL

Segundo o artigo 693 do Código Civil, “o contrato de comissão tem por objeto a aquisição ou a venda de bens pelo comissário, em seu próprio nome, à conta do comitente”. Conforme o artigo 694, “o comissário fica diretamente obrigado para com as pessoas com quem contratar”. Contudo, “o comissário é obrigado a agir de conformidade com as ordens e instruções do comitente” (artigo 695 do Código Civil).

De acordo com o artigo 147, III, do RIR, “os comitentes domiciliados no exterior, quanto aos resultados das operações realizadas por seus mandatários ou comissários no País” são equiparados a pessoas jurídicas para fins do artigo 146, I, do RIR (incidência do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ).

A regra faz referência a mandatários ou comissários. Os comissários, na forma dos artigos do Código Civil antes referidos, realizam operações em nome próprio, por conta alheia. A seu turno, os mandatários realizariam operações em nome do comitente, sendo, em verdade, meros representantes³.

A forma de apuração do lucro tributável do comitente está prevista no artigo 398 do RIR. O *caput* deste artigo equipara a forma de cálculo do rendi-

2 “Art. 147. Consideram-se pessoas jurídicas, para efeito do disposto no inciso I do artigo anterior: [...] II - as filiais, sucursais, agências ou representações no País das pessoas jurídicas com sede no exterior (Lei n.º 3.470, de 1958, art. 76, Lei n.º 4.131, de 1962, art. 42, e Lei n.º 6.264, de 1975, art. 1.º).”

3 Ver: XAVIER, Manoela Floret Silva. A atribuição de lucros em estabelecimentos permanentes. In: TÓRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado: Volume IV*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 329.

mento dos comitentes domiciliados no exterior à forma de determinação dos lucros de filiais, sucursais, agências ou representações das sociedades estrangeiras autorizadas a funcionar no País.

Previsão importante é a constante do parágrafo único do artigo 398 do RIR, que esclarece que os rendimentos auferidos pelos comitentes não residentes está relacionada à “remessa para o Brasil de **mercadorias** consignadas a comissários, mandatários, agentes ou representantes, para que estes as vendam no País por ordem e conta dos comitentes” (destaque nosso). A utilização da palavra “mercadorias” indica que apenas se pode falar em aplicação desta regra no comércio de mercadorias, e não no caso de prestação de serviços⁴.

Os incisos que seguem o parágrafo único do artigo 398 trazem as regras para cálculo dos rendimentos do comitente, da seguinte forma:

I - o intermediário no País que for o importador ou consignatário da mercadoria deverá escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior (Lei nº 3.470, de 1958, art. 76, § 1º);

II - o lucro operacional do intermediário será a diferença entre a remuneração recebida pelos seus serviços e os gastos e despesas da operação que correrem por sua conta;

III - o lucro operacional do comitente será a diferença entre o preço de venda no Brasil e o valor pelo qual a mercadoria tiver sido importada acrescido das despesas da operação que correrem por sua conta, inclusive a remuneração dos serviços referidos no inciso anterior;

IV - na falta de apuração, nos termos dos incisos anteriores, os lucros do intermediário e do comitente serão arbitrados na forma do disposto neste Decreto;

V - o intermediário no País cumprirá os deveres previstos para as filiais de empresas estrangeiras autorizadas a funcionar no País e será responsável pelo imposto devido sobre o lucro auferido pelo seu comitente.”

Vale a pena observar que a tributação de comitentes não residentes tem base legal no artigo 76 e seus parágrafos 1º e 2º da Lei n. 3.470/58. Estes dispositivos se limitam a dispor o seguinte:

“Art. 76. As disposições legais que regulam a tributação dos lucros apurados no território nacional pelas filiais, sucursais, agências ou representações das sociedades estrangeiras autorizadas a funcionar no país, alcançam, igualmente, os rendimentos auferidos por comitentes domiciliados no exterior, nas operações realizadas por seus mandatários ou comissários no Brasil.

§ 1º Para os efeitos deste artigo, o agente ou representante do comitente com domicílio fora do país deverá escriturar os seus livros comerciais de modo que demonstre, além dos próprios rendimentos, os lucros reais apurados nas operações de conta alheia, em cada ano.

§ 2º Quando não forem regularmente apurados os resultados das operações de que trata este artigo, será arbitrado o lucro, para os fins da tributação, na conformidade da legislação em vigor.”

Percebe-se que a responsabilidade tributária do “intermediário no país”, prevista no inciso V do artigo 398 do RIR não tem base no artigo 76 da Lei n. 3.470/58, podendo ser questionada.

Conforme bem observado por Alberto Xavier, o dispositivo da Lei n. 3.470/58 tem uma redação mais abrangente do que o artigo 398 do RIR, na medida em que este, em seu parágrafo único, faz referência expressa a “mercadorias”, enquanto o artigo 76 da Lei n. 3.470/58 se refere, de forma mais abrangente, “a operações realizadas por seus mandatários ou comissários no Brasil”⁵.

3. ESTABELECIMENTO PERMANENTE E REPRESENTAÇÃO

Regra distinta é aplicável à mera representação. Segundo o artigo 399 do RIR, “no caso de serem efetuadas vendas, no País, por intermédio de agentes ou representantes de pessoas estabelecidas no exterior, o rendimento tributável será arbitrado de acordo com o disposto no art. 539”.

O Artigo 539 do RIR⁶ cuida da tributação de uma empresa não residente que realiza vendas no país, faturadas diretamente ao comprador, por intermédio de agentes ou representantes. Para fins de aplicação desta regra considera-se venda no Brasil quando a transação for concluída entre o comprador e o agente ou representante brasileiro (artigo 539, parágrafo único).

Somente será cabível a tributação no Brasil quando o agente ou representante tiver poderes para obrigar contratualmente o vendedor para com o adquirente, no Brasil, ou por intermédio de filial, sucursal ou agência do vendedor no País (inciso I).

Por outro lado, não é cabível a tributação “no caso de vendas em que a intervenção do agente ou representante tenha se limitado à intermediação de negócios, obtenção ou encaminhamento de pedidos ou propostas, ou outros atos necessários à mediação comercial, ainda que esses serviços sejam retribuídos com comissões ou outras formas de remuneração, desde que o agente ou representante não tenha poderes para obrigar contratualmente o vendedor” (inciso II).

Por fim, o dispositivo em comento estabelece que: (i) o fato exclusivo de o vendedor participar no capital do agente ou representante no País não implica atribuir a este poderes para obrigar contratualmente o vendedor (inciso III); e que (ii) o fato de o representante legal ou procurador do vendedor assinar eventualmente no Brasil contrato em nome do vendedor não é suficiente para determinar a aplicação do disposto neste artigo (inciso IV)⁷.

6 “Art. 539. No caso de serem efetuadas vendas, no País, por intermédio de agentes ou representantes de pessoas estabelecidas no exterior, quando faturadas diretamente ao comprador, o rendimento tributável será arbitrado de acordo com o disposto no art. 532.

Parágrafo único. Considera-se efetuada a venda no País, para os efeitos deste artigo, quando seja concluída, em conformidade com as disposições da legislação comercial, entre o comprador e o agente ou representante do vendedor, no Brasil, observadas as seguintes normas:

I - somente caberá o arbitramento nos casos de vendas efetuadas no Brasil por intermédio de agente ou representante, residente ou domiciliado no País, que tenha poderes para obrigar contratualmente o vendedor para com o adquirente, no Brasil, ou por intermédio de filial, sucursal ou agência do vendedor no País;

II - não caberá o arbitramento no caso de vendas em que a intervenção do agente ou representante tenha se limitado à intermediação de negócios, obtenção ou encaminhamento de pedidos ou propostas, ou outros atos necessários à mediação comercial, ainda que esses serviços sejam retribuídos com comissões ou outras formas de remuneração, desde que o agente ou representante não tenha poderes para obrigar contratualmente o vendedor;

III - o fato exclusivo de o vendedor participar no capital do agente ou representante no País não implica atribuir a este poderes para obrigar contratualmente o vendedor;

IV - o fato de o representante legal ou procurador do vendedor assinar eventualmente no Brasil contrato em nome do vendedor não é suficiente para determinar a aplicação do disposto neste artigo.”

7 Como observou Diana Piatti de Barros Lobo, esta exigência de habitualidade distingue o tratamento conferido aos representantes daquele aplicável aos comissários, já que, para estes, não

Nas situações em que se verificar a aplicação do artigo 539 do RIR, a tributação do não residente seguirá a regra prevista no artigo 532 do Regulamento, que prevê o arbitramento do lucro de acordo com os percentuais aplicáveis à apuração do Imposto de Renda pelo Lucro Presumido, acrescidos de 20%⁸.

Embora o artigo 539 não faça referência direta a mercadorias, o fato de o *caput* falar em **vendas e comprador** e o parágrafo único mencionar **legislação comercial** leva a entender que este dispositivo também cuida apenas da venda de mercadorias e não da prestação de serviços.

A afirmação acima é reforçada pelo fato de a base legal do artigo 539 do RIR ser o § 3º do artigo 76 da Lei n. 3.470/58, segundo o qual “no caso de serem efetuadas vendas, no país, por intermédio de agentes ou representantes de pessoas estabelecidas no exterior, o rendimento tributável será arbitrado à razão de 20% (vinte por cento) do preço total da venda, faturado diretamente ao comprador”. Dada a quase irrelevância do comércio internacional de serviços na década de cinquenta do século passado, não admira que não se tenha cogitado da intermediação de serviços.

Analisando-se o § 3º do artigo 76 da Lei n. 3.470/58 percebe-se que a regra de arbitramento prevista no artigo 539 do RIR diverge daquela prevista na lei. Mesmo sendo a base prevista no regulamento menor do que a prevista na Lei n. 3.470/58, tal discrepância poderia servir de argumento para se questionar a falta de base legal para o disposto no artigo 539.

4. COMPARAÇÃO DO TRATAMENTO DISPENSADO NOS CASOS DE COMISSÃO E DE REPRESENTAÇÃO

Em linhas gerais, comparando-se as sistemáticas de tributação previstas nos artigos 398 e 539 do RIR temos semelhanças e distinções. Uma semelhança, destacada acima, é a aplicação das aludidas regras apenas no que se refere à intermediação da venda de mercadorias, não havendo base, em princípio, para sua aplicação à prestação de serviços.

foi feita tal exigência, de modo que mesmo atuações eventuais gerariam a equiparação a pessoa jurídica (LOBO, Diana Piatti de Barros, Breves noções sobre o conceito de estabelecimento permanente no direito tributário brasileiro, 2008, p. 73).

8 “Art. 532. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, observado o disposto no art. 394, § 11, quando conhecida a receita bruta, será determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados no art. 519 e seus parágrafos, acrescidos de vinte por cento.”

Porém, parece-nos que as diferenças chamam mais a atenção. Uma primeira distinção diz respeito à habitualidade das transações. Como vimos, o artigo 398 não faz nenhuma referência à necessidade de habitualidade das intermediações para sua aplicação. A seu turno, o inciso IV do parágrafo único do artigo 539 deixa claro que a assinatura eventual de contratos não é bastante para configurar sua hipótese de incidência⁹.

Outra diferença marcante temos na sistemática de apuração do lucro do não residente. Segundo Alberto Xavier haveria uma sistemática para os casos de *faturamento indireto* (comissão mercantil) e de *faturamento direto* (representação)¹⁰. No primeiro caso, como vimos, haverá uma forma de apuração do lucro atribuível ao comitente no Brasil. Por sua vez, no segundo caso, como sempre se aplica o arbitramento, a base presumida prevalecerá.

Acreditamos haver uma confusão irreconciliável entre os artigos 147, III e 398 do RIR de um lado, e os artigos 399 e 539 do outro, quando os primeiros fazem referência a comissário **ou** mandatário do comitente no exterior.

Na verdade, entendemos que o artigo 398 deveria fazer referência apenas a **comissários**, na medida em que os **mandatários** estariam sob a incidência do artigo 539. A redação, como está, fica confusa, na medida em que se torna difícil estabelecer a fronteira entre os artigos 398 e 539 no que tange à tributação dos mandatários e representantes. Ao final, parece-nos que o artigo 398 deveria ser aplicado no caso dos comissários, enquanto o 539 alcançaria tanto os mandatários quanto os representantes.

5. DECISÕES SOBRE A MATÉRIA

De uma maneira geral, são raras as decisões sobre estabelecimentos permanentes na experiência brasileira, não se notando uma tradição de aplicação dos dispositivos comentados acima na prática.

A maioria das decisões, administrativas e judiciais, que fazem referência à expressão “estabelecimento permanente”, em verdade, não dedicam maior atenção ao tema. Tratam-se de casos que analisam a aplicabilidade do artigo 7

9 Ver: CARVALHO, André de Souza. Brazilian Report. In: *Cahiers de Droit Fiscal International* 94a. The Netherlands: IFA, 2009. p. 161.

10 XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 2010, p. 540-541.

dos tratados tributários celebrados pelo Brasil sobre a contratação de serviços sem transferência de tecnologia¹¹.

Deixando de lado essas decisões, que não passam pela análise do direito doméstico, são realmente raros os casos em que se cogita da tributação de estabelecimentos permanentes. Como veremos, poucos são os casos que cuidam das regras previstas no RIR.

Diana Piatti de Barros Lobo cita uma decisão (n. 9/1998) onde se aplicou o artigo 124, III, do RIR/94, equivalente ao artigo 147, III, do regulamento em vigor. No caso, afastou-se a aplicação da regra doméstica pela aplicação do tratado Brasil-Holanda. Eis a ementa desta decisão:

“Tratado internacional. Supremacia sobre a legislação interna. Alcance da tributação pelo imposto brasileiro. I – Em matéria tributária, o tratado internacional tem primazia sobre a legislação interna, derrogando-a no que lhe for contrária. II- Diferentemente do que estabelece o art. 124, inciso III, do RIR, de 1994, o tratado internacional celebrado entre Brasil e Holanda afasta do alcance do imposto de renda brasileiro os valores auferidos por empresa domiciliada na Holanda em operações de industrialização por encomenda feitas no país com fins de venda, desde que a referida empresa não mantenha aqui um estabelecimento permanente. III- O mesmo tratado internacional estabelece que não se considera estabelecimento permanente a manutenção de estoque de bens ou mercadorias pertencentes à empresa estrangeira unicamente para fins de ‘transformação por outra empresa’.”¹²

A seu turno, Alberto Xavier faz referência a uma decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão n. 01-967/89) que aplicou o artigo 401 do RIR/80, equivalente ao atual artigo 539 do RIR/99, na qual se decidiu que a relação de controle não é o bastante para se presumir a capacidade do representante para assumir contrato em nome do não residente. Segundo esta decisão “é necessário que fique provado, para fins de arbitramento, na forma

11 UCKMAR, Víctor; GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André et al. *Manual de Direito Tributário Internacional*. São Paulo: Dialética, 2012. p. 349-354; ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados contra a Bitributação da Renda*. 2 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 247-256. Para uma análise detalhada do tema, ver: XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 2010, p. 563-571.

12 LOBO, Diana Piatti de Barros, Breves noções sobre o conceito de estabelecimento permanente no direito tributário brasileiro, 2008, p. 74. Esta decisão também é citada por André Carvalho (CARVALHO, André de Souza. Brazilian Report. In: *Cahiers de Droit Fiscal International* 94a. The Netherlands: IFA, 2009. p. 158).

do art. 401 do RIR/80, que o agente ou representante no Brasil tenha poderes para obrigar contratualmente o vendedor para com o adquirente situado no Brasil. O fato exclusivo de o vendedor participar com 99,99% no capital do agente ou representante no país não implica atribuir a este poderes para obrigar contratualmente o vendedor”.¹³

Mais recentemente, no dia 31 de janeiro de 2013, foi publicada a decisão proferida pela Superintendência Regional da Receita Federal da Quarta Região Fiscal (Alagoas, Paraíba, Pernambuco e Rio Grande do Norte) no Processo de Consulta n. 4/2013, a qual cuidou exatamente da aplicação do artigo 539 do RIR. A ementa desta decisão tem a seguinte redação:

“Direito Tributário Internacional. Elementos de estraneidade. Tributação sintética do chamado ‘doing business’, no Brasil, por empresa domiciliada no exterior. Princípio da força de atração restrita do estabelecimento permanente de caráter pessoal. Formas contratuais de atuação da pessoa jurídica não residente que prescindem de instalação material própria. Equiparação de pessoa jurídica forânea a pessoa jurídica residente. Princípio da absorção. No caso de serem efetuadas vendas, no Brasil, por intermédio de representante (residente ou domiciliado no País) de pessoa jurídica domiciliada no exterior, o qual detenha mandato com poderes para obrigar contratualmente o vendedor para com o adquirente no território nacional, quando faturadas diretamente a este, o arbitramento do lucro da empresa estrangeira no Brasil será determinado mediante a aplicação do percentual de presunção legalmente previsto sobre a receita bruta, acrescido de vinte por cento.”

A parte inicial da ementa parece desnecessária, uma vez que é feita referência à tributação de “estabelecimento permanente”, sendo que, como pontuado anteriormente, o RIR não fez referência a tal figura. Trata-se, isso sim, de aplicação da regra de tributação de não residentes no caso de vendas feitas por agente dependente no Brasil, conforme previsto no artigo 539 do Regulamento. No mais, a decisão apenas aplica este dispositivo.

Concluindo-se que a discrepância entre o artigo 539 e o § 3º do artigo 76 da Lei n. 3.470/58, antes apontada, seria o bastante para a invalidade daquele, a decisão seria também questionável.

6. CONFRONTO ENTRE A LEGISLAÇÃO BRASILEIRA E OS TRATADOS INTERNACIONAIS

De uma maneira geral, o tratamento conferido pela legislação doméstica brasileira aos “estabelecimentos permanentes pessoais” está em linha com o que dispõem os tratados internacionais tributários celebrados pelo Brasil. Como afirma João Francisco Bianco “tanto os comissários como os agentes ou representantes dependentes, com poderes para obrigar o vendedor estrangeiro, enquadram-se igualmente dentro do conceito de estabelecimento permanente pessoal, previsto nos tratados”¹⁴.

Contudo, há algumas discrepâncias entre o modelo doméstico e o convencional. Diana Piatti de Barros Lobo analisou a questão. Demonstra a autora divergências entre os dois modelos, principalmente: (a) a exigência de habitualidade, prevista no artigo 5 (5) da Convenção Modelo da OCDE e que, como vimos, não está prevista na legislação doméstica no caso do artigo 398 do RIR; e (b) a maior abrangência do artigo 5 (5), que alcançaria também transações com serviços, intangíveis, etc¹⁵.

Além disso, no que se refere ao tratamento conferido aos comitentes, nota-se que, enquanto a legislação brasileira os equipara a uma pessoa jurídica para fins do IRPJ, a Convenção Modelo da OCDE foca apenas na tributação do resultado do estabelecimento permanente.

Por fim, outra diferença relevante reside no fato de que a legislação doméstica brasileira não se fundamenta nos conceitos de “dependência” e “independência”, que são chave para a aplicação do artigo 5 da Convenção Modelo da OCDE.

Quanto à questão da habitualidade, os Comentários da OCDE à Convenção Modelo afirmam que “o requisito de que o agente deve exercer habitualmente uma autoridade para concluir contratos reflete o princípio inerente ao artigo 5 de que a presença que uma empresa mantém no Estado Contratante deve ser mais do que meramente transitória para se considerar que a empresa

14 BIANCO, João Francisco. O Estabelecimento Permanente na Legislação do Imposto de Renda. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário: 9º Volume*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 311.

15 LOBO, Diana Piatti de Barros, Breves noções sobre o conceito de estabelecimento permanente no direito tributário brasileiro, 2008, p. 73.

tem um estabelecimento permanente e, portanto, uma presença tributável, naquele Estado”¹⁶.

Aqui surge, a nosso ver, uma primeira incompatibilidade entre o regime de tributação de estabelecimentos permanentes pessoais de acordo com a legislação brasileira e os tratados internacionais celebrados pelo Brasil. Todas as 29 convenções brasileiras em vigor têm em seu artigo 5 a regra no sentido de que a habitualidade é um requisito para a identificação de um estabelecimento permanente pessoal. Assim sendo, parece-nos que, nesses casos, a norma convencional prevaleceria sobre a doméstica, de modo que não seria possível aplicar o artigo 398 do RIR a não ser que ficasse demonstrada a habitualidade da atuação do comissário no Brasil.

A segunda incompatibilidade do regime brasileiro com aquele previsto nos tratados refere-se ao cálculo do lucro atribuível ao estabelecimento permanente no Brasil. Este ponto foi bem identificado por João Francisco Bianco.

Aponta o referido autor que a quase integralidade dos tratados brasileiros, à exceção daquele celebrado com a China, apenas admitem o método direto para a determinação dos lucros do estabelecimento permanente, segundo o qual este “é tributado de acordo com suas receitas e despesas próprias, lançadas em registros contábeis segregados, como se fosse uma pessoa jurídica autônoma e independente”¹⁷. Consequentemente, temos que o regime de tributação presumida, estabelecido no artigo 539 do RIR, não é compatível com a sistemática de tributação prevista no artigo 7 das convenções brasileiras. Esta é a conclusão de Bianco, quando afirma que:

“Diante do exposto, podemos concluir que existe uma incompatibilidade entre os tratados firmados pelo Brasil para evitar a dupla tributação e o artigo 539 do Regulamento do Imposto de Renda. Em função disso, esse regime excepcional de tributação por arbitramento não pode ser exigido nas hipóteses em que a empresa estrangeira que realizar vendas diretas no Brasil, através de agente com plenos poderes de representação, estiver sediada em país que tenha firmado tratado com nosso País.”¹⁸

16 OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital*. Paris: OECD, 2010. p. 106.

17 BIANCO, João Francisco, O Estabelecimento Permanente na Legislação do Imposto de Renda, 2005, p. 312.

18 BIANCO, João Francisco, O Estabelecimento Permanente na Legislação do Imposto de Renda, 2005, p. 313.

Concordamos com esta conclusão, da qual se infere que, nos casos em que a empresa representada estiver domiciliada em país com o qual o Brasil tenha celebrado tratado sobre a tributação da renda e do capital, será inaplicável o arbitramento previsto no artigo 539 do RIR. Isso, contudo, não significa a impossibilidade de tributação, pelo Brasil, dos lucros atribuíveis ao estabelecimento permanente. Como esta está prevista na própria convenção internacional, seria possível a tributação, desde que as autoridades fiscais brasileiras fizessem uso do modelo direto de atribuição de lucros ao estabelecimento permanente.

A terceira incompatibilidade entre o regime doméstico brasileiro e os tratados internacionais refere-se à exigência de dependência para a identificação de um estabelecimento nos moldes do artigo 5 do Modelo da OCDE.

De fato, conforme o artigo 5 (6) da Convenção Modelo da OCDE “não se considerará que uma empresa de um Estado Contratante tenha um estabelecimento permanente no outro Estado pelo simples fato de aí exercer sua atividade por intermédio de um corretor, de um comissário geral ou de qualquer outro agente que goze de um ‘status’ independente, desde que essas pessoas atuem no âmbito normal de suas atividades”.

Segundo os Comentários da OCDE, “uma pessoa estará sob o escopo do parágrafo 6, isto é, não configurará um estabelecimento permanente da empresa pela qual atua se: (a) ele é independente da empresa, tanto legal quanto economicamente; e (b) ele atua no curso ordinário de seus negócios quando atua em benefício de tal empresa”¹⁹.

Como resume Roy Rohatgy “para qualificar como um estabelecimento permanente de agência um (a) agente dependente, ou (b) um agente independente que não esteja atuando no curso ordinário de seus negócios, devem (i) agir em nome da empresa, (ii) devem ter autoridades para concluir contratos em nome da empresa, e (iii) deve exercer tal autoridade de forma habitual e contínua (não isolada)”²⁰.

As regras brasileiras não fazem referência ao requisito da dependência para sua aplicação. Dessa forma, diante de um caso concreto, caso seja aplicável o artigo 5 (6) da Convenção Modelo, que se encontra reproduzido nas con-

19 OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital*. Paris: OECD, 2010. p. 107.
20 ROHATGY, Roy. *Basic International Taxation*. Richmond: Richmond, 2005. v. I. p. 129.

venções celebradas pelo Brasil²¹, temos que o tratado internacional afastaria a aplicação das regras domésticas previstas nos artigos 398, 399 e 539 do RIR.

7. CONCLUSÃO

Diante do exposto, é possível concluir que, embora a legislação brasileira não use a expressão “estabelecimento permanente” e, portanto, não traga um conceito que lhe seja equivalente, há aqui algumas regras domésticas que se assemelham aos chamados “estabelecimentos permanentes pessoais”.

Na prática, não é comum a aplicação dos artigos 398 e 539 do RIR, sendo raros os casos em que o tema foi analisado pelas autoridades fiscais brasileiras.

De um modo geral, a sistemática doméstica é compatível com os tratados internacionais tributários celebrados pelo Brasil. Contudo, nota-se algumas inconsistências entre as regras convencionais e as domésticas que podem servir de base para questionamentos em casos concretos.

21 Apenas os tratados com Chile, China, Índia e México têm uma redação um pouco diferente do Modelo da OCDE. Os tratados com o Chile e o México estabelecem, além dos requisitos previstos no Modelo, outro no sentido de que nas relações entre as empresas não se acordem ou imponham condições que sejam distintas das geralmente acordadas por agentes independentes. Por seu turno, os tratados com a China e a Índia possuem regra adicional no sentido de que se a atividade do agente for desenvolvida total ou quase totalmente para o não residente aquele não será considerado independente.

Capítulo 9

Treaty Shopping e a Cláusula de Beneficiário Efetivo nas Convenções Sobre a Tributação da Renda e do Capital Celebradas pelo Brasil

1. INTRODUÇÃO

A legislação brasileira tem passado por diversas modificações no que se refere ao tratamento de temas de tributação internacional. Uma das novidades legislativas nesse campo, trazida pelo § 1º do artigo 26 da Lei n. 12.249/2010¹, foi a definição do conceito de beneficiário efetivo.

O instituto do *beneficial owner*, traduzido para o vernáculo como beneficiário efetivo, tem origem no direito anglo-saxão², e já tem tradição na doutrina do Direito Internacional Tributário, embora apenas tenha sido utilizado pela legislação tributária doméstica brasileira a partir de 2008, com a edição da Lei n. 11.727.

Anteriormente, a definição do conceito de beneficiário efetivo já era relevante para os propósitos da aplicação de regras convencionais. De fato, sabe-se que desde 1977 a OCDE começou a utilizar em sua Convenção Modelo cláusulas de beneficiário efetivo como medida para evitar a fruição do tratamento de determinada convenção por pessoa com uma residência meramente formal em um dos Estados contratantes.³

Algumas convenções brasileiras, como as celebradas com África do Sul, Bélgica, Canadá, Chile, China, Coreia do Sul, Equador, Filipinas, Finlândia, Holanda, Hungria, Índia, Israel, Itália, México, Noruega, Portugal, Repúblicas Tcheca e Eslovaca, e Ucrânia, possuem cláusula de beneficiário efetivo nos seus artigos 10 (dividendos), 11 (juros) e 12 (royalties).

A Convenção-Modelo da OCDE e, conseqüentemente, as convenções celebradas pelo Brasil, não definem o conceito de beneficiário efetivo. Dessa forma, a aplicação de tais regras passa pelo artigo 3 (2) da Convenção-Modelo,

1 "Para efeito do disposto no inciso I do caput deste artigo, considerar-se-á como efetivo beneficiário a pessoa física ou jurídica não constituída com o único ou principal objetivo de economia tributária que auferir esses valores por sua própria conta e não como agente, administrador fiduciário ou mandatário por conta de terceiro."

2 Cf. HOLMES, Kevin. *International Tax Policy and Double Tax Treaties*. Amsterdam: IBFD, 2007. p. 234.

3 Ver itens 7 a 10 dos Comentários da OCDE ao artigo 1 da Convenção-Modelo de 1977. Segundo Luc De Broe, há quem sustente que, de fato, a regra incluída no Modelo de 1977 apenas explicitou a regra do beneficiário efetivo, a qual já estaria presente, implícita na expressão "pago... a um residente", presente nos artigos 10 (1) e 11 (1) (DE BROE, Luc. *International Tax Planning and Prevention of Abuse*. Amsterdam: IBFD, 2008. p. 654-660). Esta seria, inclusive, a posição expressada no Comentário da OCDE ao Artigo 10 (2) da Convenção-Modelo, quando afirma que "a exigência de benefício efetivo foi incluída no parágrafo 2 do Artigo 10 para clarificar o significado das palavras 'pago... a um residente', conforme utilizadas no parágrafo 1 do Artigo" (OECD. *Model Convention on Income and on Capital*. OECD: Paris, 2010. p. 187).

que traz a regra geral de reenvio ao direito doméstico para as situações em que a definição de um determinado termo não está prevista na convenção ou em seu contexto.

O objeto deste estudo é exatamente analisar a aplicação do artigo 3 (2) da Convenção-Modelo às convenções celebradas pelo Brasil, buscando identificar se a definição presente no § 1º do artigo 26 da Lei n. 12.249/2010 servirá como instrumento para a integração de tais convenções, sendo o *locus* onde se deve buscar a definição de beneficiário efetivo para fins de aplicação das regras destes tratados. Tal análise será feita considerando alguns casos em que se discutiu a aplicação das regras convencionais sobre a matéria na experiência estrangeira.

Antes, porém, de entrarmos na análise deste ponto específico, apresentaremos considerações gerais sobre a cláusula de beneficiário efetivo, analisando sua utilização como instrumento de combate ao *treaty shopping*.

Ressalvamos que todos os textos transcritos neste artigo, originalmente escritos em outras línguas, foram livremente vertidos para o português pelo autor.

2. TREATY SHOPPING: ABUSO DAS CONVENÇÕES CONTRA A BITRIBUTAÇÃO

São diversas as finalidades das convenções para evitar a dupla tributação da renda. Até mesmo por tal razão atualmente a OCDE denomina seu modelo *Convenção-Modelo sobre a Tributação da Renda e do Capital*, sem mais fazer referência expressa à dupla tributação e ao combate à evasão fiscal.

Entre os fins visados com uma convenção desta natureza, encontram-se a prevenção da bitributação, a repartição de receitas tributárias entre os países signatários, a segurança jurídica das transações comerciais entre residentes dos mesmos, o fomento a investimentos internacionais e a proteção da não-discriminação⁴.

Outra finalidade das convenções em questão é prevenir a evasão fiscal.⁵ Como destaca David R. Davies, “enquanto de um lado negócios internacionais

4 Cf. ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda*. 2 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 74-89.

5 Cf. PIRES, Manuel. *International Juridical Double Taxation of Income*. Deventer: Kluwer Academic Publishers, 1989. p. 214; SERRANO ANTÓN, Fernando. Los Principios Básicos de la Fiscalidad Internacional y los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional: Historia, Tipos, Fines, Estructura y Aplicación. In: SERRANO ANTÓN, Fernando (Coord). *Fiscalidad Internacional*. Madrid: Centros de Estudios Financieros, 2001. p. 119; ROTHMANN, Gerd W. Bitributação In-

estão expostos ao risco de serem sujeitos à dupla (ou até múltipla) tributação, de outro lado, tais atividades podem também apresentar oportunidades de elisão ou evasão fiscais”.⁶

É interessante a análise feita por Philip Baker, para quem, a despeito da evidente dependência dos Estados em relação aos tributos, a arrecadação fiscal continuará sendo uma atividade *impopular*, de forma que se pode esperar que a elisão e até mesmo a evasão tributárias continuem sendo uma constante.⁷ Assim, segundo o professor britânico, “um dos papéis da tributação internacional do século XXI será o de dar assistência às autoridades fiscais no combate à evasão fiscal, como também ajudá-las na determinação da linha divisória entre a elisão fiscal aceitável e a inaceitável”.⁸

A própria utilização das convenções pode se dar de forma ilegítima,⁹ sendo a principal forma de abuso o chamado *treaty shopping*,¹⁰ o uso impróprio do tratado, o qual, nas palavras de Rosembuj “indica o uso de um convênio de dupla tributação por parte de uma pessoa jurídica, física ou sujeito de direito que, com propriedade, carece de legitimidade para fazê-lo”.¹¹ Na mesma linha,

ternacional. In: DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio; ROTHMANN, Gerd W. *Temas Fundamentais do Direito Tributário Atual*. Belém: CEJUP, 1983. p. 138; ROTHMANN, Gerd W. *Interpretação e Aplicação de Acordos Internacionais contra a Bitributação*. Tese de doutoramento apresentada à Universidade de São Paulo. São Paulo, 1978. p. 87; GARBARINO, Carlo. *Manuale di Tassazione Internazionale*. [S.L.]: IPSOA, 2005. p. 149; GOUTHIERE, Bruno. *Les Impôts dans les Affaires Internationales*. Paris: Editions Francis Lefebvre, 1989. p. 24.

6 DAVIES, David R. *Principles of International Double Taxation Relief*. London: Sweet & Maxwell, 1985. p. 6.

7 BAKER, Philip. A Tributação Internacional no Século XXI. Tradução Elise M. Sakane. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 19, 2005, p. 43-44. Sobre as razões que levam os contribuintes a não se sentirem inclinados a adimplir seus deveres fiscais, ver: SCHMÖLDERS, Günter. *The Psychology of Money and Public Finance*. Tradução Iain Grant e Karen Green. New York: Palgrave Macmillan, 2006, p. 157-210; ROCHA, Sérgio André. Ética da Administração Fazendária e Processo Administrativo Fiscal. In: ROCHA, Sérgio André. *Processo Administrativo Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 613-616.

8 BAKER, Philip, A Tributação Internacional no Século XXI, 2005, p. 44.

9 Cf. UCKMAR, Victor. Introducción. In: UCKMAR, Victor (Coord.). *Curso de Derecho Tributario Internacional*. Tradução Cristian J. Billardi; Juan O. Zanotti Aichino. Bogotá: Temis, 2003, v. I, p. 8.

10 De acordo com Pasquale Pistone, embora o *treaty shopping* seja o caso mais freqüente de abuso das CDTs, não pode ser considerado como sua fonte exclusiva, havendo também abuso quando se faz uso de operações triangulares e no caso do *rule shopping* (Cf. PISTONE, Pasquale. *El Abuso de los Convenios Internacionales en Materia Fiscal*. In: UCKMAR, Victor (Coord.). *Curso de Derecho Tributario Internacional*. Tradução Cristian J. Billardi; Juan O. Zanotti Aichino. Bogotá: Temis, 2003, v. II, p. 122).

11 ROSEMBUJ, Tulio. *Fiscalidad Internacional*. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 111. Ver também o seguinte estudo do autor sobre o tema: ROSEMBUJ, Tulio. “Treaty Shopping”: El Abuso do Tratado. In: UCKMAR, Victor (Coord.). *Curso de Derecho Tributario Internacional*. Tradução Cristian J. Billardi; Juan O. Zanotti Aichino. Bogotá: Temis, 2003, v. II, p. 156-180. Na doutrina nacional, ver: HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais do*

Luc De Broe afirma que o “*treaty shopping* refere-se a uma situação em que uma pessoa que não tem direito aos benefícios de um tratado tributário faz uso de outra pessoa (normalmente jurídica) para obter aqueles benefícios convencionais que não lhe estariam disponíveis diretamente”¹².

Em linha com os referidos autores está Luís Eduardo Schoueri, responsável pelo primeiro estudo de fôlego sobre o tema no Brasil, para quem o “*treaty shopping* ocorre quando, com a finalidade de obter benefícios de um acordo de bitributação, um contribuinte que, de início, não estaria incluído entre seus beneficiários, estrutura seus negócios, interpondo, entre si e a fonte de rendimento, uma pessoa ou um estabelecimento permanente, que faz jus àqueles benefícios”¹³.

Note-se que o reconhecimento de que é possível que os contribuintes busquem uma utilização abusiva das convenções para evitar da dupla tributação da renda não significa que o planejamento fiscal internacional seja aprioristicamente uma prática condenável ou ilegítima. Como destaca Pietro Adonnino:

Desta maneira, o planejamento tributário, como parte do planejamento empresarial, aparece como uma atividade perfeitamente legítima e inclusive estimulável e frequentemente certamente necessária.

Isso vale também para o PFI [*Planejamento Fiscal Internacional*] onde o empresário deve considerar normas pertencentes a ordenamentos diferentes, que podem ainda resultar contraditórias, que podem prever instrumentos de superação de conflitos, mas que também podem deixar espaços utilizados pelos operadores ante a ausência de claros obstáculos ou de critérios normativos.¹⁴

Planejamento Tributário. São Paulo: Saraiva, 1997; TÔRRES, Heleno. Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário e Operações Transnacionais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 323-336; FERNANDES, Edison Carlos. Considerações sobre Planejamento Tributário Internacional. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ANDRADE, José Maria Arruda de (Coords.). *Planejamento Tributário*. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 20-22; MOREIRA JÚNIOR, Gilberto de Castro. Elisão Fiscal Objetiva no âmbito Internacional. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ANDRADE, José Maria Arruda de (Coords.). *Planejamento Tributário*. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 49-62; CARVALHO, André de Souza; OLIVEIRA, André Gomes de. *Planejamento Tributário Internacional*. In: GOMES, Marcus Lívio; ANTONELLI, Leonardo Pietro (Coords.). *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010. v. III. p. 552-610.

12 DE BROE, Luc. *International Tax Planning and Prevention of Abuse*. Amsterdam: IBFD, 2008. p. 10.

13 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Planejamento Fiscal Através dos Acordos de Bitributação: Treaty Shopping*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1995. p. 21.

14 ADONNINO, Pietro. La Planificación Fiscal Internacional. In: UCKMAR, Victor (Coord.). *Curso de Derecho Tributario Internacional*. Tradução Cristian J. Billardi; Juan O. Zanotti Aichino. Bogotá: Temis, 2003, v. I, p. 53.

A temática do beneficiário efetivo do tratamento previsto em uma convenção tributária está relacionada à figura do *treaty shopping*¹⁵. De fato, como apontam André de Souza Carvalho e André Gomes de Oliveira, como os critérios para o combate ao abuso dos tratados internacionais têm se mostrado insatisfatórios, “precisou-se recorrer ao combate ao *treaty shopping* mediante o ataque à interposição de pessoas como empresas-canais (*conduit companies*), empresas-base (*base companies*) e empresas trampolins (*stepping stone companies*). Tal combate é normalmente perpetrado através de cláusulas especiais, como as de limitação de benefícios e cláusulas de beneficiário efetivo (*beneficial owner*)”¹⁶.

Na Convenção-Modelo da OCDE, a cláusula de beneficiário efetivo aparece nos artigos 10 (dividendos), 11 (juros) e 12 (royalties)¹⁷, com vistas a garantir ao Estado da fonte que o tratamento convencional será aplicável apenas nas situações em que o destinatário das remessas seja seu beneficiário efetivo, visando impedir que entidades interpostas consigam se beneficiar das regras previstas no tratado internacional.

3. AFINAL, QUEM É O BENEFICIÁRIO EFETIVO DE UMA TRANSAÇÃO?

Convenção-Modelo da OCDE não define o conceito de beneficiário efetivo¹⁸. Da mesma maneira, seus Comentários ao Modelo não se aprofundam na

15 Cf. VOGEL, Klaus. [Preface to article 10]. In: VOGEL, Klaus (Coord.). *On Double Taxation Conventions*. London: Kluwer, 1998. p. 561; LEFEBVRE, Francis. *Les Impôts dans les Affaires Internationales*. Paris: Éditions Francis Lefebvre, 1989; DEUTSCH, Robert; ARKWRIGHT, Roisin; CHIEW, Daniela. *Principles and Practice of Double Taxation Agreements*. London: BNA International, 2008. p. 82; FALCÓN Y TELLÁ, Ramón; PULIDO GUERRA, Elvira. *Derecho Fiscal Internacional*. Barcelona: Marcial Pons, 2010. p. 251; ALMUNDÍ CID, José Manuel; SERRANO ANTÓN, Fernando. Las Medidas Antiabuso en los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional. In: CORDÓN EZQUERRO, Teodoro (Coord.). *Manual de Fiscalidad Internacional*. 3. ed. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2007. v. I. p. 873; CATÃO, Marcos André Vinhas. A “Cláusula de Beneficiário Efetivo”. Limites à sua Aplicação. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. v. II. p. 424.

16 CARVALHO, André de Souza; OLIVEIRA, André Gomes de, Planejamento Tributário Internacional, 2010, p. 555.

17 Uma regra antielisiva específica convencional, que possui uma lógica semelhante à da cláusula de beneficiário efetivo, é aquela constante no artigo 17 (2) da Convenção Modelo. Sobre o tema, ver: BELLAN, Daniel Vitor. *Direito Tributário Internacional: Rendimentos de Pessoas Físicas nos Tratados Internacionais contra a Dupla Tributação da Renda*. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 251-258.

18 Para Leonardo Freitas de Moraes e Castro: “Apesar de não existir uma definição positiva expressa do termo “beneficiário efetivo”, seja na Convenção Modelo seja em seus Comentários, é possível extrair uma definição negativa deste conceito nos Comentários, na medida em que eles mencionam expressamente algumas figuras que não são consideradas beneficiário efetivo dos dividendos, juros e royalties.

matéria¹⁹. Segundo item 12 do comentário ao artigo 10, “o termo beneficiário efetivo não é usado em um sentido técnico restrito. Do contrário, ele deve ser interpretado em seu contexto e à luz do objeto e propósitos da Convenção, incluindo evitar a dupla tributação e prevenir a evasão e a elusão fiscais”²⁰.

A dificuldade para a compreensão do termo aumenta quando levamos em consideração a observação da Carlo Garbarino, que ao comentar a passagem dos Comentários da OCDE transcrita acima destaca que não existe, no Direito Internacional Tributário, um conceito de beneficiário efetivo²¹. Acrescente-se a isso a asserção de Vogel, no sentido de que, antes de 1977 e a sua inclusão na Convenção-Modelo, o mesmo não era muito utilizado²².

Diante deste cenário, a doutrina internacional apresenta algumas possibilidades para a construção de sentido da expressão beneficiário efetivo, a saber:

a) **Definição de beneficiário efetivo a partir da common law:** considerando a origem da separação da propriedade legal e seu benefício nos regimes de *common law*, propõe-se que lá se busque sua definição. Conforme noticia Luc De Broe, esta linha de entendimentos é defendida por Charl P. du Toit, para quem haveria evidências de que os elaboradores da Convenção-Modelo de 1977, ao incorporarem ao texto a expressão beneficiário efetivo, o fizeram numa tentativa de incorporação do instituto da *common law*, mesmo levando em consideração que a OCDE é composta também por países de sistemas de *civil*

De acordo com o Comentário número 10 ao Artigo 11 (2), um agente ou um procurador que receba os rendimentos não pode ser considerado como o beneficiário efetivo destes. Todavia, a pessoa que temporária e precariamente receba juros não pode ser considerada a verdadeira titular de tais rendimentos e, destarte, não pode invocar a aplicação das disposições do tratado” (CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. *Caso Prévost*. In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e (Coord.). *Tributação Internacional: Análise de Casos*. São Paulo: MP Editora, 2010. p. 225-226). No mesmo sentido: DE BROE, Luc, *International Tax Planning and Prevention of Abuse*, 2008. p. 68o.

19 No dia 29 de abril de 2011 a OCDE tornou pública a minuta para discussão de uma proposta de alteração nos comentários aos artigos 10, 11 e 12 da Convenção-Modelo, com a finalidade de tornar o conceito de beneficiário efetivo mais claro. A proposta do Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE pode ser encontrada em: <http://www.oecd.org/dataoecd/49/35/47643872.pdf>.

20 OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital*. OECD: Paris, 2010. p. 187.

21 GARBARINO, Carlo. *Manuale di Tassazione Internazionale*. [S.L.]: IPSOA, 2005. p. 749. No mesmo sentido: RUSSO, Raffaele. *Anti-Avoidance Rules*. In: RUSSO, Raffaele (Coord.). *Fundamentals of International Tax Planning*. Amsterdam: IBFD, 2007. p. 231.

22 VOGEL, Klaus, [Preface to article 10], 1998, p. 561. Luc De Broe apresenta uma lista dos tratados em que a expressão beneficiário efetivo foi utilizada antes de sua inclusão na Convenção-Modelo da OCDE em 1977 (DE BROE, Luc, *International Tax Planning and Prevention of Abuse*, 2008. p. 10).

*law*²³, que regra geral não possuem regras sobre *beneficial ownership*.²⁴

b) Definição de beneficiário efetivo como um conceito tributário: aqui, o beneficiário efetivo seria definido, segundo Raffaele Russo, “a partir de uma perspectiva puramente tributária”, como sendo “a pessoa a quem a renda é atribuível para fins tributários”.²⁵ Aponta o autor italiano que esta perspectiva seria encontrada no relatório da OCDE sobre *partnerships*.²⁶

c) Definição de beneficiário efetivo a partir do reenvio ao direito doméstico dos signatários de uma convenção: uma vez que a Convenção-Modelo não definiu beneficiário efetivo, uma alternativa seria sua definição a partir da legislação doméstica dos Estados contratantes, posição à qual se opõem autores como Vogel²⁷, Philip Baker²⁸ e Luc De Broe²⁹. Heleno Tôrres, ao cuidar do beneficiário efetivo em seu trabalho sobre planejamento tributário internacional, destaca que “este é o típico conceito de Direito Internacional Tributário, cujos traços definidores e notas distintivas não podem ser encontrados no direito interno dos Estados signatários, mas construídos no âmbito de interpretação do próprio acordo de direito internacional”³⁰. Analisaremos esta posição mais detidamente adiante, ao comentarmos o artigo 3 (2) da Convenção-Modelo.

d) Definição de beneficiário efetivo de acordo com o contexto do tratado: Esta posição era defendida por Vogel. Para o professor alemão, o termo beneficiário efetivo “deveria ser interpretado com referência ao contexto do tratado”. Segundo ele, a materialidade do conceito teria um duplo aspecto, de modo que “o beneficiário efetivo é quem é livre para decidir: (1) se o capital ou os ativos devem ser usados ou disponibilizados para uso por terceiros; ou (2) como os resultados de

23 Como aponta Alberto Xavier, a expressão é “desconhecida na generalidade dos países de *civil law*” (XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 120).

24 Cf. DE BROE, Luc, *International Tax Planning and Prevention of Abuse*, 2008, p. 676.

25 RUSSO, Raffaele, *Anti-Avoidance Rules*, 2007, p. 230.

26 Sobre o tema das *partnerships*, vale fazermos referência ao trabalho de Rodrigo Maitto da Silveira (*Aplicação de Tratados Internacionais contra a Bitributação: Qualificação de Partnership Joint Ventures*. São Paulo: Quartier Latin, 2006).

27 VOGEL, Klaus, [Preface to article 10], 1998, p. 562.

28 BAKER, Philip. *Double Taxation Conventions*. London: Thompson, 2005. p. 10-7.

29 DE BROE, Luc, *International Tax Planning and Prevention of Abuse*, 2008, p. 672.

30 TÔRRES, Heleno. *Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário e Operações Transnacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 372.

tal utilização devem ser aplicados, ou (3) ambas as coisas.”³¹

e) Definição teleológica de beneficiário efetivo: Há quem defenda que a definição de beneficiário efetivo deva ser concretizada a partir da finalidade principal do instituto, que é evitar o *treaty shopping*. Conforme aduz Robert Danon, “é indiscutível que o conceito de ‘beneficiário efetivo’ foi introduzido na CM OCDE para lidar com os efeitos adversos do *treaty shopping* para o estado da fonte. Portanto, o significado do termo que melhor serve a este propósito, enquanto ao mesmo tempo não prejudica os outros objetivos buscados pelas CDTs (isto é, a promoção do comércio internacional, o comércio de bens e serviços pelo afastamento da dupla tributação internacional) será decisivo.”³²

Analisando as posições acima, parece-nos possível separar duas principais posturas que podem ser tomadas quanto à matéria: uma seria pelo reenvio à legislação doméstica dos estados contratantes e a outra seria pela criação de um conceito de Direito Internacional Tributário de beneficiário efetivo, no qual todos os entendimentos antes mencionados seriam *topoi* utilizados no processo hermenêutico³³.

A dificuldade na definição do beneficiário efetivo de uma transação apareceu nos casos em que a matéria foi posta em discussão. Antes de analisarmos a matéria sob a perspectiva brasileira, vamos examinar dois casos da experiência estrangeira, nos quais a definição de beneficiário efetivo era essencial para a decisão.

31 VOGEL, Klaus, [Preface to article 10], 1998, p. 562.

32 DANON, Robert. Interest (Article 11 OECD Model Convention). In: LANG, Michael *et. al.* (Coords.). *Source versus Residence: Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives*. The Netherlands: Kluwer, 2008. p. 97.

33 Sobre o papel dos *topoi* no processo hermenêutico, ver: ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda*. 2 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 117-121.

4. DOIS CASOS ENVOLVENDO A DEFINIÇÃO DE BENEFICIÁRIO EFETIVO

4.1. O CASO PRÉVOST³⁴

Neste caso canadense, discute-se se uma holding holandesa (a Prévost Holding B.V., referida adiante como Prévost B.V.), que detinha investimento em empresa no Canadá (a Prévost Car Inc., aqui referida apenas como Prévost), seria o beneficiário efetivo dos dividendos pagos por esta última. De acordo com a autuação lavrada pelo fisco canadense, a Provost não seria o beneficiário efetivo de tais pagamentos, de modo que aos mesmos não deveriam ser aplicadas as regras da Convenção entre Canadá e Holanda, que previa uma retenção de 5% nas remessas de dividendos. Assim, para as autoridades fiscais tais remessas deveriam ser consideradas como se tivessem sido feitas diretamente para as sócias da Provost, respectivamente a Henlys Group PLC, do Reino Unido (detentora de 49% da empresa holandesa) e a sueca Volvo Bussar AB (detentora de 51% da empresa holandesa). Neste caso seriam aplicados aos dividendos os tratados celebrados pelo Canadá com o Reino Unido e a Suécia, que prevêm, respectivamente, alíquotas de retenção na fonte de respectivamente 15% e 10%.

A decisão da Corte canadense foi no sentido de que a empresa holandesa era o beneficiário efetivo dos dividendos e, portanto, no pagamento dos mesmos seria aplicável o tratado entre Canadá e Holanda. Como nos narra Leonardo Freitas de Moraes e Castro:

Ao final da exposição de sua decisão, o juiz Gerald J. Rip salienta que, sob seu ponto de vista, o beneficiário efetivo dos dividendos é a pessoa que recebe tais dividendos para seu próprio uso e fruição, e assume o risco e o controle do dividendo que recebeu. Assim, seria a pessoa que usufrui e assume todos os atributos da propriedade (*ownership*).

[...]

Nesse sentido, a expressão “ultimamente” representaria o poder para que o verdadeiro beneficiário seja aquele que possa fazer o que bem

34 Para maiores detalhes sobre o caso, ver: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. *Caso Prévost*. In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e (Coord.). *Tributação Internacional: Análise de Casos*. São Paulo: MP Editora, 2010. p. 221-244; FLÁVIO NETO, Luís. A Tolerância e a Intolerância ao *Treaty Shopping*: os Casos “Prévost”, “Indofood”, “Eagle I” e “Eagle II”. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 23, 2009, p. 323-326; DEUTSCH, Robert; ARKWRIGHT, Roisin; CHIEW, Daniela, *Principles and Practice of Double Taxation Agreements*, 2008, p. 84-86.

entender com os dividendos, sem responder a comando de terceiros, por exemplo. Assim, só poderia desconsiderar a personalidade jurídica da sociedade quando a companhia é uma *conduit company*, ou age em nome de determinada pessoa de acordo com as instruções dessa pessoa, sem qualquer direito a tomar medidas outras que não aquelas instruídas pela pessoa sob a qual age em nome.³⁵

Para os fins que nos interessam neste artigo, vale observar que a posição adotada pela Corte canadense no caso *Prévost* partiu de um conceito de Direito Internacional Tributário para a expressão beneficiário efetivo, embora tal posição possa ter sido motivada pela ausência de um conceito doméstico para a expressão, já que a decisão menciona o artigo 3 (2) da Convenção entre Canadá e Holanda. Segundo Nathalie Goyette e Phil D. Halvorson, relatores do Canadá no último congresso da IFA em Roma:

O artigo 3 (2) do tratado Canadá-Holanda, assim como a seção 3 do ITCIA [*Income Tax Conventions Interpretation Act*] estabelecem que os termos não definidos no tratado devem ter o conceito previsto na legislação doméstica, a não ser que o contexto imponha interpretação distinta. O Ministro argumentou que o termo “beneficiário efetivo” não tem um sentido de acordo com a legislação tributária canadense e que um conceito internacionalmente reconhecimento deveria, portanto, ser atribuído ao termo. A Corte Fiscal examinou de perto o conceito de “beneficiário efetivo” na *common law* e na *civil law* canadenses, na legislação holandesa e no direito internacional, considerando laudos de especialistas sobre os últimos dois pontos. A Corte Fiscal concluiu que o “beneficiário efetivo” dos dividendos é a pessoa que recebe os dividendos para seu próprio uso e aproveitamento e assume o risco e o controle dos dividendos que ele ou ela recebe.³⁶

Percebe-se, portanto, que na falta de um conceito doméstico de beneficiário efetivo a corte canadense buscou elaborar tal conceito a partir da experiência internacional.

35 CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e, *Caso Prévost*, 2010, p. 240.

36 GOYETTE, Nathalie; HALVORSON, Phil D. Canadian Report. In: IFA. *Cahiers de Droit Fiscal International. Tax Treaties and Tax Avoidance: application of anti-avoidance provisions*. SDU: The Netherlands, 2010. v. 95a. p. 190.

4.2. O CASO INDOFOOD³⁷

Neste caso, como relata Luís Flavio Neto, a empresa indonésia PT Indofood Sukses Makmur TBK (Indofood) “decidiu emitir debêntures (‘loan notes’) no mercado internacional. Com a aplicação pura da legislação da Indonésia, esta operação poderia estar sujeita à retenção de 20% sobre os juros pagos aos debenturistas (‘noteholders’). Entretanto, a empresa realizou um estudo das diversas possibilidades operacionais e um planejamento tributário, concluindo que poderia reduzir essa retenção fiscal para 10%. Isso seria possível caso a emissão das debêntures fosse implementada por uma subsidiária inteiramente constituída nas Ilhas Maurício, conforme as condições estabelecidas pelo Tratado de dupla tributação Indonésia-Ilhas Maurício. A capitalização da matriz poderia ser realizada mediante o empréstimo, pela subsidiária, dos valores obtidos pela operação financeira”³⁸.

Uma das causas de vencimento antecipado das debêntures seria um aumento da carga tributária da operação para além de 10%, sem que fosse encontrada “uma medida razoável” para que tal aumento fosse evitado. Em razão da denúncia do tratado Indonésia-Ilhas Maurício pelo primeiro Estado, a retenção na fonte voltou ao patamar de 20%, o que levou a Indofoods a buscar o vencimento antecipado da dívida³⁹.

O JP Morgan Chase, como *trustee* e agente pagador pelos debenturistas, discordou da posição da Indofood de que todo o possível teria sido feito para evitar o aumento da carga tributária. Basicamente, a posição do banco foi no sentido de que a entidade nas Ilhas Maurício poderia ser substituída por uma entidade holandesa e que a aplicação do artigo 11 do tratado entre Holanda e Indonésia garantiria a aplicação dos mesmos 10% de retenção no pagamento dos juros⁴⁰.

Travou-se, então, uma discussão judicial entre as duas empresas, no Reino Unido, cujo objeto era definir se a Indofood tinha ou não direito ao vencimento

37 Para maiores detalhes sobre o caso, ver: FLÁVIO NETO, Luís, A Tolerância e a Intolerância ao *Treaty Shopping*: os Casos “Prévost”, “Indofood”, “Eagle I” e “Eagle II”, 2009, p. 326-332; RUSSO, Raffaele, Anti-Avoidance Rules, 2007, p. 233-234; DEUTSCH, Robert; ARKWRIGHT, Roisin; CHIEW, Daniela, *Principles and Practice of Double Taxation Agreements*, 2008, p. 86-88.

38 FLÁVIO NETO, Luís, A Tolerância e a Intolerância ao *Treaty Shopping*: os Casos “Prévost”, “Indofood”, “Eagle I” e “Eagle II”, 2009, p. 327.

39 Cf. RUSSO, Raffaele, Anti-Avoidance Rules, 2007, p. 233.

40 Cf. DEUTSCH, Robert; ARKWRIGHT, Roisin; CHIEW, Daniela, *Principles and Practice of Double Taxation Agreements*, 2008, p. 87.

antecipado da obrigação, ou se tinha razão o JP Morgan Chase ao afirmar que a reestruturação com a utilização da empresa holandesa seria um meio legítimo para manutenção da carga tributária original da transação. Nesse contexto, a discussão era se, à luz do artigo 11 do tratado Holanda-Indonésia, a empresa holandesa poderia ser considerada beneficiária efetiva dos juros que lhe seriam pagos.

Considerando nosso propósito de definir o alcance da expressão beneficiário efetivo, vale observar, com Robert Danon, “que a Corte Britânica, com base nos Comentários da OCDE e em uma opinião de Baker, observou que o beneficiário efetivo é um termo que deve receber uma ‘sentido fiscal internacional’. Em outras palavras, favoreceu um significado contextual. Baseada nesta abordagem, a corte chegou à conclusão de que a SPE não poderia ser o beneficiário efetivo”⁴¹. Robert Deutsch, Roisin Arkwright e Daniela Chiew trazem a mesma consideração, ao afirmarem que “a corte acrescentou que o termo ‘beneficiário efetivo’ deveria receber um significado fiscal internacional que não fosse extraído das leis domésticas dos países contratantes”.⁴²

Reporta Luís Flávio Neto que a mesma matéria foi levada à análise do Diretor Geral de Impostos da Indonésia, que também manifestou opinião no sentido de que a interposição da empresa holandesa seria ilegítima para os fins pretendidos pelo JP Morgan, uma vez que tal entidade não seria o beneficiário efetivo dos juros em questão. Contudo, a abordagem da autoridade da Indonésia focou mais no “combate ao *treaty shopping* com elevado grau de intolerância, considerando esta estrutura como uma *hipótese imediata de abuso*”⁴³.

41 DANON, Robert, Interest (Article 11 OECD Model Convention), 2008, p. 101. Para uma descrição mais detalhada da decisão da corte britânica, ver: FLÁVIO NETO, Luís, A Tolerância e a Intolerância ao *Treaty Shopping*: os Casos “Prévost”, “Indofood”, “Eagle I” e “Eagle II”, 2009, p. 331-332.

42 DEUTSCH, Robert; ARKWRIGHT, Roisin; CHIEW, Daniela, *Principles and Practice of Double Taxation Agreements*, 2008, p. 87.

43 FLÁVIO NETO, Luís, A Tolerância e a Intolerância ao *Treaty Shopping*: os Casos “Prévost”, “Indofood”, “Eagle I” e “Eagle II”, 2009, p. 330.

5. NOSSO ENTENDIMENTO ACERCA DA APLICAÇÃO DO ARTIGO 3 (2)

Analizamos extensamente o artigo 3 (2) da Convenção-Modelo da OCDE em outro estudo, do qual extrairemos algumas das passagens a seguir⁴⁴. A redação deste dispositivo é a seguinte:

Para a aplicação da Convenção, a qualquer tempo, por um Estado Contratante, qualquer termo que não esteja aqui definido, a não ser que o contexto exija interpretação diversa, terá o significado que a esse tempo lhe for atribuído pela legislação desse país relativa aos tributos aos quais aplica-se a presente Convenção, prevalecendo o significado atribuído pelas leis tributárias desse Estado sobre qualquer significado que lhe atribuam outras leis desse mesmo Estado.⁴⁵

Naquela oportunidade, identificamos que há na doutrina internacional uma tendência fortíssima a se evitar o reenvio ao direito doméstico previsto no referido artigo, o que se faz atribuindo uma extensão além do previsto no texto do artigo 3 (2) à expressão “a não ser que o contexto imponha interpretação diferente”.

Com efeito, verifica-se uma linha de pensamento que sustenta que o reenvio ao direito interno deve ser sempre a última alternativa,⁴⁶ de forma que o termo contexto previsto no artigo 3 (2) da Convenção-Modelo da OCDE deveria ser interpretado de forma mais abrangente do que o disposto no artigo 31 (2) da Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados (pelo menos considerando nossa visão sobre o alcance deste dispositivo⁴⁷).

Busca-se aqui evitar o reenvio ao direito interno dos Estados contratantes, já que neste caso, como destaca Vogel, as divergências entre os mesmos seriam mais prováveis.⁴⁸

Para os defensores desta linha de entendimento, o *contexto* do artigo 3 (2) seria equivalente ao resultado da interpretação mediante a utilização de todos

44 ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda*. 2 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 201-119.

45 OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital*. OECD: Paris, 2000. p. M-7-M8.

46 Cf. HEINRICH, Johannes; MORITZ, Helmut. Interpretation of Tax Treaties. *European Taxation*, Amsterdam, Apr. 2000, p. 152.

47 ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda*. 2 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008. p. 148-152.

48 Cf. VOGEL, Klaus. Introduction. In: VOGEL, Klaus (Coord.). *On Double Taxation Conventions*. London: Kluwer, 1998. p. 42.

os elementos que o intérprete tenha à sua disposição. É o mesmo que dizer que, caso seja possível a interpretação da convenção sem a remissão ao direito interno, isso mediante a utilização dos outros elementos de interpretação, evita-se que aquela mesma ocorra.

Defensor desta corrente, sustenta Federico Maria Giuliani que “o contexto de que fala o artigo 3 (2) do Modelo OCDE poderia ser entendido como compreensivo de tudo aquilo a que é possível recorrer na interpretação dos tratados internacionais, segundo as normas contidas na Convenção de Viena”.⁴⁹

A mesma opinião é manifestada por Manuel Pires, para quem “o sentido das cláusulas [da Convenção] deve ser estabelecido de acordo com as regras para a sua interpretação e apenas no caso de não se obter uma definição ou sentido apropriado para tal propósito é que a lei do Estado que esteja aplicando a convenção será usada”.⁵⁰

Embora este entendimento seja amplamente majoritário na doutrina internacional⁵¹, tendo como fundamento o que podemos chamar de princípio da interpretação uniforme, tão defendido por Klaus Vogel⁵², não concordamos

49 GIULIANI, Federico Maria. La Interpretación de los Convenios Internacionales para Evitar la Doble Imposición sobre las Rentas. In: UCKMAR, Víctor (Coord.). *Curso de Derecho Tributario Internacional*. Bogotá: Themis, 2003, v. I. p. 128.

50 PIRES, Manuel, *International Double Taxation of Income*, 1989, p. 231-232. Nesse mesmo sentido é o entendimento de Edwin van der Bruggen, para quem o contexto do artigo 3 (2) da Convenção-Modelo deve ser interpretado como determinando um esgotamento dos elementos de interpretação contidos nos artigos 31 e 32 da Convenção de Viena para que seja possível a remissão ao direito interno dos Estados contratantes (Cf. VAN DER BRUGGEN, Edwin. Unless de Vienna Convention Otherwise Requires: Notes on the Relationship Between Article 3(2) of the OECD Modelo Tax Convention and Articles 31 and 32 of the Vienna Convention on the Law of Treaties. *European Taxation*, Amsterdam, May 2003, p. 155). Na mesma linha, ver: TÔRRES, Heleno Taveira. El Derecho Internacional Tributario: Trados y Disposiciones Internas. In: PISTONE, Pasquale; TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Estudios de Derecho Tributario Constitucional Internacional: Homenaje Latinoamericano a Víctor Uckmar*. Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2005. p. 893-894; ROTHMANN, Gerd W., *Interpretação e Aplicação de Acordos Internacionais contra a Bitributação*, 1978, p. 158.

51 Essa posição está refletida na seguinte lição de Cristiane Coelho: “Em linhas gerais, o parágrafo 2º do artigo 3º do Modelo OCDE estipula que, não sendo possível alcançar a definição de determinada expressão a partir do próprio texto do Tratado ou do seu contexto, deve tal sentido ser buscado no âmbito do direito interno do Estado contratante que esteja aplicando a convenção. Antes que se aprofunde nos problemas específicos que a redação deste item instala, é preciso pontuar o entendimento doutrinário uníssono no sentido de que ele não caracteriza uma abertura imediata ou geral para o direito interno dos países contratantes. Ao contrário, na visão da doutrina, o direito interno deve ser utilizado como último recurso, após esgotadas as possibilidades de interpretação do texto do próprio tratado ou de seu contexto” (COELHO, Cristiane. *Interpretação dos Tratados Internacionais em Matéria Tributária: doutrina e prática na América Latina*. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário e Ordem Econômica: Homenagem aos 60 Anos da ABDF*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 705).

52 VOGEL, Klaus, *Introduction*, 1998, p. 39; VOGEL, Klaus. *Problemas na Interpretação de Acordos de Bitributação*. In: SCHOUEIRI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito Tributário: Homenagem a Alcides*

com o mesmo. Com efeito, acredito que a posição no sentido de que o contexto das convenções seria, na verdade, o resultado de sua interpretação é, em si, injustificável.

A regra em comento trata-se de um limite ao uso do direito interno dos Estados contratantes como elemento de integração das convenções e, portanto, insere-se no processo hermenêutico.

Assim, não parece razoável sustentar que primeiro se interpretaria o texto convencional para então, em não sendo possível a criação de uma norma jurídica justificável, voltar-se ao direito interno dos Estados contratantes.

Nessa linha de idéias o contexto seria *o locus* onde se buscaria a definição do termo antes de se fazer a remissão ao direito interno, correspondendo, portanto, aos materiais previstos nos itens 2 e 3 do artigo 31 da Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados⁵³.

Em resumo, a definição do texto sobre o qual se desenvolverá o processo hermenêutico passa, em primeiro lugar, pelo texto da própria convenção. Havendo uma lacuna na convenção, busca-se o seu contexto, na forma prevista nos itens 2 e 3 do artigo 31 da Convenção de Viena. Permanecendo a lacuna, remete-se a questão ao direito interno dos Estados contratantes. Caso ainda assim haja uma lacuna, aí então será o caso de buscar a solução mediante outros elementos de interpretação, os quais podem viabilizar a criação de sentido a partir do termo utilizado.

Segundo o artigo 3 (2) da Convenção-Modelo, tal reenvio ao direito doméstico será feito pelo país que esteja aplicando a convenção. Ressalvando posições como a de Avery Jones, no sentido de que o país aplicando a conven-

Jorge Costa. São Paulo: Quartier Latin, 2003, v. II. p. 963-964; VOGEL, Klaus. Harmonia Decisória e Problemática da Qualificação nos Acordos de Bitributação. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coords). *Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 73.

53 "Artigo 31 - Regra Geral de Interpretação. 1. Um tratado deve ser interpretado de boa fé segundo o sentido comum atribuível aos termos do tratado em seu contexto e à luz de seu objetivo e finalidade. 2. Para os fins de interpretação de um tratado, o contexto compreenderá, além do texto, seu preâmbulo e anexos: a) qualquer acordo relativo ao tratado e feito entre todas as partes em conexão com a conclusão do tratado; b) qualquer instrumento estabelecido por uma ou várias partes em conexão com a conclusão do tratado e aceito pelas outras partes como instrumento relativo ao tratado. 3. Serão levados em consideração, juntamente com o contexto: a) qualquer acordo posterior entre as partes relativo à interpretação do tratado ou à aplicação de suas disposições; b) qualquer prática seguida posteriormente na aplicação do tratado, pela qual se estabeleça o acordo das partes relativo à sua interpretação; c) quaisquer regras pertinentes de Direito Internacional aplicáveis às relações entre as partes. 4. Um termo será entendido em sentido especial se estiver estabelecido que essa era a intenção das partes."

ção seria o país de fonte⁵⁴, nosso entendimento é no sentido de que ambos os países, tanto o de fonte como o de residência, aplicam a convenção para os fins do dispositivo em comento⁵⁵.

Dessa forma, considerando especificamente a questão da definição de beneficiário efetivo, o entendimento aqui defendido é no sentido de que na falta de definição convencional, ou no contexto da convenção, na forma do artigo 31 (2) e (3) da Convenção de Viena, tal conceito deve ser buscado na legislação doméstica dos Estados contratantes. Na falta de uma definição na legislação interna, abrir-se-ia espaço para a construção do conceito a partir do uso de todos os elementos de interpretação disponíveis ao intérprete.

6. BENEFICIÁRIO EFETIVO NOS TRATADOS CELEBRADOS PELO BRASIL

Considerando tudo o quanto foi dito até agora, analisaremos a questão sob a perspectiva brasileira. Parece-nos relevante, para tanto, considerarmos o cenário que existia no Brasil até a edição da Lei n. 12.249/2010 e aquele que temos atualmente, após a publicação da referida lei.

6.1. BENEFICIÁRIO EFETIVO NO BRASIL ANTES DA EDIÇÃO DA LEI N. 12.249/2010

O sistema jurídico brasileiro, embora tenha algumas formas de propriedade fiduciária, como a própria alienação fiduciária em garantia, não conhece formas de separação dos direitos de propriedade típicos do *trust* dos países de *common*

54 JONES, John F. Avery. [British Report]. In: IFA. *Cahiers de Droit Fiscal International: Interpretation of Double Taxation Conventions*. Deventer: Kluwer Law International, 1993, v. LXXVIII. p. 608. Ver, ainda: JONES, John F. Avery. The "One True Meaning of a Tax Treaty". *Bulletin for International Taxation*, Amsterdam, June 2001, p. 220.

55 Cf. ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda*. 2 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 217-219.

law. Assim sendo, anteriormente à edição da Lei n. 12.249/2010, embora já se falasse em beneficiário efetivo nos artigos 24 e 24-A da Lei n. 9.430/96, com a redação que lhes foi dada pela Lei n. 11.727/2008, não havia uma definição do instituto na legislação tributária.

Dessa forma, anteriormente à Lei n. 12.249/2010, não havia no ordenamento jurídico brasileiro, seja na legislação tributária seja em nosso direito privado, uma regra para a determinação do alcance da expressão beneficiário efetivo. Nesse contexto, qualquer discussão envolvendo a aplicação das convenções brasileiras que possuem a cláusula de beneficiário efetivo tenderia a ter um desfecho parecido com o alcançado no caso *Prévost*. Diante da inexistência de um conceito na legislação interna restaria ao intérprete/aplicador da convenção buscar construir a noção de beneficiário efetivo a partir dos elementos de interpretação disponíveis.

6.2. BENEFICIÁRIO EFETIVO NO BRASIL APÓS A EDIÇÃO DA LEI N. 12.249/2010

Seguindo a posição que adotamos no item 5 acima, parece-nos que após a Lei n. 12.249/2010, havendo um conceito de beneficiário efetivo na legislação tributária brasileira, na interpretação/aplicação das convenções pátrias que possuem tal cláusula deveria ser realizado o reenvio ao direito doméstico e, com isso, utilizada como base a regra prevista no § 1º do artigo 26 da Lei n. 12.249/2010.

Neste ponto, cabe-nos examinar algumas questões específicas:

- a) Considerando que o § 1º do artigo 26 da Lei n. 12.249/2010 não é uma normal geral, mas uma definição voltada para a aplicação da regra de limitação de dedutibilidade de despesas prevista no *caput* deste artigo, poderia a mesma ser utilizada como fonte do conceito de beneficiário efetivo na legislação brasileira?
- b) Uma vez que a Lei .12.249 foi publicada no Diário Oficial em 14 de junho de 2010, poderia o conceito pela mesma estabelecido ser aplicado a tratados celebrados antes de tal data?

6.2.1. PODE O § 1º DO ARTIGO 26 DA LEI N. 12.249/2010 SER UTILIZADO COMO FONTE DO CONCEITO DE BENEFICIÁRIO EFETIVO?

Como já destacamos, o reenvio ao direito interno dos Estados contratantes é sempre visto como último recurso, já que potencializa a possibilidade de divergência de interpretações entre as partes.⁵⁶

Assim, preocupam-se os especialistas com quais os limites do reenvio previsto no artigo 3 (2). A questão é: na ausência de definição de um termo pela convenção e na falta de solução a partir do contexto, a que legislação interna deve recorrer o intérprete, exclusivamente a legislação do imposto objeto da convenção ou ao ordenamento jurídico dos Estados contratantes como um todo?

Alguns autores sustentam posição extremada no sentido de que o reenvio se dá apenas às leis dos impostos objeto da convenção.⁵⁷

Outros autores sustentam posição mais razoável, no sentido de que o reenvio para o direito interno alcança não apenas as leis dos impostos alcançados pela convenção, mas também toda e qualquer lei interna que seja necessária na composição do sentido daquelas.⁵⁸

A redação atual da Convenção-Modelo, como bem percebido por Philip Baker, adotou essa segunda posição, na medida em que reconhece um reenvio abrangente ao direito interno, embora destaque que os conceitos extraídos das leis tributárias dos Estados contratantes devem prevalecer sobre outras leis.⁵⁹

Essa redação encontra-se incorporada aos tratados celebrados pelo Brasil com os seguintes países: África do Sul, Chile, Israel, Paraguai, Portugal e Ucrânia.

Nas demais convenções a cláusula de remissão prevista na convenção menciona apenas a legislação dos impostos cobertos pelo tratado.

Mesmo nesses casos, parece-me que a cláusula de reenvio não pode ser interpretada da forma restritiva como pretendem alguns autores.

56 Cf. VOGEL, Klaus; PROKISCH, Rainer G. General Report. In: IFA. *Cahiers de Droit Fiscal International: Interpretation of Double Taxation Conventions*. Deventer: Kluwer Law International, 1993, v. LXXVIII, p. 75.

57 Cf. XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 2010, p. 138.

58 Cf. GARCÍA NOVOA, César. Interpretación de los Convenios de Doble Imposición Internacional. In: GODOY F., Juan Pablo. *Estudios de Derecho Internacional Tributario: Los Convenios de Doble Imposición*. Bogotá: LEGIS, 2006. p. 52; REIMER, Ekkehart. Interpretation of Tax Treaties. *European Taxation*, Amsterdam, Dec. 1999, p. 473.

59 BAKER, Philip, *Double Taxation Conventions*, 2005, p. E-23.

De fato, partindo da premissa de que o Direito Tributário normalmente é criado sobre *conceitos normativos* originários de outras áreas do direito, pode ser inevitável que, em caso de reenvio ao direito interno, acabe-se por buscar determinado conceito no campo do Direito Privado. O que se encontra afastado pela redação atual do artigo 3 (2) da Convenção Modelo é a possibilidade da utilização da definição de um termo que *não se encontra previsto na legislação tributária, mas exclusivamente em outro campo do ordenamento doméstico de um dos Estados contratantes, ou ainda a preferência por este em detrimento de um conceito previsto na legislação tributária.*

Feitos estes comentários, e considerando que a definição de beneficiário efetivo contida no § 1º do artigo 26 da Lei n. 12.249/2010 está inserida na legislação do Imposto de Renda, já que este artigo cuida de requisitos de dedutibilidade de despesa para o cálculo deste imposto, em princípio não haveria dúvidas quanto à compatibilidade da definição prevista neste artigo e a previsão contida no artigo 3 (2) das convenções celebradas pelo Brasil.

Poder-se-ia argumentar que, em sendo o § 1º do artigo 26 da Lei n. 12.249/2010 uma norma específica, não poderia a mesma ser utilizada como fonte do conceito de beneficiário efetivo no ordenamento jurídico brasileiro. Veja-se, abaixo, a íntegra do artigo em questão:

Art. 26. Sem prejuízo das normas do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, não são dedutíveis, na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a qualquer título, direta ou indiretamente, a pessoas físicas ou jurídicas residentes ou constituídas no exterior e submetidas a um tratamento de país ou dependência com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado, na forma dos arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, salvo se houver, cumulativamente:

I - a identificação do efetivo beneficiário da entidade no exterior, destinatário dessas importâncias;

II - a comprovação da capacidade operacional da pessoa física ou entidade no exterior de realizar a operação; e

III - a comprovação documental do pagamento do preço respectivo e do recebimento dos bens e direitos ou da utilização de serviço.

§ 1º Para efeito do disposto no inciso I do caput deste artigo, consi-

derar-se-á como efetivo beneficiário a pessoa física ou jurídica não constituída com o único ou principal objetivo de economia tributária que auferir esses valores por sua própria conta e não como agente, administrador fiduciário ou mandatário por conta de terceiro.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica ao pagamento de juros sobre o capital próprio de que trata o art. 9º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

§ 3º A comprovação do disposto no inciso II do caput deste artigo não se aplica no caso de operações:

I - que não tenham sido efetuadas com o único ou principal objetivo de economia tributária; e

II - cuja beneficiária das importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a título de juros seja subsidiária integral, filial ou sucursal da pessoa jurídica remetente domiciliada no Brasil e tenha seus lucros tributados na forma do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

O artigo 26 traz condições para a dedutibilidade de despesas no caso de pagamentos feitos a pessoas físicas ou jurídicas residentes em paraísos fiscais ou operando sob regime fiscal privilegiado⁶⁰. Ou seja, trata-se de uma norma antielisiva específica que tem como uma de suas finalidades o controle de transações com pessoas jurídicas interpostas. Ora, vê-se que não somente trata-se de dispositivo previsto na legislação do Imposto de Renda, como também neste caso a exigência de que uma operação seja feita com seu beneficiário efetivo encontra-se inserida no contexto do controle da evasão e da elusão fiscais. Assim sendo, não nos parece que haja restrição à sua utilização como fonte da definição de beneficiário efetivo no ordenamento jurídico brasileiro.

6.2.2. APLICAÇÃO DO § 1º DO ARTIGO 26 DA LEI N. 12.249/2010 A TRATADOS ANTERIORES À SUA ENTRADA EM VIGOR

Ao discutirmos a possibilidade de utilização do § 1º do Artigo 26 da Lei n. 12.249/2010 para a integração de convenções anteriores à edição desta lei, estamos entrando no debate a respeito do reenvio estático ou dinâmico ao direito doméstico dos Estados contratantes.

60 Sobre o tema, ver: ROCHA, Sergio André. Comentários sobre a Restrição à Dedutibilidade de Despesas Prevista no Artigo 26 da Lei n. 12.249/2010. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 188, maio 2011.

De acordo com o primeiro ponto de vista (reenvio estático), que prima pela preservação da intenção original dos Estados contratantes e visa evitar que o texto da convenção seja alterado por via indireta em razão da modificação da legislação interna de um dos Estados contratantes, ao se proceder ao reenvio a esta se deve voltar à legislação doméstica conforme se encontrava em vigor quando da celebração do tratado.⁶¹

Já em linha com o reenvio dinâmico, integra-se o tratado com as disposições da legislação interna dos Estados contratantes em vigor no momento da interpretação, preservando-se, assim, a efetividade da própria convenção, que se mantém atual ao longo do tempo.⁶²

Em princípio, a questão referente à adoção de um modelo estático ou dinâmico de reenvio ao direito interno deve estar prevista na própria convenção, sendo certo que, na falta de regra a respeito na convenção, caberia ao intérprete a definição de qual legislação será considerada.

Cumpra aos Estados contratantes o dever, concretizável a partir do *princípio da boa-fé* que rege a interpretação dos tratados internacionais⁶³, de não buscar uma interpretação que seja contrária ao interesse de ambas as partes formalizado naquele pacto internacional.

Nessa linha de convicções, cabe aos Estados contratantes, nas hipóteses de reenvio à legislação interna, decidir e *justificar* a escolha da lei em vigor no momento da celebração do tratado ou daquela em vigor quando da interpretação como ponto de partida para o processo hermenêutico, sendo que é possível até mesmo que em situações distintas opte-se por soluções diversas.

61 Cf. BAKER, Philip, *Double Taxation Conventions*, 2005, p. E-26; TÔRRES, Heleno, *Pluriributação Internacional sobre as Rendas de Empresas*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 658; WATTEL, Peter J.; MARRES, Otto. The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties. *European Taxation*, Amsterdam, July-Aug. 2003, p. 222; GARCÍA NOVOA, César, Interpretación de los Convenios de Doble Imposición Internacional, 2006, p. 60-61; BELLAN, Daniel Vitor. Interpretação dos Tratados Internacionais em Matéria Tributária. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, v. III. p. 640.

62 Cf. BAKER, Philip, *Double Taxation Conventions*, 2005, p. E-26; TÔRRES, Heleno, *Pluriributação Internacional sobre as Rendas de Empresas*, 2001, p. 658; WATTEL, Peter J.; MARRES, Otto, The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties, 2003, p. 223; GARCÍA NOVOA, César, Interpretación de los Convenios de Doble Imposición Internacional, 2006, p. 61; BELLAN, Daniel Vitor, Interpretação dos Tratados Internacionais em Matéria Tributária, 2005, p. 640.

63 Sobre o tema, ver: ROCHA, Sérgio André, *Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda*, 2013, p. 221-225; RUBINSTEIN, Flávio. Interpretação e Aplicação dos Acordos de Bitributação: o Papel da Boa-fé Objetiva. *Revista de Direito Tributário Internacional*, São Paulo, n. 3, jun. 2006.

Aponta-se como principal risco da interpretação dinâmica a possibilidade de uma modificação unilateral da convenção por um dos Estados contratantes.⁶⁴

Todavia, tal parece ser o risco não apenas da interpretação dinâmica, mas de toda e qualquer interpretação convencional.

Na verdade, no momento em que nos separamos das ilusões confortáveis do formalismo jurídico para cairmos no mundo mais aberto da argumentação jurídica, a possibilidade de interpretações divergentes ensejarem conflitos passou a ser intrínseca ao próprio sistema, não sendo a interpretação das convenções diferente neste respeito.

O que se espera neste campo é que as interpretações desenvolvidas pelos Estados contratantes o sejam dentro dos marcos da boa-fé internacional e que sejam apresentadas interpretações justificáveis perante o auditório.

A partir de 1995 a Convenção-Modelo da OCDE passou a encampar de forma expressa a teoria do reenvio dinâmico, como se infere da leitura do artigo 3 (2) do modelo em vigor.⁶⁵

As convenções celebradas pelo Brasil não possuem uniformidade no que se refere à redação desse dispositivo.

A maioria das convenções seguem o modelo anterior à alteração de 1995, não fazendo qualquer opção pela remissão estática ou dinâmica para o direito interno. Modelo de cláusula nesse sentido temos na Convenção celebrada com a Bélgica, cuja redação é a seguinte:

Para aplicação da Convenção por um Estado Contratante, qualquer expressão não definida de outro modo terá, a não ser que o contexto exija interpretação diferente, o significado que lhe é atribuído pela legislação desse Estado Contratante relativa aos impostos que são objeto da Convenção.

Essa cláusula é também encontrada nas convenções celebradas com os seguintes países: Canadá, China, Coréia do Sul, Dinamarca, Espanha, Filipinas, Finlândia, França, Holanda, Hungria, Índia, Itália, Japão, Luxemburgo, Noruega, Repúblicas Tcheca e Eslovaca e Suécia.

Em um número menor de convenções, celebradas após 1995, encontramos a reprodução da regra prevista na Convenção-Modelo, com o reconhecimento

64 Cf. ROHATGI, Roy. *Basic International Taxation*. 2nd. ed. Richmond: Richmond, 2005. p. 51.
65 OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital*. OECD: Paris, 2000. p. C(3)-6.

expresso do reenvio dinâmico ao direito interno. Nesse sentido, veja-se o artigo 3 (2) da convenção celebrada com a África do Sul:

Para a aplicação das disposições da Convenção a qualquer tempo por um Estado Contratante, qualquer termo ou expressão que nela não se encontrem definidos terá, a não ser que o contexto exija interpretação diferente, o significado que a esse tempo lhe for atribuído pela legislação desse Estado relativa aos impostos que são objeto da Convenção, prevalecendo os efeitos atribuídos a esse termo ou expressão pela legislação tributária desse Estado sobre o significado que lhe atribuam outras leis desse Estado.

Tal cláusula é também encontrada nos tratados celebrados com os seguintes países: Chile, Israel, México, Paraguai, Portugal e Ucrânia.

Há ainda uma terceira fórmula, a qual se encontra presente nos tratados celebrados com a Argentina e com o Equador. Neste caso não há a consagração de uma ou outra sistemática de reenvio ao direito interno, mas sim a previsão de que, em caso de discordância entre as partes quanto a tal reenvio a mesma será solucionada mediante um procedimento amigável entre as partes. Veja-se o artigo 3 (2) da convenção assinada com a Argentina:

Para a aplicação da presente Convenção por um Estado Contratante, qualquer expressão que não se encontre de outro modo definida terá o significado que lhe é atribuído pela legislação desse Estado Contratante relativa aos impostos que são objeto da presente Convenção, a não ser que o contexto imponha interpretação diferente. Caso os sentidos resultantes sejam opostos ou antagônicos, as autoridades competentes dos Estados Contratantes estabelecerão, de comum acordo, a interpretação a ser dada.

Por fim, há uma quarta situação, evidentemente distinta das demais, no tratado celebrado com a Áustria, o qual simplesmente não possui o artigo 3 (2)

Resta então um questionamento: nas convenções onde se encontra a consagração da sistemática dinâmica de reenvio ao direito interno, é possível a consideração da legislação vigente quando da celebração da convenção?

Creio que mesmo nesses casos a legislação em vigor quando da celebração do tratado será um elemento importante no processo hermenêutico, sendo um *topos* que poderá ser considerado pelo intérprete na interpretação do texto e criação da norma individual e concreta.

7. COMENTÁRIOS SOBRE O § 1º DO ARTIGO 26 DA LEI N. 12.249/2010

Tendo em vista os comentários acima, considerando a importância que atribuímos ao § 1º do artigo 26 da Lei n. 12.249/2010, vale a pena analisarmos seu texto, que uma vez mais transcrevemos:

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

Analisando os trechos que destacamos, percebe-se que a regra brasileira, inserida na abordagem que vem sendo dada ao tema no âmbito da OCDE, coloca a discussão do beneficiário efetivo no campo do controle do planejamento fiscal internacional abusivo, realizado por meio da interposição de pessoas. Ou seja, o primeiro passo para demonstração de que uma entidade trata-se do beneficiário efetivo de uma transação consiste em provar que tal entidade tem um propósito econômico que transcende aquela operação específica e que a mesma não foi constituída exclusiva ou principalmente para capturar vantagens de uma convenção às quais não se teria direito.

O outro requisito é que os valores sejam auferidos em por conta própria, e não como agente, administrador, fiduciário ou mandatário por conta de terceiro. A mesma condição é apresentada nos comentários da OCDE ao artigo 11, como se infere da passagem abaixo transcrita:

Alívio ou isenção em relação a um rendimento é outorgado pelo Estado de fonte a um residente do outro Estado contratante para evitar no todo ou em parte a dupla tributação que de outra forma ocorreria considerando a tributação do mesmo rendimento pelo Estado de residência. Onde um rendimento é recebido pelo residente de um Estado contratante agindo como um agente ou representante seria inconsistente com o objetivo e propósito da Convenção que o Estado de fonte desse alívio ou isenção meramente pelo fato do status do receptor imediato do rendimento como residente do outro Estado contratante. O receptor imediato de tal rendimento nesta situação qualifica como um residente, mas nenhuma dupla tributação potencial emerge como consequência de tal status, uma vez que o receptor não

é tratado como titular do rendimento para fins fiscais no Estado de residência. Seria igualmente inconsistente com o objetivo e o propósito da convenção que o Estado de fonte desse alívio ou isenção onde um residente de um Estado contratante, mesmo que não seja através de uma relação de agenciamento ou representação, simplesmente funcione como um veículo para outra pessoa que, de fato, recebe o benefício do rendimento em questão. Por essas razões, o relatório do Comitê de Assuntos Fiscais conclui que uma empresa veículo não pode ser normalmente considerada como beneficiário efetivo se, embora seja o beneficiário formal, tem, em verdade, poderes muito limitados que lhe caracterizam, em relação ao rendimento, como mero fiduciário ou administrador agindo por conta da parte interessada.⁶⁶

Vê-se, assim, que neste caso a regra brasileira segue a tendência internacional, o que reforça ainda mais a pertinência de sua utilização como regra integrativa das convenções celebradas pelo Brasil que possuam a cláusula de beneficiário efetivo e como elemento de interpretação nos casos em que o tratado não tenha tal dispositivo.

8. CONCLUSÃO

O tema objeto deste estudo, embora não seja novo na doutrina e na prática internacionais, ainda está numa fase inicial de análise no Brasil, a qual, acredito, será impulsionada pela edição do § 1º do artigo 26 da Lei n. 12.249/2010.

Considerando os comentários apresentados acima, podemos concluir este estudo aduzindo o seguinte:

- a) Não há, na Convenção-Modelo da OCDE, uma definição do que se deve entender por beneficiário efetivo, para fins de aplicação dos seus artigos 10, 11 e 12.
- b) Diante da ausência de uma definição convencional, aplica-se o artigo 3 (2) da Convenção-Modelo, segundo a qual, não sendo possível encontrar o significado de um termo utilizado na convenção em seu texto ou em seu contexto, é possível o reenvio ao direito interno do Estado aplicando a convenção.
- c) A doutrina internacional majoritária, buscando evitar os casos de

reenvio ao direito doméstico dos Estados contratantes, interpreta a palavra *contexto*, para os propósitos do artigo 3 (2) da Convenção-Modelo, de forma bem ampla, por vezes estabelecendo uma obrigação dos Estados de buscarem construir uma definição internacional do termo não definido no tratado, antes de se permitir o reenvio ao direito doméstico.

d) Em nossa opinião, a busca por uma definição internacional dos termos não definidos na convenção, embora consentânea com o princípio da interpretação uniforme dos tratados, não encontra fundamento no artigo 3 (2) da Convenção-Modelo. Assim sendo, diante da lacuna convencional, não havendo outro documento internacional onde seja possível buscar a definição, nos moldes do artigo 31 da Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados, não restaria alternativa que não o reenvio ao direito doméstico dos Estados contratantes.

e) O direito brasileiro, até a edição da Lei n. 12.249/2010, não possuía uma definição de beneficiário efetivo.

f) A posição defendida neste artigo é no sentido de que, com a edição da Lei n. 12.249/2010, a regra constante em seu artigo 26, § 1º, deve ser a base para a aplicação das convenções celebradas pelo Brasil que possuam a cláusula de beneficiário efetivo em seus artigos de dividendos, juros e royalties.

g) No caso das convenções posteriores à edição da lei antes referida e das anteriores com cláusula de reenvio dinâmico em seu artigo 3 (2), a aplicação da regra seria imediata. Na situação de convenções anteriores à edição da lei, sem cláusula de reenvio dinâmico, a regra prevista no § 1º do artigo 26 será sem dúvida um ponto de partida para a interpretação, mas não será norma integrativa do texto convencional.

Capítulo 10

Regra Brasileira de Combate à Subcapitalização: Legitimidade
e Anterioridade

Elaborado em co-autoria
com Bruna Cunha, Gerente
de Consultoria Tributária
da Ernst & Young

1. INTRODUÇÃO

No contexto das alterações que a legislação tributária brasileira vem sofrendo no campo do Direito Tributário Internacional, em 15 de dezembro de 2009, a Medida Provisória n° 472, convertida, em 11 de junho de 2010, na Lei n° 12.249, introduziu no Brasil regras de controle da subcapitalização das empresas (em inglês, “*Thin Capitalization Rules*” ou “*Thin-cap Rules*”).

A regra busca disciplinar o uso abusivo da subcapitalização que, no marco das operações internacionais, consiste em uma operação entre empresas vinculadas, na qual a matriz residente ou domiciliada no exterior financia as suas subsidiárias através de empréstimos (dívida), ao invés de aporte de capital (investimento), com vistas à obtenção de benefícios como, por exemplo, a dedutibilidade das despesas de juros, a manutenção de um canal de repatriação de recursos dos sócios mesmo no caso de prejuízo da subsidiária e o aproveitamento de uma tributação na fonte mais reduzida no caso dos juros em comparação aos dividendos¹.

Usualmente, a disciplina da subcapitalização se dá através de regras ou práticas que limitam a dedutibilidade das despesas de juros em situações que, em princípio, atenderiam aos critérios exigidos para a autorização da dedutibilidade da despesa.

O presente artigo não pretende analisar todas as minúcias, particularidades e aspectos controversos da regra de *thin-cap*². O objetivo deste estudo é traçar um panorama a respeito das regras de subcapitalização no Brasil e no exterior, para que possamos examinar (a) se as regras de subcapitalização, da forma como se encontram nos artigos 24 e 25 da Lei n° 12.249/2010, são compatíveis com o ordenamento jurídico brasileiro e (b) identificar, à luz da regra da anterioridade, a partir de qual momento os contribuintes devem passar a observá-la para fins de apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

1 Ver: HÜBERT, Ivens Henrique. Subcapitalização de empresas: delineamento e tratamento nos âmbitos societário e tributário. In: TÓRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. v. II, p. 570-571.

2 Comentários mais analíticos da *thin cap rule* brasileira podem ser encontrados em UCHÔA FILHO, Sérgio Papini de Mendonça; MORAES E CASTRO, Leonardo Freitas de. Thin Capitalization Rules no Direito Comparado e as Regras de Subcapitalização Brasileiras. *Revista de Direito Tributário Internacional*, São Paulo, n. 15, Nov. 2010, p. 200-207.

Destaque-se que não é objetivo deste artigo examinar o conceito de norma antielusiva, ou analisar a eficácia da regra contida no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional. Assim sendo, sempre que nos referirmos a tais normas no presente artigo estaremos fazendo menção a regras que autorizam a descon sideração de atos privados que, embora lícitos, tenham sido praticados de modo abusivo, ou sejam carentes de causa, substância ou propósito negocial, e que importem em um caminho fiscalmente menos oneroso.

2. A SUBCAPITALIZAÇÃO E AS REGRAS CONTRA O SEU ABUSO

A chamada subcapitalização é um modelo de planejamento empresarial através do qual as subsidiárias ou controladas são financiadas com o uso de empréstimos ao invés de através de recursos próprios dos sócios/acionistas mediante aporte de capital. Como bem descreve Antonio Carlos Silva Ribeiro, “a palavra *subcapitalização* é usada para descrever uma zona de vigência dos assuntos vinculados a tratamento jurídico da relação entre o capital próprio e capital externo. Através da subcapitalização, como fenômeno de financiamento, o capital próprio do acionista será disponibilizado para a sociedade como capital externo”³.

Nota-se, com Heleno Tórres, que a subcapitalização “pressupõe o concurso de algumas circunstâncias: i) volume excessivo de endividamento líquido remunerado envolvendo capital próprio; e ii) existência de vinculação entre as partes contratantes”⁴.

Algumas das vantagens que justificam o uso desse modelo seriam: (i) a dedutibilidade, para fins da tributação da renda, das despesas de juros decorrentes dos empréstimos; (ii) o fato de que, ao contrário do que ocorre no Brasil, geralmente o Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) incidente nas remessas de juros é inferior àquele que incide nas remessas de dividendos; (iii) a não-incidência, nos empréstimos, de *capital duty*, que, nos países onde existe, é um tributo incidente em transações relacionadas com a capitalização da empresa; e (iv) a possibilidade de manutenção da remuneração dos sócios mesmo em caso de prejuízo da subsidiária ou controlada.

3 RIBEIRO, Antônio Carlos Silva. Aspectos Tributários da Subcapitalização no Sistema Jurídico Alemão e Brasileiro. *Revista de Direito Tributário Internacional*, São Paulo, n. 09, ago. 2008, p. 21.

4 TÓRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário e Operações Transnacionais*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. p. 512.

Com vistas a disciplinar o uso abusivo de tal modelo de estruturação de investimentos, muitos países introduziram em seus sistemas jurídicos regras para racionalizar esta forma de financiamento.

Conforme apontam Arnold e McIntyre, no direito comparado, em linhas gerais, verifica-se que os países disciplinam a subcapitalização ora através da criação de uma regra específica, que introduz percentuais fixos entre o endividamento e o capital investido; ora mediante a determinação de diretrizes e práticas administrativas; ou, ainda, através do uso de normas gerais antielusivas⁵. Há, ainda, países que disciplinam o uso abusivo da subcapitalização com base nas regras de preço de transferência e no princípio *arm's length*⁶.

No caso dos países que optam pela introdução de norma específica com percentuais fixos entre endividamento e investimento, é importante destacar que tais normas podem trazer consequências distintas. Para alguns países, o excesso de juros será considerado uma despesa desnecessária e, portanto, indedutível, ao passo que outros países, além de considerar o excedente em juros indedutível, alteram a sua natureza jurídica e reclassificam os mesmos para dividendos. Referida reclassificação, que no contexto da legislação fiscal brasileira a princípio não traria consequências adversas, internacionalmente pode resultar em alíquotas mais elevadas de IRRF bem como na incidência de *capital duty*.

A recomendação da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) é no sentido de que as regras de subcapitalização devem estar em consonância com o princípio *arm's length*, conforme previsto no artigo

5 Veja-se a lição dos citados autores: "Em resposta às vantagens da dívida em comparação ao capital, vários países adotaram regras de subcapitalização. Sob tais regras, a dedução de juros pagos pela companhia residente para um acionista não-residente é negada na medida em que tal companhia seja excessivamente financiada por dívida. O termo subcapitalização [*thin capitalization*] é apropriado, uma vez que tais regras apenas se aplicam quando o capital da companhia é pequena em relação à dívida.

Alguns países adotaram regras de subcapitalização em suas legislações; outros confiam em práticas ou *standards* administrativos. Ainda há outros que buscam lidar com o problema da subcapitalização por meio de regras gerais antielusivas" (ARNOLD, Brian J.; MCINTYRE, Michael J. *International Tax Primer*. 2nd. ed. The Hague: Kluwer Law International, 2002. p. 85).

6 Segundo Luís Eduardo Schoueri, o princípio *arm's length* "consiste, em síntese, em tratar os membros de um grupo multinacional como se eles atuassem como entidades separadas, não como partes inseparáveis de um negócio único. Devendo-se tratá-los como entidades separadas (*separate entity approach*) a atenção volta-se à natureza dos negócios celebrados entre os membros daquele grupo" (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Dialética, 1999. p. 26.).

9(1) de Convenção-Modelo⁷. Dessa forma, no anexo R(4) aos Comentários ao seu Modelo de Convenção, a OCDE recomenda que se adote uma interpretação flexível baseada nos fatos e circunstâncias de determinado caso concreto com vistas a determinar se há ou não uso abusivo da subcapitalização⁸. Em que pese tratar-se de solução aparentemente mais justa, em razão das dificuldades práticas para a sua implementação e controle, as recomendações da OCDE no sentido de um percentual flexível de endividamento não são adotadas com frequência.

3. BREVES COMENTÁRIOS ACERCA DE ALGUNS MODELOS ESTRANGEIROS

Feitos esses comentários introdutórios a respeito da subcapitalização de empresas e seus potenciais efeitos fiscais, antes que analisemos como a matéria se encontra inserida na legislação brasileira, vale a pena apresentarmos uma fotografia de como a questão vem sendo abordada em outros países. A maioria das informações abaixo foi extraída do *The 2010 Worldwide Corporate Tax Guide*, editado pela Ernst & Young.

3.1. ALEMANHA⁹

A partir de Reforma Fiscal de 2008, a Alemanha introduziu uma regra geral de limite à dedutibilidade dos juros, em substituição à sua regra específica de subcapitalização, que se aplica tanto para empréstimos com partes relacionadas quanto na hipótese de endividamento com terceiros independentes. A regra alemã não permite a dedutibilidade dos juros considerados excessivos, sendo que a despesa de juros é considerada excessiva se exceder a 30% do EBITDA¹⁰ da empresa.

7 Neste artigo não vamos analisar a questão da compatibilidade entre as regras brasileiras de subcapitalização e as convenções para evitar a dupla tributação da renda celebradas pelo Brasil. Sobre o tema, ver: MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. As Regras de Subcapitalização Adotadas pela Lei nº 12.249/10 e sua Aplicação em Situações Abrangidas por Acordos para Evitar a Dupla Tributação Celebrados pelo Brasil. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 24, 2010, p. 136-156.

8 OECD. Thin Capitalization. In: *Model Tax Convention on Income and on Capital*. Paris: OECD, 2000. p. R(4)-43.

9 Ernst & Young. Germany. In: *The 2013 Worldwide Corporate Tax Guide*. [s/l]: Ernst & Young, 2013. p. 470-471.

10 EBITDA é a sigla, em inglês, para Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization. Em português significa Resultados antes de Juros, Impostos, Depreciação e Amortização.

A regra alemã estipula algumas situações nas quais a limitação a dedutibilidade dos juros não é aplicada, como nos casos em que a despesa líquida anual de juros é inferior a € 3 Milhões, quando a empresa não faz parte de um grupo empresarial (regra que comporta algumas exceções), ou quando o endividamento do subgrupo alemão não for superior a 2% do endividamento do grupo como um todo de acordo com o balanço do ano-fiscal precedente.

3.2. ARGENTINA¹¹

A regra argentina estipula que os juros decorrentes de empréstimos concedidos por não residentes que controlem a empresa argentina só serão dedutíveis, para fins de apuração do lucro tributável desta empresa, se atendido o princípio *arm's length* e respeitada a proporção de 2:1 entre o endividamento e o capital. A lei excepciona a aplicação da regra de *thin-cap* na hipótese da remessa de juros estar sujeita à incidência de IRRF à alíquota de 35%. O excesso de juros considerado indedutível será reclassificado como dividendos.

3.3. ÁUSTRIA¹²

A Áustria não possui uma regra específica de subcapitalização e, dessa forma, o combate ao abuso no seu uso é feito com base em medidas antielusivas presentes na legislação e na prática administrativa.

As autoridades fiscais austríacas podem reclassificar tanto os empréstimos concedidos por entidades pertencentes ao mesmo grupo empresarial quanto aqueles que, em que pese serem concedidos por terceiros, são garantidos por empresas do mesmo grupo empresarial nas hipóteses em que tais empréstimos apresentam características, jurídicas e/ou econômicas, de aporte de capital tais como, por exemplo, quando o capital social é insuficiente para garantir a solvência da empresa ou seu valor encontra-se abaixo da média da indústria.

Na hipótese de o empréstimo ser reclassificado, a despesa de juros dele decorrente será integralmente indedutível e será devido *capital duty*, incidente sobre o valor total do empréstimo, a alíquota de 1%.

11 Ernst & Young. Argentina. In: *The 2013 Worldwide Corporate Tax Guide*. [s/l]: Ernst & Young, 2013. p. 43.

12 Ernst & Young. Austria. In: *The 2013 Worldwide Corporate Tax Guide*. [s/l]: Ernst & Young, 2013. p. 94.

3.4. ESTADOS UNIDOS¹³

Os Estados Unidos possuem princípios de *thin-cap* que autorizam as autoridades fiscais a limitar a dedutibilidade das despesas de juros de empresas subcapitalizadas mediante a reclassificação do empréstimo para investimento. Neste caso, além da vedação à dedutibilidade dos juros não ser autorizada, o pagamento do principal e dos juros pode ser considerado uma distribuição para parte relacionada sujeita a incidência de IRRF.

Apesar de os Estados Unidos não possuírem uma regra específica de percentual de endividamento, a prática demonstra que a proporção de 3:1 entre o endividamento e o capital é considerada aceitável pelas autoridades fiscais nas situações em que a empresa possui condições de suportar seus débitos sem o auxílio de uma parte relacionada.

3.5. FRANÇA¹⁴

A regra de subcapitalização francesa, aplicável desde 2007, determina que a despesa de juros só será dedutível se atender, cumulativamente, ao teste *Arm's Length* e ao teste de *Thin-cap*.

De acordo com o teste *Arm's Length*, a taxa de juros é limitada ao maior dos seguintes percentuais: média anual da taxa de juros aplicável a empréstimos com taxa flutuante e com o período mínimo de dois anos concedidos por instituições financeiras; ou a taxa de juros que teria sido concedida, em um empréstimo com condições semelhantes, por um terceiro independente.

- A eventual parcela da taxa de juros que exceder ao maior dos limites acima deve ser adicionada ao lucro tributável da empresa.
- No que diz respeito ao teste de *thin-cap*, o qual deve ser observado mesmo nas situações em que a taxa de juros está em consonância com o teste *Arm's Length*, o juros só será dedutível se atender, cumulativamente, os três limites abaixo:
- A proporção entre o endividamento e o capital não poderá exceder o limite a ser determinado com base na seguinte fórmula: $(A*B)/C$, onde A é o montante de juros que atende aos requisitos do teste

13 Ernst & Young. United States. In: *The 2013 Worldwide Corporate Tax Guide*. [s/l]: Ernst & Young, 2013. p. 1.426.

14 Ernst & Young. France. In: *The 2013 Worldwide Corporate Tax Guide*. [s/l]: Ernst & Young, 2013. p. 424-425.

Arm's Length, B é igual a 150% do patrimônio líquido da empresa endividada e C corresponde ao total do endividamento da empresa francesa com partes relacionadas.

- O montante total de endividamento não pode ser superior a 25% do EBITDA da empresa francesa.
- O montante total do endividamento não poderá exceder o valor recebido pela empresa francesa, a título de juros, pagos por partes relacionadas.

O montante que exceder aos limites acima só será considerado dedutível se inferior a € 150.000 ao ano.

4. SUBCAPITALIZAÇÃO NO BRASIL: A POSIÇÃO DA CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS (CSRF) ANTES DA LEI N° 12.249/10

Apesar das regras de controle da subcapitalização de empresas serem recentes no Brasil, há algum tempo que o debate sobre os limites para o financiamento de uma empresa com dívida já havia se iniciado. Neste sentido, Marco Aurélio Greco, antes da introdução dessas regras em nosso ordenamento jurídico, já mencionava como exemplo de uma operação preocupante o financiamento de uma subsidiária por meio de empréstimo ao invés de investimento¹⁵.

Dessa forma, antes de examinarmos a questão específica das regras previstas nos artigos 24 e 25 da Lei n° 12.249/10, apresentaremos alguns comentários acerca da decisão proferida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) no julgamento do processo n° 16327.001870/2001-42, que cuidou do tema da subcapitalização¹⁶.

Em decisão proferida há pouco mais de um ano e meio, na sessão de 24/08/2009 (processo n° 16327.001870/2001-42), a CSRF discutiu a dedutibilidade das despesas de juros e variações cambiais relativas a empréstimo em que a mutuante era detentora de 99,99% do capital social da empresa brasileira

¹⁵ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 407 e 408

¹⁶ Para uma análise do “Caso Colgate”, ver: MALHEIRO, Rafael Macedo. Caro Kolynos-Colgate. In: MORAES E CASTRO, Leonardo Freitas de (Org.). *Planejamento Tributário: Análise de Casos*. São Paulo: MP Editora, 2010. p. 169-185; UCHÔA FILHO, Sérgio Papini de Mendonça; MORAES E CASTRO, Leonardo Freitas de. Thin Capitalization Rules no Direito Comparado e as Regras de Subcapitalização Brasileiras. *Revista de Direito Tributário Internacional*, São Paulo, n. 15, Nov. 2010, p. 196-199.

e optou pela utilização de contrato de mútuo em detrimento da capitalização de sua subsidiária.

A decisão da CSRF, que, por maioria, reformou decisão também por maioria da Primeira Turma do então Primeiro Conselho de Contribuintes¹⁷, atual Primeira Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), analisou se referidas despesas enquadravam-se nos critérios gerais que autorizam a dedutibilidade de despesa, previstos no artigo 299 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), e concluiu que não seria possível considerar aquela despesa de juros como necessária à manutenção da fonte produtora. Assim tal despesa foi caracterizada como mera liberalidade e não uma necessidade, vez que a mutuante (controladora), apesar de possuir condições de capitalizar a sua subsidiária brasileira, optou por gerar uma despesa (desnecessária, no entendimento do Fisco) para a mesma.

Ou seja, antes do advento das regras de subcapitalização, tal prática já vinha sendo questionada pelas autoridades fiscais, com base nas regras gerais acerca da dedutibilidade de despesas para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, existentes na legislação brasileira.

5. *THIN CAP* NA LEI Nº 12.249/10

As regras de controle da subcapitalização, introduzidas pela Lei nº 12.249/10, em seus artigos 24 e 25¹⁸, limitam a dedutibilidade de juros em alguns casos de mútuos contraídos por empresas brasileiras com não-residentes, através da previsão de percentuais fixos endividamento.

A regra brasileira é aplicável tanto na hipótese de endividamento com parte relacionada residente ou domiciliada no exterior (artigo 24), quanto na hipótese de endividamento com pessoa jurídica, relacionada ou não, residente ou domiciliada em país ou dependência com tributação favorecida, ou que goze de regime fiscal privilegiado (artigo 25).

A regra representa um limite adicional à dedutibilidade das despesas de juros, que deve ser observado sempre de forma conjunta e complementar aos demais requisitos já existentes em nossa legislação, como a regra geral de dedu-

17 O Primeiro Conselho havia entendido que as despesas seriam dedutíveis, já que na época em que incorridas, o Brasil não possuía regras coibindo a subcapitalização.

18 Regulamentada pela Instrução Normativa n. 1.154/2011.

tibilidade de despesas, as regras de preços de transferência e aquelas previstas no artigo 26 da Lei nº 12.249/10¹⁹.

Assim, os juros pagos ou creditados a pessoa vinculada, física ou jurídica, residente no exterior, só serão dedutíveis quando constituírem despesa necessária à sua atividade, forem atendidos os requisitos da regra de preços de transferência e do mencionado artigo 26, além da proporção de 2:1 entre o endividamento e o capital de acordo com as condições cumulativas previstas nos incisos I ou II e III do artigo 24 da Lei nº 12.249/10²⁰.

A regra brasileira determina, expressamente, que o cálculo do limite de endividamento, apurado pela média ponderada mensal, deve levar em consideração todas as formas e prazos de financiamento, independente do registro do contrato no Banco Central do Brasil. Ademais, tal regra equipara às operações de endividamento com partes relacionadas as operações praticadas com terceiros independentes em que uma pessoa vinculada atue como avalista, fiador, procurador ou qualquer outra forma de interveniência.

A despesa de juros, ou a parcela dela, que não atender aos requisitos acima, será considerada indedutível devendo, portanto, ser adicionada para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

Aqui é importante destacar que a lei limitou-se a vedar a dedutibilidade dos juros mesmo nas hipóteses de estarem atendidos os demais requisitos de

19 Para uma análise deste dispositivo, ver o capítulo 12 adiante.

20 “Art. 24. Sem prejuízo do disposto no art. 22 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os juros pagos ou creditados por fonte situada no Brasil à pessoa física ou jurídica, vinculada nos termos do art. 23 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, residente ou domiciliada no exterior, não constituída em país ou dependência com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado, somente serão dedutíveis, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, quando se verifique constituírem despesa necessária à atividade, conforme definido pelo art. 47 da Lei no 4.506, de 30 de novembro de 1964, no período de apuração, atendendo aos seguintes requisitos:

I - no caso de endividamento com pessoa jurídica vinculada no exterior que tenha participação societária na pessoa jurídica residente no Brasil, o valor do endividamento com a pessoa vinculada no exterior, verificado por ocasião da apropriação dos juros, **não seja superior a 2 (duas) vezes o valor da participação da vinculada no patrimônio líquido da pessoa jurídica residente no Brasil;**

II - no caso de endividamento com pessoa jurídica vinculada no exterior que não tenha participação societária na pessoa jurídica residente no Brasil, o valor do endividamento com a pessoa vinculada no exterior, verificado por ocasião da apropriação dos juros, **não seja superior a 2 (duas) vezes o valor do patrimônio líquido da pessoa jurídica residente no Brasil;**

III - em qualquer dos casos previstos nos incisos I e II, o valor do somatório dos endividamentos com pessoas vinculadas no exterior, verificado por ocasião da apropriação dos juros, não seja superior a 2 (duas) vezes o valor do somatório das participações de todas as vinculadas no patrimônio líquido da pessoa jurídica residente no Brasil.”

dedutibilidade aplicáveis. Dessa forma, ao contrário do que ocorre em algumas legislações estrangeiras, a lei brasileira não reclassifica a natureza dos juros excessivos, como observado por Alberto Xavier²¹.

Além de regra de subcapitalização com vistas a desincentivar o endividamento abusivo praticado entre partes relacionadas, a Lei nº 12.249/10 também introduziu regra, em seu artigo 25, com o mesmo racional da norma prevista no artigo 24, aplicável à hipótese em que, independente do vínculo societário, a pessoa jurídica residente no Brasil venha a contrair empréstimos com pessoa jurídica domiciliada em país ou dependência com tributação favorecida, ou que goze de regime fiscal privilegiado²². A regra do artigo 25²³ traz os mesmos requisitos que o artigo 24. Contudo, aqui o limite entre o endividamento e o capital é reduzido para 30%:1.

Feitos esses comentários de ordem geral, uma questão importante a ser debatida trata-se de definir se as regras de subcapitalização, da forma como se encontram nos artigos 24 e 25 da Lei nº 12.249/2010, são compatíveis com o ordenamento jurídico brasileiro. A esta questão dedicaremos o item a seguir.

6. NATUREZA DAS REGRAS CONTRA A SUBCAPITALIZAÇÃO E SUA ILEGITIMIDADE

Para que possamos apresentar uma resposta ao questionamento acima, é importante definirmos qual a natureza das regras de subcapitalização: Tratam-se de meras regras de limitação de dedutibilidade; ou seriam elas normas antielusivas²⁴ específicas (ou seja, regras contra o planejamento tributário abusivo)?

21 XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 353.

22 Ver o capítulo 11 a seguir.

23 “Art. 25. Sem prejuízo do disposto no art. 22 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os juros pagos ou creditados por fonte situada no Brasil à pessoa física ou jurídica residente, domiciliada ou constituída no exterior, em país ou dependência com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado, nos termos dos arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, somente serão dedutíveis, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, quando se verifique constituírem despesa necessária à atividade, conforme definido pelo art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, no período de apuração, atendendo cumulativamente ao requisito de que o valor total do somatório dos endividamentos com todas as entidades situadas em país ou dependência com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado não seja superior a 30% (trinta por cento) do valor do patrimônio líquido da pessoa jurídica residente no Brasil.”

24 Tendo em conta a observação de Marco Aurélio Greco no sentido de que “qualquer palavra é boa para designar qualquer coisa desde que haja uma convenção prévia quanto ao que está

Considerando a experiência internacional sobre a matéria, temos que as normas que reprimem a subcapitalização das empresas são normalmente tratadas como normas antielusivas específicas²⁵. Ou seja, tais regras visariam coibir estruturas artificiais onde o aporte de capital do sócio é substituído por dívida. Ao examinarmos o item 29 da Exposição de Motivos da Medida Provisória n° 472/2009, esta realmente parece ter sido a finalidade da edição da regra brasileira²⁶.

Estamos diante, portanto, do combate às práticas tributárias abusivas, que carecem de, causa, substância e propósito negocial, o qual tem fundamento em princípios como a generalidade da tributação, a isonomia e a livre concorrência.

Lendo os artigos 24 e 25 da Lei n° 12.249/2010 como regras contra planejamentos tributários abusivos, considerando que o legislador pátrio optou por estabelecer uma presunção absoluta de endividamento excessivo, sem levar em conta as peculiaridades do caso concreto ou do ramo de atividade da empresa captadora dos recursos financeiros, não prevendo, ainda, nenhum procedimento para que o contribuinte possa

sendo examinado e à palavra que vamos utilizar" (GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 81), será adotada neste trabalho a terminologia proposta por autores como Heleno Taveira Tôres (TÔRRES, Heleno. *Direito Tributário e Direito Privado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 189) e Marciano Seabra de Godoi (GODOI, Marciano Seabra de. Uma Proposta de Compreensão e Controle dos Limites da Elisão Fiscal no Direito Brasileiro – Estudo de Casos. In: YAMASHITA, Douglas (Coord.). *Planejamento Tributário à Luz da Jurisprudência*. São Paulo: Lex Editora, 2007. p. 242-243), de modo que usaremos aqui a palavra elusão para nos referirmos aos atos lícitos praticados pelo sujeito passivo do dever tributário com vistas a afastá-lo, ou reduzir seu quantum, os quais, contudo, sejam carentes de causa ou propósito negocial, praticados de forma abusiva ou em fraude à lei.

25 Foi assim que as mesmas foram tratadas no relatório geral do tema que cuidou das relações entre tratados internacionais e normas antielusivas no Congresso da IFA em Roma (2010), cf. VAN WEEGHEL, Stef. General Report [Tax Treaties and Tax Avoidance: Application of anti-avoidance provisions]. *Cahiers de droit fiscal international*, v. 95a, 2010, p. 32-33.

26 Em textual: "29. O art. 24 visa evitar a erosão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL mediante o endividamento abusivo realizado da seguinte forma: a pessoa jurídica domiciliada no exterior, ao constituir subsidiária no País, efetua uma capitalização de valor irrisório, substituindo o capital social necessário à sua constituição e atuação por um empréstimo, que gera, artificialmente, juros que reduzem os resultados da subsidiária brasileira.

29.1. A dedução desses juros da base de cálculo do IRPJ (alíquota de 15% mais adicional de 10%) e da CSLL (alíquota de 9%) gera uma economia tributária de 34% do seu valor. Mesmo considerando que as remessas para pagamento de juros são tributadas pelo Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) à alíquota de 15%, resta uma economia tributária de 19%.

29.2. A medida torna os juros considerados excessivos indedutíveis, segundo critérios e parâmetros legais. O objetivo é controlar o endividamento abusivo junto a pessoa vinculada no exterior, efetuado exclusivamente para fins fiscais".

demonstrar o caráter não-abusivo de seu caso particular, parece-nos que as referidas regras não passam pelo filtro da razoabilidade.

Estamos a falar aqui da aceção de razoabilidade referida por Humberto Ávila como razoabilidade-equidade, a qual, em primeiro lugar “impõe, na aplicação das normas jurídicas, a consideração daquilo que normalmente acontece”²⁷ e, em segundo lugar, “exige a consideração do aspecto individual do caso nas hipóteses em que ele é sobremodo desconsiderado pela generalização legal”²⁸.

Ora, uma regra antielusiva específica, que deixa de ter em conta as peculiaridades do caso concreto para passar a ser aplicada de forma geral, independentemente da demonstração da ocorrência de uma conduta abusiva na hipótese específica de aplicação, perde seu caráter antielusivo.

Note-se que não se está aqui defendendo, como ocorre em algumas situações, que o Brasil seria uma ilha no mundo contemporâneo onde as regras contra a subcapitalização não seriam possíveis em razão de qualquer especificidade do ordenamento jurídico pátrio. Vários países possuem tais regras e o Brasil, em entendendo que seus benefícios ultrapassam seus ônus aplicativos, também as pode ter. Tudo o que estamos alertando é que, da maneira como foi redigida a regra, parece não haver uma congruência entre os fins visados e o modelo adotado pelo legislador.

Poder-se-ia dizer então que as regras em comento não se tratam de regras antielusivas específicas, mas sim de mera limitação à dedutibilidade de despesas de juros em certas situações.

Porém, se há sérias dúvidas quanto à constitucionalidade das regras dos artigos 24 e 25 da Lei nº 12.249/2010 consideradas como regras antielusivas, se as mesmas forem qualificadas como limitações à dedução de certas despesas entendo que não haverá mais dúvidas a respeito de sua incompatibilidade com o ordenamento jurídico.

De fato, examinando-se os referidos artigos nota-se que a restrição das regras de subcapitalização é aplicada tendo como premissa a dedutibilidade da despesa de acordo com a legislação do Imposto de Renda.

27 ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 95.

28 ÁVILA, Humberto, *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, 2003, p. 96.

Ou seja, primeiro determina-se que a despesa de juros é necessária para a atividade da empresa e para a manutenção da fonte produtora de renda e, depois, aplica-se a limitação de dedutibilidade se identificada a subcapitalização.

Ora, se a despesa primeiro tem que ser identificada como necessária, parece-nos que a conclusão que segue é que a sua dedução só poderia ser obstada caso identificado algum comportamento abusivo por parte do contribuinte. Do contrário, a restrição à dedutibilidade certamente seria contrária ao disposto no artigo 43 do Código Tributário Nacional. Conforme afirma Ricardo Mariz de Oliveira, “as simples indedutibilidades de custos e despesas legitimamente incorridos para a produção do lucro ou as limitações aos seus valores dedutíveis não se justificam em absoluto perante o ordenamento constitucional e a sua lei complementar”²⁹.

7. *THIN CAP* E A REGRA DA ANTERIORIDADE

Superada a contextualização da regra de subcapitalização, e deixando de lado a posição acima quanto à sua ilegitimidade no ordenamento jurídico brasileiro, passamos a analisar a partir de quando os contribuintes devem observá-las para apuração do IRPJ e da CSLL.

A Constituição Federal de 1988 (CF/88), em seu artigo 150, III, alíneas ‘a’, ‘b’ e ‘c’, estabelece, como uma limitação ao poder de tributar, respectivamente, as regras da irretroatividade, da anterioridade anual e da anterioridade nonagesimal. Tanto a irretroatividade quanto a anterioridade constituem garantias do contribuinte decorrentes do princípio da segurança jurídica.

Dessa forma, salvo nas exceções elencadas pela própria Constituição Federal, a lei tributária nova, que criar ou aumentar tributo, não pode retroagir para alcançar fatos pretéritos³⁰. Ademais, como regra geral, a lei que cria ou majora o tributo deve ser anterior ao exercício financeiro de incidência do tributo e

29 OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 412. Nas páginas que dedica à matéria da ilegitimidade das limitações ao direito de dedutibilidade de despesas efetivamente incorridas e necessárias para o desenvolvimento da atividade do contribuinte Ricardo Mariz de Oliveira faz referência às lições de Hugo de Brito Machado e Brandão Machado.

30 Note-se que não há vedação para que a lei nova retroaja para reduzir ou dispensar o pagamento de tributo em relação a fatos do passado, desde que o faça de maneira expressa, respeitando os princípios da generalidade da tributação e da igualdade.

deve ser observada a antecedência mínima de noventa dias entre a publicação da lei e o início de sua aplicação.

No que diz respeito à CSLL, de acordo com o disposto no artigo 195, § 6º, da CF/88, é excepcionada a observância da anterioridade anual, sendo a contribuição submetida apenas à anterioridade de noventa dias. Dessa forma, a lei nova que majore a CSLL só poderá incidir sobre fatos que ocorram noventa dias após a sua publicação. O Supremo Tribunal Federal vem manifestando entendimento no sentido de que, sendo a instituição ou majoração efetuada por medida provisória, tal prazo de noventa dias inicia-se com a sua publicação (ver, por exemplo, a decisão proferida no Agravo no Recurso Extraordinário nº 452.490, publicação no DJ em 10 de novembro de 2006).

Já no que diz respeito ao IRPJ, ocorre exatamente o oposto. Com base no disposto no § 1º do próprio artigo 150 da CF/88 não se aplica ao IRPJ a regra do artigo 150, III, c, qual seja, a anterioridade nonagesimal.

Ainda no que diz respeito ao IRPJ, o artigo 62, § 2º, da CF/88 determina que a “medida provisória que **implique instituição ou majoração de impostos**, exceto os previstos nos artigos. 153, I, II, IV, V, e 154, II [*que não é o caso do IRPJ*] só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada”.

Tendo em vista que a Medida Provisória nº 472/09 só foi convertida em lei em junho de 2010, partindo do pressuposto de que as regras de combate à subcapitalização, ao limitarem a dedutibilidade de uma despesa de juros que atende aos requisitos do artigo 299 do RIR/99 e está em consonância com as regras de preço de transferência e o artigo 26 da Lei nº 12.249/10, implicam na majoração do IRPJ e da CSLL, em princípio, para fins de IRPJ a regra somente seria eficaz a partir de 01 de janeiro de 2011, ou seja, no exercício financeiro seguinte ao da conversão da medida provisória em lei. A seu turno, no caso da CSLL, considerando a aplicação da anterioridade nonagesimal, a regra tornou-se obrigatória a partir de março de 2010 (como o término dos 90 dias ocorreu em meados de março, é de se esperar que a Receita Federal inicie a aplicação das regras de *thin cap* para a CSLL a partir de 01 de abril de 2010).

Em outras palavras, em uma análise preliminar, considerando apenas o artigo 62, § 2º, da CF/88, temos que as regras de *thin cap* se tornam obrigatórias para fins de apuração do IRPJ a partir de janeiro de 2011.

Ocorre que a análise quanto à eficácia da regra de subcapitalização para fins de apuração do IRPJ não pode ser feita descontextualizada do já referido propósito antielusivo da mesma. A análise a respeito de quando a regra de subcapitalização se torna mandatória não pode ser feita de modo isolado, apenas com base nas regras da irretroatividade e da anterioridade, ignorando o intuito antielusivo da norma em questão.

Conforme já mencionado, o item 29 da exposição de motivos da Medida Provisória nº 472/09 explicita o caráter antielusivo da regra subcapitalização brasileira. Em seu item 30 a exposição de motivos continua confirmando a finalidade de combate à chamada *Harmful Tax Competition* ao explicar o fundamento para a introdução da regra do artigo 25. Este artigo estabelece um limite para a dedutibilidade dos juros mais rigoroso, vez que aqui, além de se combater a erosão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, através de despesas artificiais de juros, busca-se compelir as remessas de lucros para beneficiários que não tributam a renda ou não a tributam de modo efetivo.

A finalidade antielusiva da norma, em que pese não afastar a aplicação dos limites ao poder de tributar, dentre os quais estão as regras da anterioridade e da irretroatividade, impõe uma diferente perspectiva à análise para se definir se a criação das regras contra subcapitalização realmente implicam em uma majoração de tributos, ou se, por outro lado, tão-somente autorizaram as autoridades fiscais a requalificar determinados fatos.

Nesse sentido, o caráter antielusivo da *thin cap rule* traz um novo aspecto para o debate da questão, na medida em que poderia suportar interpretação no sentido de que a remessa de juros para pessoa vinculada, ou para pessoa jurídica domiciliada em país ou dependência com tributação favorecida ou que goze de regime fiscal privilegiado, nunca constituiu, sob o ponto de vista material, uma despesa dedutível para fins de IRPJ e CSLL.

Como vimos, a *thin cap rule* brasileira traz um critério objetivo de desconsideração da despesa de juros, e não um parâmetro subjetivo que, caso a caso, a depender da substância da operação, permita que a despesa possa vir a ser desconsiderada.

Diante do exposto, a grande pergunta, para fins de se definir em que momento as regras contra subcapitalização se tornarão eficazes para fins de apuração do IRPJ é: tais regras representam ou não uma majoração deste imposto, ou seriam apenas a regulamentação destinada ao controle de atos privados abusivos?

Parece-nos que esta questão deve ser analisada no contexto da eficácia da regra geral antielusiva no Brasil.

Até o final da década de 90, prevalecia doutrinariamente o entendimento de que todo ato lícito praticado pelo contribuinte, antes da ocorrência do fato gerador do tributo, seria uma forma legítima de planejamento com vistas à redução ou afastamento da tributação. Não são muitas as decisões do Conselho sobre a matéria deste período, mas identificam-se alguns casos onde restou consignado que “a ação do contribuinte de procurar reduzir a carga tributária por meio de procedimentos lícitos, legítimos e admitidos por lei releva o planejamento tributário. Para a invalidação dos atos ou negócios jurídicos realizados, cabe a autoridade fiscal provar a ocorrência do fato gerador ou que o contribuinte tenha usado de estratagema para revesti-lo de outra forma.” (Acórdão nº 106-14.483).

Na virada dos anos 2000, mais precisamente após 2001, com a edição da Lei Complementar n. 104, que acrescentou o parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional (CTN), experimentou-se uma mudança de paradigma, que refletiu na prática das autoridades fiscais e do CARF nos anos seguintes.

Ao introduzir a chamada “norma geral antielusiva”, o referido parágrafo único do artigo 116 do CTN concedeu competência aos auditores fiscais para desconsiderar atos privados que tenham sido praticados com a finalidade de “dissimular” a ocorrência do fato gerador. Contudo, o próprio dispositivo estabelecia que tal desconsideração deveria ser feita com observância “dos procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”. Ou seja, enquanto não editada tal lei ordinária não haveria fundamento legislativo para a desconsideração de reorganizações empresariais pela Receita Federal e demais autoridades fiscais.

Em 2002, com a Medida Provisória nº 66 – MP 66, tal regulamentação foi editada. Contudo, tais regras foram excluídas da lei de conversão desta MP, a Lei nº 10.637/2002. De acordo com o artigo 14 da MP 66, seriam dois os critérios a legitimar a desconsideração de atos privados pelas autoridades fiscais: a falta de propósito negocial e o abuso de forma.

Analisando-se a evolução das decisões dos Conselhos pós 2002, nota-se que, mesmo não tendo sido convertidos em lei, os critérios da MP 66 acabaram influenciando não só a atuação das autoridades fiscais como os critérios de decisão dos Conselhos, observando-se, em vários casos de desconsideração

de atos dos contribuintes, referências à falta de propósito negocial e ao abuso de formas.

Assim, identificam-se agora decisões onde se afirma que “o princípio da liberdade de auto-organização, mitigado que foi pelos princípios constitucionais da isonomia tributária e da capacidade contributiva, não mais endossa a prática de atos sem motivação negocial, sob o argumento de exercício de planejamento tributário” (Acórdão nº 104-21.498), ou ainda que “tendo o Fisco demonstrado à evidência o abuso de forma, bem como a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, cabível a desqualificação do negócio jurídico original, exclusivamente para efeitos fiscais” (Recurso nº 143795).

Parece-nos que a maior crítica que se pode fazer ao critério utilizado pelas autoridades fiscais e pelo CARF na revisão de reestruturações societárias e planejamentos fiscais consiste exatamente em se aplicar na prática uma norma ainda pendente de regulamentação. Não estamos aqui questionando o mérito de termos no ordenamento tributário uma norma geral antielusiva. Todos os países que lideram os fluxos comerciais com o Brasil têm uma. Porém, a desconsideração de atos privados, sem a necessária regulamentação legislativa, traz séria restrição quanto à segurança jurídica no ambiente empresarial.

Tendo este panorama como referência, parece-nos que mesmo o caráter antielusivo das regras de controle da subcapitalização não autorizaria uma interpretação no sentido de que as mesmas podem ser aplicadas antes de ultrapassado o prazo previsto no artigo 62, § 2º, da CF/88, tendo em vista o critério utilizado pelos artigos 24 e 25 da Lei nº 12.249/10.

Considerando que a regra geral antielusiva pátria carece ainda de aplicação, e que a *thin cap rule* brasileira criou uma presunção geral que leva à indedutibilidade da despesa de juros, sem considerar as peculiaridades dos casos concretos ou permitir exceções à sua aplicação, deve-se entender que as regras em comento inovaram o ordenamento jurídico tributário brasileiro e, dessa forma, representam um aumento de carga tributária.

Assim sendo, entendemos que para fins de IRPJ a regra de *thin cap* somente seria obrigatória em 01/01/2011, ou seja, no exercício financeiro seguinte ao de sua conversão em lei.

8. CONCLUSÃO

Diante do exposto, cremos que se deve examinar com cuidado os artigos 24 e 25 da Lei nº 12.249/2010 a fim de verificar sua legitimidade diante do ordenamento jurídico brasileiro. Mais uma vez reiteramos que o propósito deste artigo não é debater a conveniência e oportunidade de termos no Brasil uma regra inibidora da subcapitalização das empresas. Tudo o que estamos a afirmar é que tal regra tem que ser razoável.

Vê-se atualmente que o consequencialismo, referência que se faz à análise pelos tribunais dos impactos sócios econômicos de suas decisões, a qual por vezes supera os argumentos jurídicos envolvidos no caso concreto, vem atuando como ator principal nos julgamentos das cortes superiores. O grande risco desta filosofia “jurídica” é acabar liberando o legislador dos limites impostos pela Constituição Federal e pelo Código Tributário Nacional à sua tarefa de elaboração de leis. Talvez seja o que se passa com as regras contra a subcapitalização.

Por fim, parece-nos que mesmo considerando a natureza antielusiva das regras contra a subcapitalização de empresas, tendo em vista que as mesmas foram estabelecidas de forma objetiva, sem levar em consideração as peculiaridades da situação concreta dos contribuintes (como, por exemplo, as características de cada linha de atividade empresarial) ou permitir aos mesmos demonstrar a razoabilidade do endividamento no caso concreto, deve-se aplicar a regra no artigo 62, § 2º, da CF/88, de modo que para o IRPJ as *thin cap rules* somente seriam aplicáveis a partir de 01 de janeiro de 2011. Vale acompanhar, contudo, como as autoridades fiscais se posicionarão sobre a matéria.

Capítulo 11

Paraísos Fiscais e Regimes Fiscais Privilegiados: Análise de Algumas Questões Controvertidas

1. INTRODUÇÃO

Em sintonia com os movimentos internacionais, dois *tipos jurídicos* vêm aparecendo como protagonistas dos textos normativos tributários recentes: são eles os paraísos fiscais e os regimes fiscais privilegiados. Ambos encontram-se vinculados à figura da concorrência tributária internacional abusiva.

Como apontado no relatório *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, editado pela OCDE em 1998, um efeito colateral da globalização é que a tributação doméstica de cada país, antes uma questão de interesse nacional, passou a ter relevância além das fronteiras de cada estado. Por outro lado, uma economia global também serviu para criar novas oportunidades de economia fiscal para os contribuintes e estimular os países a criarem vantagens tributárias que os tornem mais atraentes ao capital internacional¹.

A oferta de vantagens tributárias por algumas jurisdições que se configuram como paraísos fiscais, ou criam regimes fiscais privilegiados, gera distorções na distribuição das receitas entre os países e no campo da concorrência entre as empresas e os indivíduos. Conforme destaca a OCDE no mencionado relatório, a concorrência fiscal abusiva gera a figura dos *free riders*, indivíduos ou empresas que se utilizam da infra-estrutura de um determinado país, mas que evitam pagar tributos ali mediante a utilização de jurisdições ou regimes fiscalmente vantajosos².

Ainda segundo a OCDE, os paraísos fiscais e os regimes fiscais privilegiados têm potencial para gerar efeitos negativos como: (a) distorcer investimentos, financeiros ou reais; (b) prejudicar a integridade e a justiça dos sistemas tributários; (c) desencorajar o cumprimento dos deveres fiscais por outros contribuintes; (d) impactar o nível desejável de receitas tributárias e gastos públicos; (e) causar uma transferência de parte da carga tributária para bases menos móveis, como folha de salários e consumo; e (f) aumentar os custos administrativos e instrumentais tanto para as autoridades fiscais como para os contribuintes³.

Para a OCDE são fatores-chave para a identificação de um paraíso fiscal (a) a não-tributação ou uma baixa tributação da renda, (b) a falta de troca de informações fiscais, (c) a carência de transparência e (d) a inexistência de

1 OECD. *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*. OECD: Paris, 1998. p. 13-14.

2 OECD, *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, 1998, p. 14.

3 OECD, *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, 1998, p. 16.

exigências quanto à realização de atividades empresariais substantivas⁴. A seu turno, as características fundamentais de um regime fiscal privilegiado seriam (a) a não-tributação ou uma baixa tributação da renda, (b) a falta de troca de informações fiscais, (c) a carência de transparência e (d) o *ring fencing*, ou seja, a existência de regimes que excluam empresas residentes dos benefícios concedidos ou tenham como requisito a realização exclusiva de atividades no exterior⁵.

Como estamos vendo, essa questão já vinha sendo tratada de perto pela OCDE faz tempo. Contudo, os atentados de 11 de setembro de 2001 e, mais recentemente, a crise financeira mundial, impulsionaram ainda mais as discussões a respeito do controle dos paraísos fiscais e dos regimes fiscais privilegiados. Tais questões estão tendo reflexos importantes no Brasil, sendo o mais recente derivado da edição da Instrução Normativa n. 1.037, publicada em 07 de junho de 2010.

Nosso propósito neste artigo não é discorrer sobre os contornos gerais dos paraísos fiscais e regimes fiscais privilegiados, no ordenamento jurídico brasileiro ou na experiência estrangeira, de modo que referimos aos leitores alguns trabalhos específicos que tratam da matéria sob este prisma mais abrangente⁶. Pretendemos, isso sim, examinar alguns pontos específicos que nos parecem relevantes, a saber:

4 OECD, *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, 1998, p. 23.

5 OECD, *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, 1998, p. 27.

6 PINTO, Carlo. *Tax Competition and EU Law*. The Hague: Kluwer Law International, 2003; UTUMI, Ana Cláudia Akie. Países com Tributação Favorecida no Direito Brasileiro. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 227-253; OGEA RUIZ, Rodrigo. La Legislación Española y los Paraísos Fiscales. In: SERRANO ANTÓN, Fernando (Coord.). *Fiscalidad Internacional*. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2001. p. 825-850; GARBARINO, Carlo. *Manuale di Tassazione Internazionale*. [S.L.]: IPSOA, 2005. p. 1371-1392; SILVA, José Manuel Braz da. *Os Paraísos Fiscais*. Coimbra: Almedina, 2000; GOUTHIERE, Bruno. *Les Impôts dans les Affaires Internationales*. Francis Lefebvre: Paris, 1989. p. 575-593; TÔRRES, Heleno. *Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário e Operações Transnacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 67-158; RODRIGUÉZ ONDARZA, José A.; FERNÁNDEZ PRIETO, Ángel (Coords.). *Fiscalidad y Planificación Fiscal Internacional*. Madrid: Instituto de Estudios Económicos, 2003. p. 499-518; XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 315-333; FIORENTINO, Marcelo Fróes Del. Repercussões jurídicas (constantes na Lei nº 11.727/08) derivadas da ampliação do conceito de país com tributação favorecida e da instituição do conceito de regime fiscal privilegiado. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 162, mar. 2009, p. 31-39; XAVIER, Alberto; DUQUE ESTRADA, Roberto; EMERY, Renata. Países com tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 168, set. 2009, p. 7-17; FERRAZ, Luiz Felipe. A ampliação do conceito de paraíso fiscal pela Lei n. 11.727. *Revista de Direito Tributário Internacional*, São Paulo, n. 10, dez. 2008, p. 155-163; VITA, Jonathan Barros. As Regras dos Países com Tributação Favorecida no Direito Brasileiro: (Re)definindo Conceitos. *Revista de Direito Tributário Internacional*, São Paulo, n. 14, abr. 2010, p. 51-73.

- a caracterização dos paraísos fiscais e dos regimes fiscais privilegiados não como conceitos, mas como tipos jurídicos;
- o esclarecimento a respeito das divergências de tratamento entre os dois tipos no ordenamento jurídico;
- o exame da natureza da lista contida na Instrução Normativa n. 1.037/2010;
- a exigência de exercício de atividade econômica substantiva; e
- a análise da qualificação das holdings como regimes fiscais privilegiados.

2. PARAÍSO FISCAIS E REGIMES FISCAIS PRIVILEGIADOS COMO TIPOS JURÍDICOS

A questão da tipicidade foi por nós examinada em outro trabalho, ao qual fazemos aqui referência⁷. A teoria da tipicidade e dos tipos jurídicos foi desenvolvida no Direito Tributário Brasileiro a partir da idéia de que o tipo seria uma descrição abstrata e fechada de uma dada hipótese a qual, vertida em linguagem normativa, determina uma consequência jurídica, enquanto a tipicidade seria uma característica do fato concreto em que se verificam todos os elementos descritos na norma legal.

Surgem daí as noções de tipo fechado, o qual daria a todos aqueles sujeitos à regra legal uma segurança jurídica absoluta no sentido de possibilidade de previsão de sua incidência concreta, e de tipicidade, como necessidade de uma continência absoluta do fato ocorrido na descrição legal abstrata.

Portanto, da forma como corriqueiramente exposta pela doutrina pátria, a tipicidade estaria presente tanto no momento da criação da norma jurídica (equivalendo aqui à determinação) quanto no instante de sua interpretação/aplicação (adequação do fato concreto à descrição abstrata).

Não concordamos com este entendimento. Com efeito, na medida em que se buscou um fechamento e uma determinação do tipo jurídico acabou-se por transformá-lo em um conceito determinado, transfigurando a sua natureza jurídica.

De fato, conforme bem destaca Ricardo Lobo Torres, “tipo é a ordenação de dados concretos existentes na realidade segundo critérios de semelhança. Nele há abstração e concretude, pois é encontrado assim na vida social como na norma jurídica. Eis alguns exemplos de tipo: empresa, empresário, trabalhador, indústria, poluidor. O que caracteriza o tipo ‘empresa’ é que nele se contêm todas as possibilidades de descrição de suas características, independentemente de tempo, lugar ou espécie de empresa. *O tipo representa a média ou a normalidade de uma determinada situação concreta, com as suas conexões de sentido. Segue-se, daí, que a noção de tipo admite as dessemelhanças e as especificidades desde que não se transformem em desigualdade ou anormalidade*”⁸.

A professora Misabel de Abreu Machado Derzi, autora do trabalho mais completo acerca do tipo jurídico, aduz que “tipificar tem o sentido amplo de abstrair as particularidades individuais, para colher o que é comum ou repetitivo. Tipo será então o que resultar desse processo de abstração generalizante, vale dizer, a forma média ou freqüente, ou aquela especialmente representativa, ou ainda, o padrão normativo ideal”⁹.

Daí a observação de Karl Larenz no sentido de que “o tipo não se define, descreve-se. Não se pode subsumir à descrição do tipo; mas pode-se, com sua ajuda, ajuizar se um fenômeno pode ou não integrar-se no tipo”¹⁰.

Um tipo, portanto, é formado pela conjunção de características retiradas da realidade, podendo integrar o antecedente e o conseqüente das normas jurídicas.

Nas palavras de Arthur Kaufmann, “o tipo constitui a altura média entre o geral e o particular, é comparativamente um concreto, um *universale in re*. Assim, o tipo se distingue, por parte, do conceito abstrato-geral, que se define através de um número limitado de características isoladas e que, portanto – de acordo com Kant –, são contrárias à intuição. O tipo com sua grande proximidade à realidade, com sua clareza gráfica e com sua objetividade, pelo contrário, não se pode definir, mas tão-somente ‘explicitar’, tem, com efeito, um núcleo fixo, mas não possui fronteiras fixas, assim que dos ‘traços’ característicos de um tipo

8 TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*: Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. II. p. 469-470.

9 DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988. p. 47.

10 LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 3. ed. Tradução José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. p. 307.

podem faltar um ou outros sem que seja necessário questionar a tipicidade de determinado suposto fático”¹¹.

Partindo das considerações anteriores, é possível destacar como características do tipo jurídico a concretude e a abstração, na medida em que os mesmos são a conjugação, no plano abstrato, de dados empíricos.

Outra característica importante dos tipos é a abertura. A expressão “tipo fechado”, como significativa de “tipo determinado”, segundo a qual caberia ao intérprete/aplicador apenas subsumir os fatos ocorridos, é uma contradição de termos¹².

Segundo Humberto Ávila, “a abertura do tipo está, então, caracterizada pelos seguintes elementos: a *prescindibilidade* de alguns elementos distintivos, por serem prescindíveis alguns elementos distintivos no tipo; o *sopesamento*, que mostra que os elementos distintivos individuais não podem ser definidos nas suas relações entre si, e que a coordenação deve ser efetuada som um ponto de vista valorativo”¹³.

Os tipos não são fechados ou determinados. A adequação típica se dá no campo hermenêutico, cabendo ao intérprete/aplicador verificar se um determinado dado empírico reveste-se das características do tipo legal.

É consequência desta característica que o tipo ostente um traço evolutivo, alterando-se conforme o ambiente social se modifica. É por isso que fatos típicos em um primeiro momento, podem eventualmente deixar de sê-lo, da mesma forma que fatos podem passar a ser típicos com o decurso do tempo, com a atualização dos traços que tornam determinado fato típico.

Em razão de sua abertura, há autores que negam a possibilidade de tipos na elaboração das regras tributárias¹⁴, além de outros que equiparam o tipo aos conceitos determinados, negando-lhes sua característica de abertura¹⁵.

11 KAUFMANN, Authur. *Filosofia del Derecho*. Tradução Luis Villar Borda. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1999. p. 250.

12 Cf. RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003. p. 32-33; SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 244.

13 ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 194.

14 Ver: DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988. p. 286-287.

15 Ver: XAVIER, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 72-73; XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Anti-elisiva*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 17-20.

Ao examinarmos tudo quanto foi dito acima, não só percebemos, como sustentam Ricardo Lobo Torres e Marco Aurélio Greco, que os tipos estão presentes na realidade da legislação tributária brasileira, como notamos também que os paraísos fiscais e os regimes fiscais privilegiados são tipos jurídicos.

Da leitura dos artigos 24 e 24-A da Lei n. 9430/96, inferimos que a legislação brasileira não conceituou os paraísos fiscais e os regimes fiscais privilegiados, mas sim, listou uma série de características, extraíveis da realidade, que se prestam à sua identificação.

Tal repertório de características é mutável no tempo, já que a evolução das relações econômicas pode fazer com que outras sejam incluídas na relação, ou algumas excluídas.

Analisando a legislação em vigor, percebemos, por exemplo, que alguns critérios que se encontram mencionados no artigo 24 da Lei n. 9.430/96, não são mencionados no art. 7º da Lei n. 9.959/2000, que trata da desqualificação do regime de isenção para investimentos estrangeiros na bolsa de valores.

Ao se reconhecer que os paraísos fiscais e os regimes fiscais privilegiados são tipos, temos que ter em mente também que os mesmos devem se submeter à lógica de interpretação/aplicação dos tipos e conceitos indeterminados, que passa por um raciocínio tópico¹⁶, casuístico, que deve levar em consideração as circunstâncias do caso concreto.

Como já observado pelo Professor Marco Aurélio Greco, a interpretação de conceitos indeterminados e tipos, foge ao uso da lógica binária tradicional, recorrendo ao uso das lógicas deviantes, como a lógica *fuzzy*¹⁷.

A aplicação da lógica *fuzzy* no direito não escapou à análise de um jusfilósofo como Arthur Kaufmann, que afirma que “nos últimos tempos se desenvolve uma lógica, sobretudo no campo da informática jurídica, que caracteristicamente se denomina *fuzzy logic*, uma lógica com perfis difusos, não claramente determinados, mediante os quais se busca sobretudo assenhorar-se dos conceitos indeterminados, quicá também da analogia. De fato, isto tampouco é novo: já Gustav Radbruch havia trabalhado para que no direito, junto com as classes de conceitos de tudo ou nada admitidos, entrassem numerosos conceitos que permitem um compromisso entre o mais ou menos, do que segue muitas vezes

16 Sobre a tópica, ver: ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados para Evitar a Dupla Tributação da Renda*. 2 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 117-121.

17 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 374-375.

que não há uma única solução correta, mas muitas soluções ‘corretas’, isto é, soluções ‘defensáveis’, plausíveis, suscetíveis de consenso”¹⁸.

Ao trazermos esses comentários para este artigo, pretendemos mostrar que a aplicação dos tipos em questão, especialmente no que se refere aos regimes fiscais privilegiados, os quais se tratam de regimes de tributação diferenciados oferecidos por países de tributação regular, deveria ser feita sempre levando em consideração as características do caso concreto. Essa evolução que, como veremos, foi alcançada com a edição da Instrução Normativa n. 1.045/2010 para os casos de Dinamarca e Holanda, deveria ser incorporada ao artigo 24-A da Lei n. 9.430/96.

Enquanto especialistas e aplicadores do Direito Tributário Brasileiro não deixarem o conforto utópico da legalidade estrita e da tipicidade cerrada, para se reconhecerem contemporâneos da sociedade de risco e da pós-modernidade¹⁹, com a complexidade e incerteza que lhes são inerentes, a legislação tributária e a sua interpretação/aplicação continuarão presas em um hiato e não desenvolveremos os instrumentos jurídicos e o referencial teórico do Direito Tributário do Século XXI²⁰.

3. EFEITOS JURÍDICOS DA CARACTERIZAÇÃO DE UM PARAÍSO FISCAL OU DE UM REGIME FISCAL PRIVILEGIADO

De acordo com a legislação tributária em vigor, a identificação de uma transação com um paraíso fiscal, ou seja, uma jurisdição com tributação favorecida, pode estar sujeita a uma ou mais das conseqüências listadas abaixo:

- Aumento da alíquota do Imposto de Renda Retido na Fonte sobre rendimentos ou ganhos de capital para 25% (artigo 8º da Lei n. 9.779/99 e artigo 47 da Lei n. 10.833/2003).

18 KAUFMANN, Arthur, *Filosofia del Derecho*, 1999, p. 82.

19 Sobre o tema, ver: ROCHA, Sergio André. A Tributação na Sociedade de Risco. In: TÔRRES, Heleno Taveira; PIRES, Adilson Rodrigues (Coords.). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 179-223.

20 Reiteramos aqui o que já deixamos assentado em outro trabalho: “Um dos desafios mais difíceis enfrentados pelos operadores do direito é a superação de dogmas que há muito habitam seu ideário teórico. Essa é a razão pela qual, na maior parte das vezes, prefere-se o conforto do senso comum teórico estabelecido, do que o horror da indeterminação trazido pela mudança de paradigmas” (ROCHA, Sergio André. A Hermenêutica Jurídica sob o Influxo de Hermenêutica Filosófica de Hans-Georg Gadamer. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 64, set.-out. 2005, p. 276).

- Desenquadramento da isenção para o ganho de capital decorrente da alienação de investimentos em bolsa de valores feitos por não-residentes (artigo 7º da Lei n. 9.959/2000).
- Desenquadramento da isenção para o ganho de capital decorrente de investimentos em Fundos de Investimento em Participações, Fundos de Investimento em Cotas de Fundos de Investimento em Participações e Fundos de Investimento em Empresas Emergentes feito por não-residentes (artigo 3º, § 1º, da Lei n. 11.312/2006).
- Aplicação das regras de preços de transferência (artigo 24 da Lei n. 9.430/96).
- Inaplicabilidade do despacho aduaneiro denominado “Linha Azul” (Artigo 4º, inciso II, da Instrução Normativa n. 476/2004).
- Aplicação das regras de subcapitalização previstas no artigo 25 da Lei n. 12.249/2010.
- Aplicação das regras de restrição de dedutibilidade de despesas previstas no artigo 26 da Lei n. 12.249/2010.
- Aplicação das regras de transferência de residência fiscal previstas no artigo 27 da Lei n. 12.249/2010.
- Tributação pelo IRRF, o PIS-Importação e a COFINS-Importação das importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços vinculados aos processos de avaliação da conformidade, metrologia, normalização, inspeção sanitária e fitossanitária, homologação, registros e outros procedimentos exigidos pelo país importador sob o resguardo dos acordos sobre medidas sanitárias e fitossanitárias (SPS) e sobre barreiras técnicas ao comércio (TBT), ambos do âmbito da Organização Mundial do Comércio – OMC (artigo 18, § 2º, da Lei n. 12.249/2010 e artigo 2º, parágrafo único da Lei n. 10.865/2004 – redação dada pelo artigo 19 da Lei n. 12.249/2010).
- Desenquadramento da isenção do IRRF, concedida de 1º de janeiro de 2011 até 31 de dezembro de 2015 no caso de valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, destinados à cobertura de gastos pessoais, no exterior, de pessoas físicas residentes no País, em

viagens de turismo, negócios, serviço, treinamento ou missões oficiais, desde que atendidos os requisitos do artigo 26 da Lei n. 12.249/2010 (artigo 60, § 4º, da Lei n. 12.249/2010).

Desde a edição da Lei n. 11.727/2008, que adicionou o artigo 24-A à Lei n. 9.430/96, introduzindo na legislação do tipo regimes fiscais privilegiados, há discussões a respeito da equiparação dos tratamentos dispensados a estes e aos países com tributação favorecida.

Analisando-se as regras previstas nos artigos 18 e 19, 25 a 27 e 60 da Lei n. 12.249/2010, pode-se identificar uma tendência da legislação tributária a conferir o mesmo tratamento às situações em que presente um paraíso fiscal ou um regime fiscal privilegiado. Vê-se que esta tendência é tão clara, que até mesmo quando o tratamento igual não faz qualquer sentido, como acontece com a regra prevista no referido artigo 27, pretendeu-se conferir o mesmo regramento.

Com efeito, o artigo 27 da Lei n. 12.249/2010 traz regras a respeito da mudança de residência fiscal para um paraíso fiscal ou um regime fiscal privilegiado²¹. Ora, considerando que os regimes fiscais privilegiados não são jurisdições, não faz qualquer sentido que se cogite da mudança de residência para um regime. A outra interpretação possível, no sentido de que qualquer país que tenha algum regime fiscal caracterizável como privilegiado seria enquadrável neste dispositivo, parece-nos fazer ainda menos sentido. Seria dizer que o artigo 27 seria aplicável a qualquer pessoa física mudando sua residência para a Dinamarca, apenas em razão das holdings deste país estarem listadas como regimes fiscais privilegiados.

21 “Art. 27. A transferência do domicílio fiscal da pessoa física residente e domiciliada no Brasil para país ou dependência com tributação favorecida ou regime fiscal privilegiado, nos termos a que se referem, respectivamente, os arts. 24 e 24-A da Lei 9430, de 27 de dezembro de 1996, somente terá seus efeitos reconhecidos a partir da data em que o contribuinte comprove:

I - ser residente de fato naquele país ou dependência; ou

II - sujeitar-se a imposto sobre a totalidade dos rendimentos do trabalho e do capital, bem como o efetivo pagamento desse imposto.

Parágrafo único. Consideram-se residentes de fato, para os fins do disposto no inciso I do caput deste artigo, as pessoas físicas que tenham efetivamente permanecido no país ou dependência por mais de 183 (cento e oitenta e três) dias, consecutivos ou não, no período de até 12 (doze) meses, ou que comprovem ali se localizarem a residência habitual de sua família e a maior parte de seu patrimônio.”

Independentemente da referida tendência e da possível intenção da Receita Federal de equiparar o tratamento dos dois tipos em questão, **é importante destacar que atualmente os tratamentos ainda não foram equiparados.**

Dessa forma, dos efeitos antes mencionados quando da identificação de uma transação com um paraíso fiscal, somente os seguintes se aplicam quando presente um regime fiscal privilegiado:

- Aplicação das regras de preços de transferência (artigo 24 da Lei n. 9.430/96).
- Aplicação das regras de subcapitalização previstas no artigo 25 da Lei n. 12.249/2010.
- Aplicação das regras de restrição de dedutibilidade de despesas previstas no artigo 26 da Lei n. 12.249/2010.
- Aplicação das regras de transferência de residência fiscal previstas no artigo 27 da Lei n. 12.249/2010.
- Tributação pelo IRRF, o PIS-Importação e a COFINS-Importação das importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços vinculados aos processos de avaliação da conformidade, metrologia, normalização, inspeção sanitária e fitossanitária, homologação, registros e outros procedimentos exigidos pelo país importador sob o resguardo dos acordos sobre medidas sanitárias e fitossanitárias (SPS) e sobre barreiras técnicas ao comércio (TBT), ambos do âmbito da Organização Mundial do Comércio – OMC (artigo 18, § 2º, da Lei n. 12.249/2010 e artigo 2º, parágrafo único da Lei n. 10.865/2004 – redação dada pelo artigo 19 da Lei n. 12.249/2010).
- Desenquadramento da isenção do IRRF, concedida de 1º de janeiro de 2011 até 31 de dezembro de 2015 no caso de valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, destinados à cobertura de gastos pessoais, no exterior, de pessoas físicas residentes no País, em viagens de turismo, negócios, serviço, treinamento ou missões oficiais, desde que atendidos os requisitos do artigo 26 da Lei n. 12.249/2010 (artigo 60, § 4º, da Lei n. 12.249/2010).

Assim sendo, temos que a uniformização completa de tratamento entre os paraísos fiscais e os regimes fiscais privilegiados somente pode vir por meio de uma reforma legislativa, ressaltando-se que a mesma não tem como ser feita pela via interpretativa.

4. DA NATUREZA JURÍDICA DA LISTA

Não é nova a discussão a respeito da taxatividade da lista de países e dependências com tributação favorecida.

Ao analisarmos a redação das leis que mencionam os países com tributação favorecida verificamos que nenhuma delas faz qualquer referência à lista ou seu caráter exemplificativo ou taxativo. Assim sendo, *em uma primeira vista*, pode-se concordar com Ana Cláudia Utumi quando afirma que, embora louvável a existência da lista, como forma de garantir a segurança jurídica dos contribuintes, “não se pode, de maneira nenhuma, considerar a lista taxativa”²².

Contudo, é importante observarmos que a própria Receita Federal já se manifestou pela taxatividade da lista em processo de consulta, como se infere da decisão abaixo transcrita:

Título Processo de Consulta nº 143/00

Órgão: Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF / 8ª RF

Decisão: Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ementa: APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

Enquanto não for editado novo ato normativo, para efeito do disposto no § 2º do art. 16 da Medida Provisória nº 1990-31, de 11/05/2000, consideram-se países ou dependências com tributação favorecida

22 UTUMI, Ana Cláudia Akie. Países com Tributação Favorecida no Direito Brasileiro. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 236. Entendimento nessa mesma linha foi defendido por Heleno Tôrres, nos seguintes termos: “Cumprir saber se essas listas são ou não taxativas e vinculantes. Entendemos que não, particularmente por conta da possibilidade de controle sobre todos os atos que envolvam um ente tributário com alíquota privilegiada inferior a 20%. É o caso das operações com *Sociedade de Inversiones Financieras* (SAFI), do Uruguai, país cuja carga tributária efetiva é superior a 20%, mas adota um regime incentivado para essas espécies de pessoas jurídicas. Assim, dando cumprimento ao § 1º do art. 24 da Lei 9.430/96, qualquer operação com esse ente deverá sujeitar-se àquele regime de controle sobre tributação favorecida, tanto para efeito de controle das transferências de preços como para as remessas praticadas, sujeitas à alíquota de Imposto de Renda na fonte de 25%” (TÔRRES, Heleno. *Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário e Operações Transnacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 96).

apenas aqueles listados na Instrução Normativa SRF n° 164, de 23/12/1999.

Dispositivos Legais: Art. 16 da Medida Provisória n° 1990-31, de 11/05/2000 e Instruções Normativas SRF n°s 161 e 164, ambas de 1999.

Data de decisão: 12/06/2000 Data de publicação: 14/09/2000

Mais recentemente a Receita Federal deu mais uma sinalização no sentido da taxatividade da lista. A Instrução Normativa n. 1.043/2010 alterou o artigo 73 da Instrução Normativa n. 1.022/2010, a qual dispõe sobre o imposto sobre a renda incidente sobre os rendimentos e ganhos líquidos auferidos nos mercados financeiro e de capitais. O referido dispositivo passou a ter a seguinte redação

Art. 73. O regime de tributação previsto nos arts. 68, 69, 71 e 72 não se aplica a investimento oriundo de país que não tribute a renda ou que a tribute a alíquota inferior a 20% (vinte por cento), o qual sujeitar-se-á às mesmas regras estabelecidas para os residentes ou domiciliados no País, **a partir da data da entrada em vigor do ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil que relacionar países ou dependências com tributação favorecida.**

A redação desse dispositivo, ao condicionar a aplicação da restrição acima à listagem a ser emitida pela Receita Federal, indica o seu caráter taxativo e vinculativo para as autoridades fiscais.

Na verdade, parece-nos que não poderia ser diferente. A existência de uma lista responde não apenas a um imperativo de segurança jurídica, mas também concretiza o princípio da praticidade²³, na medida em que a ausência da lista tornaria as regras em questão de difícil aplicação pelos contribuintes e pelos próprios auditores fiscais.

Assim, considerando a posição da Receita Federal, é possível sustentar que a taxatividade da lista estabelecida pela Instrução Normativa n. 1.037/2010, mesmo que não prevista em lei, atualmente seria uma consequência do princípio da proteção da confiança legítima do contribuinte²⁴, o qual deriva do

23 Sobre o princípio da praticidade, ver: COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e Justiça Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2007; ROCHA, Sergio André. *Processo Administrativo Fiscal*. 4. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. p. 104-106.

24 Sobre o princípio da proteção da confiança, ver: RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança Jurídica do Contribuinte*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008; ROCHA, Sergio André. *Processo Administrativo Fiscal*. 4. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. p. 71-75.

princípio da segurança jurídica. Segundo pontua Fábio Fraga Gonçalves, “a segurança jurídica se corporifica na confiança legítima dos cidadãos em que o conteúdo das manifestações dos entes públicos não conhecerá modificações imprevisíveis e suscetíveis de afetar as suas decisões importantes, a menos que tais modificações sejam justificadas por valores/princípios mais relevantes naquele caso concreto”²⁵.

Ora, há mais de uma década os contribuintes de baseiam nas listas editadas pela Receita Federal para identificar os países com tributação favorecida, de forma que não se pode esperar que, em caso concreto, venha uma autoridade adotar conduta que contrarie a posição que veio sendo adotada pela Receita Federal e que gerou para o contribuinte uma expectativa de comportamento por parte do Poder Público²⁶. Este entendimento deve ser estendido para a interpretação/aplicação da lista de regimes fiscais privilegiados.

5. O EXERCÍCIO DE ATIVIDADE ECONÔMICA SUBSTANTIVA

Ao analisarmos o inciso II do artigo 24-A da Lei n. 9.430/96, verificamos que um dos critérios para a identificação de um regime fiscal privilegiado é a concessão “de vantagem de natureza fiscal a pessoa física ou jurídica não residente: a) sem exigência de realização de atividade econômica substantiva no país ou dependência; b) condicionada ao não exercício de atividade econômica substantiva no país ou dependência”.

Nota-se que, nesse caso, a questão relacionada à existência ou não de atividade econômica substantiva não se refere às circunstâncias fáticas em que exercidas a atividade da empresa, mas sim a um requisito aplicável à legislação da jurisdição onde a mesma estiver domiciliada. Portanto, a identificação de um regime fiscal privilegiado depende de o ordenamento jurídico de uma determinada jurisdição estabelecer um regime tributário aplicável sem a exigência da tal atividade econômica substantiva ou condicionado ao seu não exercício.

25 GONÇALVES, Fábio Fraga. Princípio da Proteção da Confiança – Análise à Luz dos Postulados da Moralidade e da Eficiência. *Revista Internacional de Direito Tributário*, Belo Horizonte, n. 3, jan.-jun. 2005, p. 222. Ver, ainda: RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Proteção da Confiança Legítima do Contribuinte. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 145, out. 2007, p. 99; TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 77.

26 Também sustentando a taxatividade da lista, ver: XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 332.

Vê-se, assim, que não se está no campo empírico da comprovação a respeito das atividades desenvolvidas pela empresa, mas sim no terreno abstrato da previsão normativa.

Algo diferente trouxe a Instrução Normativa n. 1.045/2010, que alterou a Instrução Normativa n. 1.037/2010 para esclarecer que as holdings holandesas²⁷ e dinamarquesas somente seriam consideradas regimes fiscais privilegiados caso não desenvolvam atividade econômica substantiva.

Aqui, o condicionamento da caracterização do regime fiscal privilegiado à inexistência de uma atividade econômica substantiva não se dá mais no plano da norma, mas sim no dos fatos concretos, de forma que nesses dois casos (Holanda e Dinamarca) foi estabelecida uma exceção à regra prevista na alínea “a” do inciso II do artigo 24-A da Lei n. 9.430/96.

Com efeito, segundo a alínea “a” do inciso II do artigo 24-A da Lei n. 9.430/96 tem-se um regime fiscal privilegiado sempre que forem concedidas vantagens fiscais **sem a exigência** de uma atividade econômica substantiva. Dessa forma, para que se configure o requisito legal basta que a legislação da jurisdição em questão estabeleça os tais benefícios sem demandar uma atividade econômica substantiva, independentemente se, de fato, a empresa lá domiciliada exerce ou não tal atividade.

Após o acréscimo introduzido pela Instrução Normativa n. 1.045/2010, somente configuram regimes fiscais privilegiados as holdings dinamarquesas “que não exerçam atividade econômica substantiva”. Ou seja, saímos do plano abstrato da legislação para o plano concreto. Mesmo que a legislação estabeleça uma vantagem fiscal sem exigir uma atividade econômica substantiva, caso o contribuinte consiga demonstrar que ela existe, não se configura o regime fiscal privilegiado.

Feitos esses comentários, resta talvez a mais difícil questão: o que vem a ser atividade econômica substantiva?

Em seu relatório de 1998 a OCDE tocou no assunto, embora não tenha se aprofundado na análise da questão, como segue:

Adicionalmente, a ausência de uma exigência para que a atividade seja substantiva é importante, porque sugere que a jurisdição esteja

27 Lembre-se que, de acordo com o Ato Declaratório Executivo RFB n. 10/2010, a inclusão das holdings holandesas na lista de regimes fiscais privilegiados encontra-se suspensa.

tentando atrair investimentos e transações que visem objetivos puramente fiscais. Pode também indicar que a jurisdição não oferece (ou não pode oferecer) um ambiente legal ou comercial ou qualquer vantagem econômica que seria atrativa para atividades econômicas substantivas na ausência da oportunidade de redução da tributação oferecida. A determinação de quando e se uma atividade é substancial pode ser difícil. Por exemplo, serviços financeiros e administrativos podem em certas circunstâncias envolver atividades substantivas. Contudo, certos serviços prestados por “empresas de papel” indicam de pronto a falta de substância.²⁸

Um ponto que merece ser destacado é que a OCDE não aponta a falta de atividade econômica substantiva como uma característica dos regimes fiscais privilegiados, mas apenas dos paraísos fiscais.

Atividade econômica substantiva é um conceito indeterminado, o qual, na lição de Engisch, trata-se de um “conceito cujo conteúdo e extensão são em larga medida incertos. Os conceitos absolutamente determinados são muito raros no Direito. Em todo caso devemos considerar tais os conceitos numéricos (especialmente em combinação com os conceitos de medida e os valores monetários: 50 km, prazo de 24 horas, 10 marcos). Os conceitos jurídicos são predominantemente indeterminados, pelo menos em parte. É o que pode afirmar-se, por exemplo, a respeito daqueles conceitos naturalísticos que são recebidos pelo Direito, como os de “escuridão”, “sossego noturno”, “ruído”, “perigo”, “coisa”. E com mais razão se pode dizer o mesmo dos conceitos predominantemente jurídicos, como os de “assassinato” (“homicídio qualificado”), “crime”, “ato administrativo”, “negócio jurídico”, etc. Com Philipp Heck podemos distinguir nos conceitos jurídicos indeterminados um *núcleo* conceitual e um *halo* conceitual. Sempre que temos uma noção clara do conteúdo e da extensão dum conceito, estamos no domínio do núcleo conceitual. Onde as dúvidas começam, começa o halo do conceito”²⁹.

Como já afirmamos anteriormente, os conceitos indeterminados povoam o Direito Tributário³⁰, e aqui nos vemos diante de um. Seguindo a passagem transcrita do relatório da OCDE, em uma situação em que uma “empresa de

28 OECD, *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, 1998, p. 24.

29 ENGISCH, Karl. *Introdução ao Pensamento Jurídico*. Tradução J. Baptista Machado. 7. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996. p. 208 e 209.

30 Sobre o tema, ver: ROCHA, Sérgio André. *A Deslegalização no Direito Tributário Contemporâneo: Segurança Jurídica, Legalidade, Conceitos Indeterminados, Tipicidade e Liberdade de Confor-*

papel” se beneficie de um regime fiscal vantajoso em determinada jurisdição, estaremos no núcleo do conceito e será evidente a ausência de uma atividade econômica substantiva. Por outro lado, a presença de uma indústria poderia ser o exemplo inverso, da certeza de uma atividade econômica substantiva. Conforme vamos nos afastando desses exemplos e caminhamos pelo halo conceitual, dúvidas surgem, as quais somente podem ser afastadas diante dos casos concretos.

Essa análise, como vimos, deve ser feita em dois momentos distintos. Em um **primeiro momento**, as autoridades fiscais devem verificar se a legislação de uma determinada jurisdição concede “vantagem de natureza fiscal a pessoa física ou jurídica não residente: a) sem exigência de realização de atividade econômica substantiva no país ou dependência; b) condicionada ao não exercício de atividade econômica substantiva no país ou dependência”. A conclusão de tal exame será a inclusão ou não de um regime tributário específico na lista de regimes fiscais privilegiados. Num **segundo momento**, para fins de aplicação do requisito introduzido pela Instrução Normativa n. 1.045/2010, caberá à autoridade fiscal verificar se a atividade desenvolvida por um determinado contribuinte é ou não substantiva.

Partindo dos exemplos antes apresentados de completa ausência de atividade econômica substantiva (“empresas de papel”) e de sua certa presença (indústria), parece-nos ser possível apontar como elemento principal o exercício de uma atividade empresarial com a existência no local da infra-estrutura usualmente necessária para a realização de empreendimentos de semelhante natureza.

6. O ENQUADRAMENTO DE HOLDINGS COMO REGIMES FISCAIS PRIVILEGIADOS

Um dos aspectos controvertidos que foram apontados quando da edição da Instrução Normativa n. 1.037/2010 foi a inclusão na listagem dos regimes fiscais privilegiados de alguns regimes de sociedades holding. Essa discussão já foi travada no âmbito da OCDE, razão pela qual vale a pena fazer um apanhado das conclusões lá alcançadas.

Após editar o já mencionado relatório de 1998, a OCDE passou a editar trabalhos avaliando o progresso no combate à concorrência fiscal internacional abusiva. Em 2000 foi apresentado o primeiro relatório com tal finalidade.

Após listar os regimes fiscais que seriam potencialmente lesivos, a OCDE apresentou comentários acerca das sociedades holding nos seguintes termos:

Regimes de sociedades holding e regimes fiscais privilegiados semelhantes não estão incluídos acima, embora tais regimes possam constituir uma concorrência fiscal abusiva. Foram apresentados ao Fórum um número de regimes de sociedades holding e provisões semelhantes, mas em razão das complexidades levantadas por tais regimes, inclusive suas possíveis interações com tratados tributários e princípios geralmente aplicáveis pelas legislações domésticas, o Fórum não atingiu nenhuma conclusão a respeito de seu enquadramento como regimes fiscais potencialmente abusivos. Continuar o trabalho sobre os regimes de sociedades holding e outros semelhantes terá alta prioridade nos trabalhos do Fórum em andamento, com o propósito de alcançar propostas firmes dentro do contexto da preparação de notas de aplicação (ver o parágrafo 13 abaixo) no início de 2001. Regimes de sociedades holding e outros semelhantes dos seguintes países estão sendo examinados: Alemanha, Áustria, Bélgica, Dinamarca, Espanha, França, Grécia, Holanda, Irlanda, Islândia, Luxemburgo, Portugal e Suíça.³¹

No ano de 2004 a OCDE editou um guia para a aplicação do relatório de 1998 (Comentários Consolidados ou Notas de Aplicação), no qual há um capítulo inteiro dedicado às sociedades holding (Capítulo VI). Segundo a OCDE “o Relatório de 1998 foca em atividades geograficamente móveis. A titularidade de ações requer pouca ou nenhuma atividade substantiva e envolve principalmente considerações legais e tributárias. Contudo, deve ser observado que empresas multinacionais podem ter verdadeira substância no país da holding. A localização de uma função de holding é extremamente móvel e está contida no escopo do Relatório de 1998”³².

Nas páginas seguintes do relatório a OCDE apresenta comentários acerca da aplicação dos requisitos-chave para a identificação de um regime

³¹ OECD. *Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*. OECD: Paris, 2000. p. 15.

³² OECD. *Guidance in Applying the 1998 Report to Preferential Tax Regimes*. OECD: Paris, 2004. p. 65.

fiscal privilegiado às sociedades holding³³. Ou seja, observa-se que a OCDE realmente fez um trabalho a respeito do enquadramento das holdings no tipo dos regimes fiscais privilegiados.

Feitos esses comentários, vale observar que no relatório de 2004 sobre o progresso a respeito do combate da concorrência fiscal abusiva a OCDE, tendo em conta a análise apresentada no guia para a aplicação do Relatório de 1998, chegou à conclusão de que à exceção do regime das holdings de 1929 de Luxemburgo, todos os demais regimes analisados não eram abusivos:

O Fórum analisou um número de regimes de sociedades holding e regimes privilegiados semelhantes no curso o processo de revisão original que originou o Relatório de 2000. Especificamente, foram examinados os regimes da Alemanha, Áustria, Bélgica, Dinamarca, Espanha, França, Grécia, Holanda, Irlanda, Islândia, Luxemburgo, Portugal e Suíça. Como afirmado anteriormente, nenhum regime de sociedade holding ou regime privilegiado semelhante foi identificado como potencialmente abusivo em 2000, uma vez que o Comitê determinou que, em razão das complexidades de tais regimes, trabalho adicional seria necessário para verificar a maneira como os critérios de identificação dos regimes privilegiados poderiam ser aplicados a tais regimes. O Capítulo VI dos Comentários Consolidados de Aplicação discute a aplicação dos critérios de identificação de regimes fiscais privilegiados a sociedades holding e regimes privilegiados semelhantes. Importante destacar que os comentários de aplicação reconhecem que sociedades holding e regimes privilegiados semelhantes servem a um propósito legítimo ao permitir a repatriação de rendas auferidas no exterior sem que se incorra em uma pluritributação em diferentes níveis. Após rever esses regimes considerando a orientação fornecida pelo Capítulo VI dos Comentários Consolidados de Aplicação, todos os regimes examinados se enquadraram no critério de oferecerem baixa ou nenhuma tributação. A despeito de sua abstenção registrada na nota de rodapé 1, a Suíça está pronta para concordar com a troca de informações, no contexto de seus tratados bilaterais, com respeito às sociedades holding. Adicionalmente, os regimes da Alemanha, Áustria (conforme alterado), Bélgica, Dinamarca, Espanha, França, Grécia, Holanda, Irlanda, Islândia, Luxemburgo (*participation exemption*) e

Portugal foram considerados não abusivos.³⁴

Verifica-se, portanto, que os regimes fiscais aplicáveis às sociedades holding foram considerados não abusivos pela OCDE. Considerando que as características para a identificação de um regime fiscal privilegiado de acordo com o Relatório de 1998 são as mesmas apontadas pelo artigo 24-A da Lei n. 9.430/96, parece incoerente com a postura internacional a posição adotada pela Receita Federal na Instrução Normativa n. 1.037/2010.

7. CONCLUSÃO

O propósito deste artigo foi analisar algumas questões pontuais relacionadas aos tipos paraíso fiscal e regime fiscal privilegiado sob o prisma da legislação brasileira e dos trabalhos desenvolvidos no âmbito da OCDE. Este tema é bastante atual e certamente a legislação brasileira sobre a matéria ainda deverá ser objeto de alterações futuras, em especial, segundo acreditamos, em direção à uniformização do tratamento entre os dois tipos. Contudo, como fizemos questão de pontuar, de acordo com a legislação em vigor os mesmos ainda possuem tratamentos distintos em alguns casos, de forma que não se pode deixar que intenções não previstas na legislação se tornem realidade antes de transformadas em linguagem normativa.

34 OECD. *The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report*. OECD: Paris, 2004. p. 10.

Capítulo 12

Comentários Sobre a Restrição à Dedutibilidade de Despesas Prevista no Artigo 26 da Lei n. 12.249/2010

1. INTRODUÇÃO

Analisando-se a evolução recente da legislação tributária, verifica-se a adoção de medidas pelo Brasil para se enquadrar no contexto mundial de transparência, entre as quais se destacam as restrições a operações realizadas com residentes em paraísos fiscais ou que gozem de regimes fiscais privilegiados¹.

Entre tais medidas está o artigo 26 da Lei n. 12.249/2010, que traz condições para a dedutibilidade de despesas no caso de pagamentos feitos a pessoas físicas ou jurídicas residentes em paraísos fiscais ou operando sob regime fiscal privilegiado. Veja-se o texto da mencionada regra:

Art. 26. Sem prejuízo das normas do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, **não são dedutíveis**, na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, **as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a qualquer título, direta ou indiretamente, a pessoas físicas ou jurídicas residentes ou constituídas no exterior e submetidas a um tratamento de país ou dependência com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado**, na forma dos arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, **salvo se houver, cumulativamente:**

I - a identificação do efetivo beneficiário da entidade no exterior, destinatário dessas importâncias;

II - a comprovação da capacidade operacional da pessoa física ou entidade no exterior de realizar a operação; e

III - a comprovação documental do pagamento do preço respectivo e do recebimento dos bens e direitos ou da utilização de serviço.

§ 1º Para efeito do disposto no inciso I do caput deste artigo, considerar-se-á como efetivo beneficiário a pessoa física ou jurídica não constituída com o único ou principal objetivo de economia tributária que auferir esses valores por sua própria conta e não como agente, administrador fiduciário ou mandatário por conta de terceiro.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica ao pagamento de juros sobre o capital próprio de que trata o art. 9º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

¹ Sobre o tema, ver capítulos 11 e 13 deste livro.

§ 3º A comprovação do disposto no inciso II do caput deste artigo não se aplica no caso de operações:

I - que não tenham sido efetuadas com o único ou principal objetivo de economia tributária; e

II - cuja beneficiária das importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a título de juros seja subsidiária integral, filial ou sucursal da pessoa jurídica remetente domiciliada no Brasil e tenha seus lucros tributados na forma do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

A exposição de motivos da Medida Provisória n. 472/2009, que veiculou este artigo originariamente, não explica muito sobre a finalidade buscada com a sua edição, limitando-se a dizer que “o art. 26 objetiva restringir a dedutibilidade dos pagamentos efetuados a entidades ‘off shore’ sem a necessária identificação do efetivo beneficiário e comprovação da sua capacidade operacional”. Ou seja, a exposição de motivos diz o que faz a regra e não a razão de a mesma ter sido instituída.

Olhando um pouco para a experiência internacional, identifica-se a restrição de dedutibilidade de despesas como um dos instrumentos voltados ao controle da Concorrência Fiscal Internacional Prejudicial, ou *Harmful Tax Competition*. Com efeito, no relatório *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, editado pela OCDE em 1998, encontra-se mencionada, como uma das formas para se combater os paraísos fiscais e os regimes fiscais privilegiados, a edição de regras restringindo a dedução de pagamentos feitos a entidades residentes em tais jurisdições ou beneficiárias de tais regimes. Veja-se, nesse sentido, o trecho abaixo transcrito:

A number of countries have rules imposing restrictions on the deduction of payments made to tax haven countries or imposing a reversal of the onus of proof in case of such payments. For instance, Spain has rules according to which there is no deduction of expenses derived from services rendered in tax havens except where an effective transaction is proven to have taken place. Given Recommendation 12 above concerning the termination of treaties with tax havens, such action should not be considered to run counter to the non-discrimination provision in Article 24 of the OECD Model Tax Convention to the extent that no convention would then be applicable.

The denial of the deduction or a reversal of the onus of proof for certain payments to countries that engage in harmful tax competition, if associated with measures aimed at preventing the use of conduit arrangements, would act as a deterrent for countries to engage in harmful tax competition and for taxpayers to use entities located in these countries.²

Parece, portanto, que o artigo 26 da Lei n. 12.249/2010 encaixa-se nesse cenário de restrições a operações com paraísos fiscais e regimes fiscais privilegiados. Ou seja, verifica-se que se trata de uma norma fiscal indutora, para usarmos aqui o título da obra do Professor Luís Eduardo Schoueri³, por intermédio da qual se busca desincentivar os agentes do mercado a realizarem negócios com pessoas físicas ou jurídicas residentes em paraísos fiscais ou que gozem de regimes fiscais privilegiados.

Não há que se negar que o combate aos paraísos fiscais e regimes privilegiados trata-se de objetivo comum da maioria das nações ocidentais, de modo que podemos assumir como premissa que o princípio da transparência serve de fundamento para o artigo 26 da Lei n. 12.249/2010. Como se infere da passagem do relatório da OCDE antes transcrita, não somos inovadores na utilização desse tipo de regra, havendo disposição semelhante (embora com alcance menor, como veremos) no Direito Tributário espanhol⁴.

Contudo, se podemos afirmar com certa tranquilidade que a referida regra encontra fundamento no princípio da transparência, parece-nos que tal tranquilidade é perdida assim que se começa a analisar os requisitos previstos para que os pagamentos feitos a pessoas residentes em paraísos fiscais, ou sob regimes fiscais privilegiados, sejam dedutíveis.

Portanto, o objeto do presente artigo consiste na análise do fundamento da regra constante no artigo 26 da Lei n. 12.249/2010, examinando-se os requisitos de dedutibilidade ali previstos, buscando-se, ao final, concluir se a tal dispositivo é compatível com o ordenamento jurídico brasileiro da forma como redigido.

² OECD. *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*. OECD: Paris, 1998. p. 59-60.

³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

⁴ Cf. FALCÓN Y TELLA, Ramón; PULIDO GUERRA, Elvira. *Derecho Fiscal Internacional*. Madrid: Marcial Pons, 2010. p. 277.

2. O PRINCÍPIO DA TRANSPARÊNCIA E O COMBATE AOS PARAÍSOIS FISCAIS

Como dito acima, ao que tudo indica a fundamentação do artigo 26 da Lei n. 12.249/2010 seria encontrada no princípio da transparência, o qual, segundo o Professor Ricardo Lobo Torres, trata-se de “um princípio constitucional implícito. Sinaliza no sentido de que a atividade financeira deve se desenvolver segundo ditames de clareza, abertura e simplicidade. Dirige-se assim ao Estado como à Sociedade, tanto aos organismos financeiros supranacionais quanto às entidades não-governamentais. Baliza e modula a problemática da elaboração do orçamento e da sua gestão responsável, da criação de normas antielisivas, da abertura de sigilo bancário e do combate à corrupção⁵”. Trata-se de princípio típico da sociedade de risco, caracterizada pela ambivalência, a insegurança e a opacidade⁶.

Embora seja leviano afirmar que a totalidade das operações realizadas através de paraísos fiscais carregue a marca da ilegalidade, é ingênuo ignorar que boa parte dos capitais relacionados ao tráfico de entorpecentes, ao tráfico de armas, ao terrorismo e outras atividades ilícitas típicas da sociedade de risco são canalizados através de tais jurisdições. De acordo com a seguinte passagem de José Manuel Braz da Silva:

Os centros “offshore” são um refúgio para o capital internacional, que em consequência de seu não repatriamento, beneficia de maiores taxas de juro e menores taxas de imposto. Contudo, as operações ilícitas nomeadamente ligadas ao tráfico de droga, financiamento o terrorismo, corrupção, operações de “insider trading” e diversas outras operações abusivas são centralizadas através dos paraísos fiscais.

Os dados apresentados por uma revista norte americana, baseado em estimativas conservadoras, apontam que só o comércio de droga gera anualmente um montante de fundos entre \$ 75bl. e \$100bl. As mesmas estimativas apontam que o patrimônio dos barões da droga poderá ultrapassar dentro de alguns anos o PNB dos EUA. O capital proveniente da lavagem do dinheiro da droga é movimentado entre jurisdições “offshore” conhecidas pela sua rigorosa confidencialidade.⁷

5 TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. II. p. 243-244.

6 Para uma análise dos impactos tributários da sociedade de risco, ver o capítulo 1 deste livro.

7 SILVA, José Manuel Braz da. *Os Paraísos Fiscais*. Coimbra: Almedina, 2004.

Como destaca Luís Eduardo Schoueri, reconhecendo um fato que pode ser verificado empiricamente, “os contribuintes não são indiferentes à tributação”⁸. Assim, uma regra como a prevista no artigo 26 da Lei n. 12.249/2010 certamente será levada em consideração pelos contribuintes no processo de tomada de decisões empresariais. Dessa forma, a norma é adequada à finalidade de desincentivar os contribuintes a realizarem transações com pessoas residentes em paraísos fiscais ou submetidas a regimes fiscais privilegiados.

Fixada a premissa de que a finalidade de controle e restrição das operações com paraísos fiscais e regimes privilegiados deve ser buscada pelo legislador brasileiro, e de que uma regra de restrição de dedutibilidade seria, em princípio, adequada para tal fim, cumpre-nos examinar seu conteúdo, para posteriormente definirmos se as condições de dedutibilidade previstas na mesma são razoáveis e se as regras tributárias podem ser utilizadas para os fins a que o artigo 26 da Lei n. 12.249/2010 se destina.

3. ALGUNS COMENTÁRIOS SOBRE O ARTIGO 26 DA LEI N. 12.249/2010

A regra prevista no *caput* do artigo 26 da Lei n. 12.249/2010 estabelece uma presunção relativa de indedutibilidade de pagamentos, créditos, entregas, empregos ou remessas de importâncias para pessoas residentes em paraísos fiscais ou sujeitas a regimes fiscais privilegiados. Ou seja, como regra, tais despesas seriam sempre indedutíveis, a não ser que o residente brasileiro possa comprovar, **cumulativamente**:

- I - a identificação do efetivo beneficiário da entidade no exterior, destinatário dessas importâncias;
- II - a comprovação da capacidade operacional da pessoa física ou entidade no exterior de realizar a operação; e
- III - a comprovação documental do pagamento do preço respectivo e do recebimento dos bens e direitos ou da utilização de serviço.

Ao analisarmos os requisitos acima, verificamos que, imaginando uma operação entre partes independentes, apenas o terceiro requisito pode efetivamente

ser cumprido pela pessoa jurídica brasileira. Em verdade, em nada acrescentou este inciso III ao que já previa a legislação tributária: para que a despesa seja dedutível, há que se provar que o desembolso foi feito e que o pagador recebeu o que comprou ou usufruiu dos serviços que contratou.

Deixando o terceiro requisito de lado, cabe examinarmos os dois primeiros.

De acordo com o inciso I do artigo 26 da Lei n. 12.249/2010, cabe à pessoa jurídica brasileira identificar o beneficiário efetivo da transação, definido, de acordo com o § 1º deste mesmo dispositivo, como sendo “a pessoa física ou jurídica não constituída com o único ou principal objetivo de economia tributária que auferir esses valores por sua própria conta e não como agente, administrador fiduciário ou mandatário por conta de terceiro”.

Não vamos entrar aqui na análise do conceito de beneficiário efetivo e de suas implicações. Contudo, considerando que uma das características dos paraísos fiscais consiste exatamente no sigilo societário, criou a lei uma condição que não pode ser cumprida pela pessoa jurídica brasileira por sua própria conta, ao menos quando a operação não seja feita com parte relacionada.

O mesmo pode ser dito a respeito do requisito estabelecido no inciso II. Numa transação real, entre partes independentes, a pessoa jurídica brasileira não terá possibilidade de comprovar a dita capacidade operacional do fornecedor.

De fato, a própria definição de capacidade operacional, que é um conceito indeterminado, é complexa. O mesmo só pode ser concretizado no momento de aplicação da norma, considerando o tipo de atividade desenvolvida pela pessoa física ou jurídica.

Em relação a este item, chama a atenção uma questão adicional. Os paraísos fiscais são costumeiramente utilizados para a concentração de bens e direitos capazes de gerar rendas passivas, como alugueis, royalties, juros, dividendos, etc. Ou seja, raramente se realizam em tais jurisdições atividades empresariais que tipicamente demandam uma estrutura organizacional relevante.

Tal fato torna ainda mais complexo o cumprimento deste segundo requisito, já que, pela própria natureza das atividades desenvolvidas nas jurisdições qualificadas como paraísos fiscais, dispensa-se uma estrutura organizacional que siga os padrões empresariais normais.

No que tange a esta condição, há ainda outra questão que gera alguma perplexidade. Segundo o § 3º, I, do artigo em comento, “a comprovação do

disposto no inciso II do caput deste artigo não se aplica no caso de operações que não tenham sido efetuadas com o único ou principal objetivo de economia tributária”.

Ora, esta circunstância (não ter sido a operação realizada com o único e principal efeito de economia tributária) é algo que não pode ser meramente alegado, teria que ser comprovado, de modo que a exceção não aliviará a comprovação do requisito (demonstração de capacidade operacional), que seria parte essencial da sua própria demonstração.

Por outro lado, a regra não esclarece qual das duas partes na transação não poderia ter a finalidade de economia tributária. Com efeito, considerando que este é um dos principais motivos para a instalação de uma empresa em um paraíso fiscal, do ponto de vista do fornecedor dos bens ou serviços, seria difícil a comprovação de uma finalidade não-tributária.

Já da perspectiva da pessoa jurídica residente no Brasil, a regra uma vez mais não faz sentido. De acordo com o artigo 74 da Medida Provisória n. 2.158/2001 a empresa brasileira terá que reconhecer e tributar os lucros não distribuídos de sua controlada ou coligada no exterior, o que gerou a dispensa prevista no inciso II do § 3º do artigo 26 da Lei n. 12.249/2010. Além disso, de acordo com os artigos 24 e 24-A da Lei n. 9.430/96, as transações com pessoas residentes em paraísos fiscais ou sujeitos a regimes fiscais privilegiados estão sujeitas às regras de preços de transferência.

Portanto, da perspectiva da empresa brasileira, a transação em princípio não tem finalidade de planejamento tributário, até porque a incidência de normas antielisivas específicas já fazem tal controle. Assim, fica a questão: como a empresa brasileira pode comprovar que as operações não foram feitas com o único ou principal objetivo de economia tributária?

As incongruências da regra brasileira ficam claras quando esta é comparada com a sua par espanhola, prevista no artigo 14.1 (g) da *Ley del Impuesto de Sociedades* (Lei n. 43/1995):

Artículo 14.

Gastos no deducibles.

[...]

1. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

g) Los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente por su carácter de paraísos fiscales, o que se paguen a través de personas o entidades residentes en los mismos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada.

Las normas sobre transparencia fiscal internacional no se aplicarán en relación con las rentas correspondientes a los gastos calificados como fiscalmente no deducibles. [...].

Ao examinarmos este dispositivo percebemos que o mesmo não impôs à pessoa jurídica espanhola o fardo de comprovar dados aos quais a mesma não teria acesso numa transação comercial regular entre partes independentes, limitando-se a exigir a demonstração de que o gasto corresponde a uma transação efetivamente realizada, em linha com o disposto no inciso III o artigo 26 da Lei n. 12.249/2010.

Feitos esses comentários sobre o artigo 26 da Lei n. 12.249/2010 e considerando as inconsistências apresentadas, examinaremos agora o mesmo sob o prisma do postulado da razoabilidade.

4. A IRRAZOABILIDADE DO O ARTIGO 26 DA LEI N. 12.249/2010

Das vertentes do postulado da razoabilidade apresentadas por Humberto Ávila, cremos que duas são relevantes para a análise do artigo 26 da Lei n. 12.249/2010: a razoabilidade-congruência e a razoabilidade-coerência.

Sobre a razoabilidade-congruência, diz-nos Humberto Ávila que a mesma deve ser vista “como dever de harmonização do Direito com as suas condições externas (dever de congruência)” exigindo “a relação das normas com as suas condições externas de aplicação, quer demandando um suporte empírico existente para a adoção de uma medida, quer exigindo uma relação congruente entre o critério de diferenciação escolhido e a medida adotada”⁹.

A seu turno, falando sobre a razoabilidade-coerência o professor gaúcho nos diz que “o postulado da razoabilidade proíbe uma norma contraditória em si mesma, ou inapta originalmente para ser aplicada. Como se pode perceber,

9 ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 422.

a razoabilidade possui o significado de coerência, na medida em que impõe a ausência de contrariedade interna entre os elementos normativos, da própria norma ou de outras normas constantes do ordenamento jurídico”¹⁰.

Como vimos acima, ao estabelecer condições que, de acordo com a forma como as transações de mercado se desenvolvem, não podem ser cumpridas pela pessoa jurídica brasileira, é possível argumentar que a regra não é congruente com o suporte empírico sobre a qual deve incidir.

Por outro lado, identificamos também que as condições previstas no artigo 26 da Lei n. 12.249/2010 são incoerentes. Por exemplo, o inciso II deste dispositivo estabelece a obrigação de comprovação da capacidade operacional da pessoa física ou jurídica no exterior para realizar a operação. Este requisito casa com a necessidade de realização de atividade econômica substantiva pela pessoa física ou jurídica não-residente, típico instrumento de controle de planejamentos tributários abusivos. Depois a Lei afirma que “a comprovação do disposto no inciso II do caput deste artigo não se aplica no caso de operações que não tenham sido efetuadas com o único ou principal objetivo de economia tributária”.

O requisito de demonstração da capacidade operacional da pessoa não-residente pode ser considerado incongruente, na medida em que não se verifica na maioria das operações desenvolvidas em paraísos fiscais, contudo, uma vez estabelecido, é claramente incongruente prever-se que deve ser demonstrada a capacidade operacional e que, para que tal requisito seja afastado, deve-se demonstrar a não-ocorrência de planejamento fiscal.

Em resumo, parece-nos que a regra em comento é incongruente e incoerente, não se encontrando apta à aplicação pelos contribuintes sem que seu conteúdo normativo seja extrapolado a uma quase indedutibilidade absoluta de pagamentos feitos a pessoas residentes em paraísos fiscais ou que gozem de regimes fiscais privilegiados.

Cremos que o Brasil seguiu aqui o mesmo caminho trilhado em outros temas, como a transparência internacional do artigo 74 da Medida Provisória n. 2.158/2001, as regras contra a subcapitalização e a listagem dos regimes fiscais privilegiados, pois, embora não se possa questionar o fim que se buscava com a edição de tais normas, verifica-se que a regulamentação brasileira ou é

incompleta, gerando insegurança, ou é muito abrangente, extrapolando os fins da norma, ou é confusa, inviabilizando sua aplicação prática.

5. O ARTIGO 26 DA LEI N. 12.249/2010 SERIA UMA REGRA ANTIELISIVA ESPECÍFICA?

Combinando os comentários apresentados na introdução e no item 3 deste artigo, não parece que a regra do artigo 26 da Lei n. 12.249/2010, como um todo, possa ser caracterizada como uma regra antielisiva específica.

De fato, como mencionamos de forma detida na introdução, o fim de regras como a que ora examinamos é intervir no mercado desincentivando a realização transações com pessoas residentes em paraísos fiscais ou sob regimes fiscais privilegiados. Ou seja, trata-se de uma norma indutora, não de uma norma antielisiva.

Dos três requisitos previstos no artigo 26 da Lei n. 12.249/2010, nenhum deles seria adequado para o controle de planejamentos fiscais eventualmente realizados pela pessoa jurídica brasileira.

Com efeito, a identificação do beneficiário efetivo, **neste caso**, atende a um requisito de transparência e controle dos fluxos internacionais e não de controle de planejamentos fiscais feitos pela empresa brasileira.

Por outro lado, “a comprovação documental do pagamento do preço respectivo e do recebimento dos bens e direitos ou da utilização de serviço” é, como já afirmamos, inerente à própria dedutibilidade da despesa. Caso o contribuinte tivesse deduzido despesa sem poder comprovar o pagamento do preço ou o recebimento do bem ou serviço, a despesa seria simplesmente indedutível, de modo que não sealaria de uma norma contra planejamento.

Por fim, o requisito de comprovação da capacidade operacional do não-residente só teria caráter antielisivio em um cenário em que não fosse aplicável a regra do artigo 74 da Medida Provisória n. 2.158/2001 (a não ser nos casos em que o destinatário fosse pessoa física, os quais são raros na prática).

Verifica-se, assim, que o artigo 26 da Lei n. 12.249/2010 não se trata de uma regra antielisiva específica, ao menos da perspectiva da empresa brasileira. Como dissemos no início deste item, estamos diante de uma norma indutora que se enquadra no contexto da transparência das relações internacionais.

A natureza deste dispositivo reforça ainda mais o que dissemos no item anterior, já que o legislador parece ter criado uma norma indutora com um viés

antielisivo que não se enquadra em tal finalidade (como se percebe no disposto no inciso I do § 3º do artigo 26 da Lei n. 12.249/2010).

6. CONCLUSÃO

Temos visto um esforço louvável do legislador brasileiro e da Receita Federal do Brasil para alinhar nossa legislação com os padrões internacionais de transparência e controle de paraísos fiscais e regimes fiscais privilegiados.

Contudo, o que se percebe na prática é a edição de normas confusas e incoerentes. A regra de CFC mais abrangente do mundo, regras de preços de transferência que não seguem qualquer padrão internacional, uma lista de regimes fiscais privilegiados que é descasada dos trabalhos da OCDE e menciona regimes que não existem mais e agora esta regra incongruente e incoerente de restrição de dedutibilidade.

Parece-nos que há aqui um desvio de pré-compreensão¹¹. Busca-se reprimir a “economia das sombras” e os planejamentos fiscais abusivos, mas as empresas que mais acabam sofrendo com essas regras são aquelas operacionais, muitas vezes algumas das principais empresas brasileiras que estão iniciando o processo de internacionalização de nossa economia.

Se tomarmos, por exemplo, a indústria do petróleo, sabidamente um carro chefe da economia nacional, uma regra como esta do artigo 26 da Lei n. 12.249/2010 pode gerar incerteza sobre a dedutibilidade da despesa relacionada ao afretamento de uma embarcação, gerando instabilidade neste importantíssimo mercado.

Cremos que a regra do artigo 26 da Lei n. 12.249/2010, da maneira como está redigida, não é compatível com o ordenamento jurídico pátrio, devendo ser revista pelo legislador. Dos requisitos previstos para dedutibilidade neste dispositivo, apenas o do inciso III poderia ser mantido, embora o mesmo já seja inerente às regras de dedutibilidade previstas na legislação do Imposto de Renda. Os demais requisitos não são razoáveis e devem ser afastados como condições para a dedução de despesas referentes a pagamentos para pessoas físicas ou jurídicas residentes em paraísos fiscais ou sujeitas a regimes fiscais privilegiados.

¹¹ Sobre o tema da pré-compreensão, ver: ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda*. 2 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 103-109.

Capítulo 13

Caso Copesul: Tributação pelo IRRF da Prestação de Serviços sem Transferência de Tecnologia Prestados por Não Residentes

1. INTRODUÇÃO

O presente artigo dedica-se à análise da decisão proferida pela Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ) nos autos do Recurso Especial n. 1.161.467, a qual foi publicada no Diário da Justiça da União no dia 01 de junho de 2012. Trata-se do primeiro caso julgado pelo STJ a respeito da aplicação das convenções sobre a tributação da renda e do capital, em especial seu artigo 7º, nos casos de prestação de serviços sem transferência de tecnologia por não residente no Brasil. Antes de apresentar nossos comentários sobre o caso em questão, descreveremos, no item seguinte, os fatos envolvidos, os fundamentos e a decisão tomada pelo STJ.

2. ANÁLISE DO RECURSO ESPECIAL N. 1.161.467

2.1. DOS FATOS

Os fatos examinados no Recurso Especial em questão foram bem resumidos pelo Ministro Castro Meira, relator do processo, nos seguintes termos:

“A Companhia Petroquímica do Sul-COPESUL ajuizou ação sob o rito ordinário em face da União, objetivando declaração judicial de que inexistente relação jurídico-tributária que a obrigue a realizar a retenção na fonte de imposto de renda sobre remessas efetuadas em razão de pagamentos por serviços prestados por empresas estrangeiras que não tem estabelecimento permanente no Brasil.

Argumentou que o Brasil mantém acordo para evitar a dupla tributação com a Alemanha e o Canadá, aprovados por meio dos Decretos Legislativos 92/75 e 28/85 e internalizados em nosso ordenamento jurídico pelos Decretos 76.988/76 e 92.318/86, que devem prevalecer sobre a regra do art. 7º da Lei 9.779/99, por força da previsão contida no art. 98 do CTN, para o qual ‘os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha’.

Defendeu que apenas as empresas estrangeiras com estabelecimento permanente no Brasil podem ser tributadas cumulativamente pelos países signatários da Convenção, cabendo a tributação, em caso contrário, tão somente ao Estado de domicílio do prestador dos serviços.”

Discutia-se, portanto, a aplicabilidade dos artigos 7º das convenções celebradas com a Alemanha (denunciada em 2005 e sem eficácia desde 2006) e com o Canadá aos pagamentos, créditos, entregas, empregos ou remessas referentes a serviços sem transferência de tecnologia prestados por não residentes (serviços com transferência de tecnologia são tratados como *royalties* e tributados na forma do artigo 12 das convenções).

A seu turno, ainda segundo o Ministro Castro Meira, a União Federal sustentou que “os rendimentos decorrentes de contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia classificam-se como ‘rendimentos não expressamente mencionados’ nas convenções internacionais, sujeitando-se, por isso, à tributação de acordo com o art. 7º da Lei 9.779/99 e 685, II, ‘a’, do Decreto n.º 3.000/99”.

2.2. DA DECISÃO DO TRF DA 4ª REGIÃO

A COPESUL restou vencida em primeira instância, tendo sido esta decisão reformada, por maioria, pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região. A ementa da decisão do tribunal foi redigida nos seguintes termos:

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. CONVENÇÕES INTERNACIONAIS ENTRE BRASIL-CANADÁ E BRASIL-ALEMANHA. SERVIÇOS PRESTADOS POR EMPRESA ESTRANGEIRA SEM TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. REMUNERAÇÃO. REMESSA AO EXTERIOR. NATUREZA JURÍDICA. ENQUADRAMENTO. ATO DECLARATÓRIO COSIT. APLICAÇÃO.

1. Não há supremacia hierárquica dos acordos internacionais relativamente à lei ordinária, tampouco conflito entre as convenções, firmadas pelo Brasil e regularmente incorporadas ao direito interno, e a legislação do imposto de renda. Na esteira da jurisprudência do STF, os tratados internacionais situam-se no mesmo plano normativo das leis ordinárias, não ocorrendo primazia hierárquica sobre a legislação interna. Com efeito, não revogam nem modificam a lei ordinária anterior ou posterior, coexistindo harmonicamente. Eventual conflito se resolve pelo critério da especialidade, ou seja, diante da situação especial indicada pelo tratado, não se aplica a lei interna, afastando-se a norma geral, ou a lei interna é aplicável, porém com a limitação prevista no tratado.

2. A legislação do imposto de renda aplicada pela União não contém preceito dispondo de forma diversa do estabelecido nos acordos internacionais *sub judice*, para aplicação exatamente na situação por ele regulada.

3. Os acordos internacionais, para evitar a dupla tributação, atribuem o poder de tributar a renda ao Estado em cujo território os rendimentos foram produzidos (critério da fonte produtora) ou em cujo território foi obtida a disponibilidade econômica ou jurídica (critério da fonte pagadora), conforme a natureza do rendimento considerado. A classificação deste deve ser feita segundo a lei interna do Estado que aplica o tratado. Solução diversa implicaria verdadeira introdução de legislação alienígena no ordenamento jurídico pátrio.

4. De acordo com os acordos internacionais firmados pelo Brasil, os rendimentos que não tenham sido expressamente tratados no seu texto serão tributáveis pelo Estado do residente de onde se originam. Ou seja, se os valores remetidos pela autora às empresas estrangeiras não se enquadrarem em alguma categoria específica referida pela Convenção, serão tributáveis no Brasil. Já quanto aos rendimentos que são expressamente mencionados nas convenções, em tese somente na categoria “lucro” poder-se-ia enquadrar o valor pago pela empresa brasileira às estrangeiras, em virtude da prestação de serviços no exterior.

5. Os rendimentos obtidos pela empresa estrangeira com a prestação de serviços à contratante brasileira, examinados à luz da lei brasileira, integram o lucro daquela, respeitada, para tal conclusão, a sistemática específica de apuração do lucro tributável, com sua previsão de adições e exclusões, que não desnatura como rendimento (porque receita operacional) componente do lucro aquele valor recebido em pagamento.

6. A remessa de rendimentos para o exterior, para pagamento de serviços prestados por empresa estrangeira, constitui despesa para a empresa remetente, e não rendimento.

7. É equivocada a tentativa do Ato Declaratório COSIT nº 01, de 05.01.2000, de enquadrar como “rendimentos não expressamente mencionados” os pagamentos ora discutidos, quando estes claramente constituem rendimento integrante do lucro da empresa que os aufer, situada no exterior.” (Apelação Cível n. 2002.71.00.006530-5/RS)

Ponto de partida importante desta decisão foi o de que não há superioridade hierárquica entre as convenções sobre a tributação da renda e do capital e a legislação tributária doméstica brasileira, resolvendo-se eventual conflito entre o direito internacional e o doméstico pelo critério da especialidade. Além disso, de acordo com a decisão, os pagamentos de serviços sem transferência de tecnologia estariam enquadrados no artigo 7º dos tratados (“Lucros das Empresas”), não sendo aplicável, portanto, o artigo de “Rendimentos não Expressamente Mencionados” (nos tratados brasileiros normalmente o artigo 22).

2.3. DA DECISÃO DO STJ

Contra a decisão do tribunal de segunda instância foi interposto Recurso Especial pela União Federal, cujos pontos principais foram da seguinte maneira sumariados no relatório do Ministro Castro Meira:

“Argumenta que, ‘se a remessa examinada estiver incluída no artigo VII da Convenção Brasil-Canadá e da Convenção Brasil-Alemanha, não poderá haver tributação no Brasil em função do que rezam tais dispositivos. Por outro lado, se a remessa for ajustada ao artigo XXI haverá a tributação, pois, conforme seu texto ‘os rendimentos de um residente de um Estado contratante não expressamente mencionados nos artigos precedentes da presente Convenção são tributáveis em ambos os Estados Contratantes’. (e-STJ fl. 519)

Assevera que ‘o art. 7º da Lei n.º 9.779/99 estabelece a tributação dos rendimentos decorrentes da prestação de serviço, quando esses valores sejam pagos a pessoas residentes ou domiciliadas no exterior. Em razão desse dispositivo, incide o imposto de renda na fonte, à razão de 25% dos valores pagos, creditados, entregados, empregados ou remetidos ao exterior’. (e-STJ fl. 522)

Afirma, ainda, que, ‘se lei posterior revoga a lei anterior incompatível, com mais razão a lei de 1999 não se submete a decretos de 1976 ou de 1986 – mormente quando ambos os decretos são anteriores ao texto constitucional em vigor, ao contrário da norma tributante de 1999’. (e-STJ fl. 523)

Sob outra linha de argumentação, sustenta que ‘o montante repassado a título de prestação de serviços não pode ser qualificado como ‘lucro das empresas’ (art. VII das Convenções)’, pois, segundo entende, ‘não há lucro, apenas envio. Se a Alemanha ou o Canadá vão tributar o

lucro, assim como o Brasil o fará, não será a circunstância de existir o ingresso de receita nos cofres da empresa estrangeira, receita potencialmente geradora de lucro, que tal valor poderá ficar a salvo da tributação nacional'. (e-STJ fls. 523-524)

Assere que 'não há como enquadrar os valores como 'lucros das empresas' (art. VII das Convenções), em atenção aos próprios arts. 6º, 11, 12 e 13 do Decreto-lei n.º 1.598/77', já que a existência de lucro somente será apurada ao final do exercício, após várias adições e subtrações autorizadas legalmente."

Percebe-se, aqui, duas linhas principais de argumentação, as quais se conectam. A primeira, de que os valor pagos, remetidos, creditados, entregues ou empregados, a não residente, em razão da prestação de serviços técnicos sem transferência de tecnologia, não se equipararia a "lucros" do prestador de serviços. Não sendo "lucros", não seria aplicável o artigo 7º e, portanto, justificar-se-ia a aplicação do artigo de "Rendimentos Não Expressamente Mencionados". A segunda linha de argumentação é no sentido de que a Lei n. 9.779/99, por meio de seu artigo 7º, teria revogado o disposto nos tratados cuja aplicação discutia-se no Recurso Especial em questão.

Nenhum dos argumentos da Fazenda, os quais, como veremos, são extremamente frágeis em seus fundamentos jurídicos, foi acolhido pelo Superior Tribunal de Justiça, tendo sua Segunda Turma, por unanimidade, proferido decisão no Recurso Especial n. 1.161.467 nos seguintes termos:

"TRIBUTÁRIO. CONVENÇÕES INTERNACIONAIS CONTRA A BITRIBUTAÇÃO. BRASIL-ALEMANHA E BRASIL-CANADÁ. ARTS. VII E XXI. RENDIMENTOS AUFERIDOS POR EMPRESAS ESTRANGEIRAS PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS À EMPRESA BRASILEIRA. PRETENSÃO DA FAZENDA NACIONAL DE TRIBUTAR, NA FONTE, A REMESSA DE RENDIMENTOS. CONCEITO DE 'LUCRO DA EMPRESA ESTRANGEIRA' NO ART. VII DAS DUAS CONVENÇÕES. EQUIVALÊNCIA A 'LUCRO OPERACIONAL'. PREVALÊNCIA DAS CONVENÇÕES SOBRE O ART. 7º DA LEI 9.779/99. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE. ART. 98 DO CTN. CORRETA INTERPRETAÇÃO.

1. A autora, ora recorrida, contratou empresas estrangeiras para a prestação de serviços a serem realizados no exterior sem transferên-

cia de tecnologia. Em face do que dispõe o art. VII das Convenções Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá, segundo o qual ‘os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade em outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado’, deixou de recolher o imposto de renda na fonte.

2. Em razão do não recolhimento, foi autuada pela Receita Federal à consideração de que a renda enviada ao exterior como contraprestação por serviços prestados não se enquadra no conceito de ‘lucro da empresa estrangeira’, previsto no art. VII das duas Convenções, pois o lucro perfectibiliza-se, apenas, ao fim do exercício financeiro, após as adições e deduções determinadas pela legislação de regência. Assim, concluiu que a renda deveria ser tributada no Brasil – o que impunha à tomadora dos serviços a sua retenção na fonte –, já que se trataria de rendimento não expressamente mencionado nas duas Convenções, nos termos do art. XXI, *verbis*: ‘Os rendimentos de um residente de um Estado Contratante provenientes do outro Estado Contratante e não tratados nos artigos precedentes da presente Convenção são tributáveis nesse outro Estado’.

3. Segundo os arts. VII e XXI das Convenções contra a Bitributação celebrados entre Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá, os rendimentos não expressamente mencionados na Convenção serão tributáveis no Estado de onde se originam. Já os expressamente mencionados, dentre eles o ‘lucro da empresa estrangeira’, serão tributáveis no Estado de destino, onde domiciliado aquele que recebe a renda.

4. O termo ‘lucro da empresa estrangeira’, contido no art. VII das duas Convenções, não se limita ao ‘lucro real’, do contrário, não haveria materialidade possível sobre a qual incidir o dispositivo, porque todo e qualquer pagamento ou remuneração remetido ao estrangeiro está – e estará sempre – sujeito a adições e subtrações ao longo do exercício financeiro.

5. A tributação do rendimento somente no Estado de destino permite que lá sejam realizados os ajustes necessários à apuração do lucro efetivamente tributável. Caso se admita a retenção antecipada – e portanto, definitiva – do tributo na fonte pagadora, como pretende a Fazenda Nacional, serão inviáveis os referidos ajustes, afastando-se a possibilidade de compensação se apurado lucro real negativo no final

do exercício financeiro.

6. Portanto, 'lucro da empresa estrangeira' deve ser interpretado não como 'lucro real', mas como 'lucro operacional', previsto nos arts. 6º, 11 e 12 do Decreto-lei n.º 1.598/77 como 'o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica', aí incluído, obviamente, o rendimento pago como contrapartida de serviços prestados.

7. A antinomia supostamente existente entre a norma da convenção e o direito tributário interno resolve-se pela regra da especialidade, ainda que a normatização interna seja posterior à internacional.

8. O art. 98 do CTN deve ser interpretado à luz do princípio *lex specialis derogat generalis*, não havendo, propriamente, revogação ou derrogação da norma interna pelo regramento internacional, mas apenas suspensão de eficácia que atinge, tão só, as situações envolvendo os sujeitos e os elementos de estraneidade descritos na norma da convenção.

9. A norma interna perde a sua aplicabilidade naquele caso específico, mas não perde a sua existência ou validade em relação ao sistema normativo interno. Ocorre uma 'revogação funcional', na expressão cunhada por Heleno Torres, o que torna as normas internas relativamente inaplicáveis àquelas situações previstas no tratado internacional, envolvendo determinadas pessoas, situações e relações jurídicas específicas, mas não acarreta a revogação, *stricto sensu*, da norma para as demais situações jurídicas a envolver elementos não relacionadas aos Estados contratantes.

10. No caso, o art. VII das Convenções Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá deve prevalecer sobre a regra inserta no art. 7º da Lei 9.779/99, já que a norma internacional é especial e se aplica, exclusivamente, para evitar a bitributação entre o Brasil e os dois outros países signatários. Às demais relações jurídicas não abarcadas pelas Convenções, aplica-se, integralmente e sem ressalvas, a norma interna, que determina a tributação pela fonte pagadora a ser realizada no Brasil.

11. Recurso especial não provido."

A decisão do STJ fundamentou-se em dois argumentos principais: (a) aplicabilidade do artigo 7º das Convenções celebradas com a Alemanha (reputa-se, denunciada em 2005) e com o Canadá aos fatos objeto do processo, partindo-se da interpretação de que a expressão “lucros das empresas” deveria ser interpretada como “resultados” auferidos pela pessoa jurídica; e (b) prevalência das referidas convenções sobre o direito interno em razão da aplicação do critério da especialidade. Nesse particular, apresentou o STJ interpretação no sentido de que o artigo 98 consagra o princípio da especialidade dos tratados internacionais tributários em relação ao direito doméstico.

3. NOSSOS COMENTÁRIOS

O tema da aplicação do artigo 7 (1) dos tratados internacionais tributários brasileiros a remessas ao exterior em decorrência da prestação de serviços sem transferência de tecnologia não é novo. Já tive a oportunidade de escrever sobre o mesmo mais de uma vez¹. O referido dispositivo tem a seguinte redação (estamos usando como exemplo o artigo 7 (1) do tratado Brasil-França):

“Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade desse modo, seus lucros poderão ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento permanente.”

Percebe-se, portanto, que, afora os casos em que a empresa que presta serviços possui estabelecimento permanente no país “comprador”, a tributação desses serviços é facultada com exclusividade ao país de residência do prestador de serviços. Nada obstante, as autoridades brasileiras têm constantemente e de forma uniforme se posicionado pela incidência do IRRF brasileiro nesses casos, independentemente da existência ou não de estabelecimento permanente. Para contextualizarmos o debate é importante traçarmos a evolução histórica da discussão da matéria no Brasil.

¹ Ver: UCKMAR, Victor; GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André et al. *Manual de Direito Tributário Internacional*. São Paulo: Dialética, 2012. p. 349-354; ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados para Evitar a Dupla Tributação da Renda*. 2 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 247-256. Para uma análise detalhada do tema, ver: XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 563-571.

3.1. EVOLUÇÃO DO DEBATE

Na década de 90, alguns contribuintes começaram a apresentar consultas à Receita Federal questionando a respeito do enquadramento dos pagamentos ao exterior relacionados à prestação de serviços técnicos sem transferência de tecnologia. Argumentava-se que tais remessas estariam enquadradas no artigo 7º dos tratados brasileiros, que trata da tributação dos chamados “Lucros das Empresas” e prevê, como regra geral, a competência tributária exclusiva do país de residência.

Algumas decisões da Receita acolheram a interpretação de aplicação do artigo 7º, como, por exemplo, a decisão transcrita abaixo:

Solução de Consulta n. 369/98

“Aos rendimentos decorrentes de contrato de prestação de serviços de natureza técnica e gerencial, celebrado entre empresa brasileira e empresa domiciliada na Espanha (prestadora), sem qualquer estabelecimento em nosso país, e que não se configurem em pagamento de royalties, de transferência de know-how, ou coisa do gênero, nem se apresentem como rendimentos de “profissão independente” exercida por profissionais liberais em nosso país, dar-se-á o tratamento de lucro, recaiando o direito de tributar ao país onde está estabelecida permanentemente a empresa prestadora.”

Em outros casos, as autoridades fiscais tomaram posição diversa, no sentido de que tais pagamentos seriam tributáveis no Brasil, conforme previsto no artigo 685, II, do Regulamento do Imposto de Renda. Veja-se esta outra decisão:

Solução de Consulta n. 119/99

“REMESSAS PARA O EXTERIOR. CONVENÇÃO BRASIL E ESPANHA. ROYALTIES E SERVIÇOS TÉCNICOS. Nas remessas a empresa domiciliada na Espanha aplicam-se as normas veiculadas na respectiva Convenção Internacional, em detrimento da lei interna. Por força do Protocolo, que é parte integrante do Tratado firmado, dá-se à remuneração relativa a prestação de serviços técnicos o mesmo tratamento dispensado ao pagamento de royalties. Sobre a remessa de numerário em pagamento à prestação de serviços técnicos de engenharia incide a alíquota de quinze por cento.”

Diante das decisões em ambos sentidos, coube à COSIT editar ato declaratório uniformizando o entendimento da Receita Federal, o que se deu por meio do Ato Declaratório Normativo n. 01, de 05 de janeiro de 2000:

I - As remessas decorrentes de contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia sujeitam-se à tributação de acordo com o art. 685, inciso II, alínea “a”, do Decreto nº 3.000, de 1999.

II - Nas Convenções para Eliminar a Dupla Tributação da Renda das quais o Brasil é signatário, esses rendimentos classificam-se no artigo Rendimentos não Expressamente Mencionados, e, consequentemente, são tributados na forma do item I, o que se dará também na hipótese de a convenção não contemplar esse artigo.

III - Para fins do disposto no item I deste ato, consideram-se contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia aqueles não sujeitos à averbação ou registro no Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI e Banco Central do Brasil.

A posição que prevaleceu, portanto, foi no sentido da incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte sobre tais transações. Como havia a necessidade de se lidar com o enquadramento das mesmas nas convenções sobre a tributação da renda e do capital, a opção da Receita, certamente não a mais acertada, foi a de que a tais pagamentos, créditos, empregos, entregas ou remessas aplica-se o artigo 22 de nossos tratados, artigo 21 no modelo da OCDE, que é o artigo de “Rendimentos não Expressamente Mencionados” ou “Outros Rendimentos”.

Portanto, desde 2000 a Receita Federal tem entendimento pacífico no sentido de que o IRRF incide sobre prestações diretas (sem a interveniência de estabelecimento permanente), por não residentes, de serviços técnicos sem transferência de tecnologia.

Não obstante, ao examinarmos as soluções de consulta sobre a matéria editadas após 2000, verificamos que mesmo com o Ato Declaratório Normativo n. 01/2000 em vigor em alguns casos a justificativa apresentada pela autoridade fiscal para a tributação foi outra que não a aplicação do artigo de Outros Rendimentos.

De fato, embora em algumas respostas à consulta se tenha simplesmente aplicado o ato declaratório (Ex. Solução de Consulta n. 150/2001), temos notícia de pelo menos outros três fundamentos utilizados pelas autoridades fiscais:

- Aplicação do Artigo 14 (Profissões Independentes). Ex: Solução de Consulta n. 85/2006.
- Aplicação da equiparação de serviços técnicos a *Royalties* constante no Protocolo de alguns tratados. Ex: Solução de Consulta n. 32/2005.
- Aplicação do artigo 3 (2). Utilização da definição doméstica de “lucros”. Ex: Solução de Consulta n. 56/2009.

Situação específica temos na aplicação do tratado do Brasil com a Espanha. Em 2004 foi editado o Ato Declaratório Interpretativo SRF n. 27, que determina que remessas de serviços técnicos sem transferência de tecnologia devem ser enquadradas no artigo 12 do tratado (“*Royalties*”) ou no artigo 14 (“Profissões Independentes”), reconhecendo-se expressamente que nem o artigo 7º nem o artigo 22 deveriam ser aplicados. Eis sua redação:

“I - incluem-se no conceito de royalties, para fins de aplicação da Convenção, todos os serviços técnicos ou de assistência técnica, independentemente de que, em si mesmos, suponham ou não transferência de tecnologia, à exceção do disposto no inciso II;

II - aplica-se o art. 14 da Convenção (‘Profissões independentes’) aos serviços técnicos de caráter profissional relacionados com a qualificação técnica de uma pessoa ou grupo de pessoas;

III - não se aplica, em nenhuma hipótese, o art. 22 da Convenção (‘Rendimentos não expressamente mencionados’) aos serviços técnicos prestados por uma empresa de um Estado contratante no outro Estado contratante;

IV - considera-se reduzido o âmbito de aplicação do art. 7º da Convenção (‘Lucros das empresas’) no tocante aos serviços compreendidos nos incisos I, II e III deste artigo.”

É interessante a redação dos incisos III e IV, na medida em que o primeiro estabelece que “em nenhuma hipótese” será aplicado o artigo 22 e depois se prevê que se está reduzindo “o âmbito de aplicação do art. 7º”, dando a impressão de que, não fora o ato declaratório, o artigo 7º deveria ser aplicável.

Em razão da posição adotada pela Receita Federal os contribuintes passaram a questionar judicialmente a incidência do IRRF sobre serviços técnicos sem transferência de tecnologia prestados diretamente por não residentes. Após decisões favoráveis e desfavoráveis ao pleito dos contribuintes, proferidas pelos Tribunais Regionais Federais², a matéria chegou ao Superior Tribunal de Justiça, que, por sua Segunda Turma, proferiu a decisão de que ora nos ocupamos.

3.2. COMENTÁRIOS GERAIS SOBRE A TRIBUTAÇÃO NA FONTE DE SERVIÇOS PRESTADOS DIRETAMENTE (SEM A INTERVENIÊNCIA DE ESTABELECIMENTO PERMANENTE)

Nos últimos anos percebeu-se um aumento significativo do número de brasileiros que vão para o exterior estudar tributação internacional. Sua experiência e pesquisa são positivas para o desenvolvimento do Direito Internacional Tributário. Contudo, é imprescindível que se tenha certo cuidado ao se analisar posições da OCDE e da doutrina estrangeira.

Com efeito, a OCDE não é um órgão internacional imparcial de pesquisa. Embora seja incontestável a importância da sua contribuição para o desenvolvimento da tributação internacional, seus membros são, em sua grande maioria, países que têm níveis mínimos de desenvolvimento econômico aproximados e, portanto, uma agenda comum em relação a alguns temas.

No que respeita à lógica do artigo 7º da convenção modelo de tratado sobre a tributação da renda e do capital, segundo a OCDE “ele incorpora o princípio básico de que, a não ser que uma empresa de um Estado Contratante tenha um estabelecimento permanente situado no outro Estado, os resultados de tal empresa não devem ser tributados por este outro Estado, a não ser que tais resultados caiam em categorias especiais de rendimentos para os quais outros Artigos da Convenção tenham dado poder tributário para aquele outro Estado”³.

Ora, não se pode sustentar de forma razoável que a tributação exclusiva pelo país de residência nesses casos seja uma espécie de princípio geral do Direito Internacional Tributário. Trata-se, isso sim, de uma opção a respeito de um critério para alocação de competência tributária. Da mesma maneira que há argumentos para sustentar a tributação exclusiva na residência há outros,

2 Ver: Rocha, Sergio André. [Brazilian Report]. In: *Cahiers de Droit Fiscal International Volume 97a*. The Netherlands: IFA, 2012. p. 165.

3 OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital*. Paris: OECD, 2010. p. 130.

igualmente razoáveis, para suportar a tributação concorrente ou até mesmo a tributação exclusiva pelo país de fonte.

Nessa linha de ideias, se colocarmos a pergunta, pode o Brasil, *em tese*, tributar a prestação direta de serviços sem transferência de tecnologia? A resposta nos parece ser positiva. É o que se passa, por exemplo, nos casos em que o país não tem um tratado celebrado com o país do prestador de serviços. Por outro lado, nos casos em que há uma convenção em vigor, tal direito tem que estar previsto no tratado.

Ou seja, se o Brasil pretende resguardar sua competência para tributar pelo IRRF as transações em comento, deve negociar e prever tal direito nas convenções que celebra. O que não vale é celebrar tratados seguindo o modelo que não lhe resguarda tal competência, e depois pretender exercê-la. Diante da ausência de previsão convencional autorizando a tributação, não pode o Brasil pretender cobrar o IRRF mediante uma “interpretação” arbitrária da convenção. Dessa forma, a posição adotada pelo Brasil leva ao descumprimento do tratado, que chamamos, em outra oportunidade, de *hermeneutic treaty override*⁴, ou seja, o descumprimento do tratado pela via hermenêutica.

3.3. O ATO DECLARATÓRIO NORMATIVO N. 01/2000: EXEMPLO DE UM TEXTO NORMATIVO INFELIZ

A posição adotada pelo Brasil em relação à matéria de que nos ocupamos teve uma repercussão ruim no exterior, sendo possível afirmar que boa parte de tal reflexo negativo deveu-se à infeliz decisão de se usar o artigo de “Outros Rendimentos” como base para a tributação brasileira.

Como se sabe, os tratados brasileiros seguem o modelo OCDE com diversas concessões ao modelo ONU. O artigo de “Rendimentos não Expressamente Mencionados”, ou “Outros Rendimentos”, é um exemplo de distanciamento entre os tratados brasileiros e o modelo OCDE, já que este prevê a competência exclusiva do país de residência para tributar tais rendimentos, enquanto os tratados brasileiros estabelecem uma competência concorrente do país de fonte e do país de residência.

Porém, a escolha do artigo 21 do modelo OCDE como fundamento para a tributação brasileira não encontra qualquer paralelo na literatura e na experiência internacionais. Considerando-se que o Brasil não fez o que sugerimos no item anterior, ou seja, não se reservou o direito de tributar tais serviços de forma específica em seus tratados, parece-nos que utilizar as regras padrão do modelo OCDE fora de seu quadro não é a resposta para se alcançar a tributação pretendida.

Não bastasse a equivocada utilização do artigo de “Rendimentos não Expressamente Mencionados” como base para tributação, a parte final do inciso II do ato declaratório é verdadeiro caso de estudo de má técnica legislativa, quando determina que o artigo antes referido deve ser utilizado mesmo “na hipótese de a convenção não contemplar esse artigo”. Esse é o caso do tratado com a França. Ora, como é possível aplicar um dispositivo convencional, mesmo nos casos em que o tratado não o tem é algo que ainda não consegui compreender.

Portanto, não há nenhuma dúvida quando à completa falta de razoabilidade e carência de fundamentos jurídicos do Ato Declaratório Normativo n. 01/2000. Trata-se de uma legislação incoerente que deveria ser expressamente revogada pela Receita Federal do Brasil, como ato de boa-fé e de interesse da Receita Federal de alinhar sua interpretação àquela que prevalece nos países com os quais celebramos convenções sobre a tributação da renda e do capital.

3.4. OS OUTROS FUNDAMENTOS PARA A COBRANÇA DO IRRF

Como mencionamos anteriormente, após a edição do Ato Declaratório Normativo n. 01/2000 algumas soluções de consulta foram proferidas, as quais se valeram de outros fundamentos para sustentar a incidência do IRRF, os quais analisaremos a seguir. Podemos antecipar que, em nossa visão, nenhum deles efetivamente serviria para justificar a incidência do imposto do Brasil de forma geral. Contudo, todos eles têm uma característica em comum: são muito mais coerentes do que a opção feita pelo aludido ato declaratório de aplicar o artigo de “Outros Rendimentos”.

3.4.1. APLICAÇÃO DO ARTIGO 14

O artigo 14, que trata dos rendimentos de “Serviços Independentes”, foi excluído do modelo da OCDE em 2000. A partir de então, ao menos da

perspectiva da OCDE, todos os rendimentos que se encontravam sob o artigo 14 passaram a ser tributados sob o artigo 7^o.

Independentemente de o artigo 14 ter sido excluído do modelo da OCDE, este artigo ainda figura no modelo de convenção de dupla tributação entre países desenvolvidos e em desenvolvimento da ONU e está presente em todos os tratados celebrados pelo Brasil.

Este artigo abrange atividades de profissionais liberais. Os próprios exemplos dados pelo artigo 14 (2) do modelo da ONU, que tem a mesma redação do artigo 14 (2) do modelo da OCDE até 2000 e está presente nos tratados brasileiros, dão uma ideia de seu escopo. Fala-se em “atividades independentes de caráter científico, técnico, literário, artístico, educativo ou pedagógico, assim como as atividades independentes de médicos, advogados, engenheiros, arquitetos, dentistas e contadores”.

Fica claro, desde já, que o artigo 14 não cobre a prestação de serviços industriais ou quaisquer serviços que não tenham natureza próxima àqueles descritos acima. Ou seja, o artigo 14 não se aplicaria, em nenhum caso, a serviços como, por exemplo, perfuração de poços de petróleo, ou montagens industriais, etc., serviços sem caráter pessoal.

Nos casos de serviços pessoais, surge a dúvida quanto à possibilidade de aplicação do artigo 14 a serviços prestados por pessoas jurídicas. Alberto Xavier se posicionou sobre o tema. Questiona o referido autor: “reportar-se-á este preceito apenas a pessoas físicas ou incluirá os casos em que as profissões em causa sejam exercidas por sociedades?”. Em sua resposta afirma que “a menção genérica a ‘residentes’, efetuada pelas disposições em causa, sugere que se apliquem tanto a pessoas físicas como jurídicas e, neste caso, seja qual for a forma por elas adotada”. O Professor Xavier destaca que a aplicação do artigo 14 a serviços pessoais prestados por sociedades tem sido expressamente prevista em diversos tratados brasileiros, como os celebrados com o Canadá, a Coreia do Sul, a Dinamarca, o Equador, a Espanha, as Filipinas, a Hungria, a Itália, Luxemburgo, o México e as Repúblicas Tcheca e Eslovaca⁶.

Dessa forma, no caso de prestação de serviços pessoais independentes, seria de fato aplicável o artigo 14, o que legitimaria a cobrança do IRRF pelo Brasil

5 OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital*. Paris: OECD, 2010. p. 250.
6 XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 2010, p. 575.

sobre os pagamentos, créditos, entregas, empregos ou remessas das respectivas contraprestações pagas a não residentes. Vale ressaltar que a regra geral do artigo 14 é a tributação de tais rendimentos no país de residência. Portanto, é importante analisar o texto da convenção para verificar se a mesma autoriza a tributação no Brasil. Conforme lição de Alberto Xavier, apenas as convenções celebradas pelo Brasil com Japão e Portugal não trazem regra no sentido de que o mero pagamento do não residente por uma sociedade residente no Brasil seria suficiente para legitimar a tributação na fonte no Brasil⁷.

Um aspecto interessante é que as convenções fazem referência a pagamento feito por sociedade residente no Brasil. Portanto, no caso de pagamento feito por pessoa física não seria cabível a retenção do imposto no Brasil com base no artigo 14.

3.4.2. APLICAÇÃO DA EQUIPARAÇÃO A ROYALTIES CONTIDA NOS PROTOCOLOS

Outro fundamento utilizado pela Receita Federal antes e depois do Ato Declaratório Normativo n. 01/2000 é que os serviços técnicos sem transferência de tecnologia seriam tributados com base no artigo 12 dos tratados brasileiros, referente aos *royalties*, devido à regra constante na maioria das convenções celebradas pelo Brasil no sentido de que serviços técnicos e de assistência seriam tributados como *royalties* (apenas as convenções com a Áustria, a Bélgica, a Finlândia, a França, o Japão e a Suécia não possuem tal regra no protocolo).

O artigo 12 das convenções brasileiros, ao contrário do mesmo artigo no modelo da OCDE, prevê a competência do país de fonte para tributar *royalties*.

A respeito deste ponto há que se acolher os comentários de Alberto Xavier, que explica que tal equiparação de serviços técnicos e de assistência técnica a *royalties* se dá apenas nas situações em que houver uma complementaridade entre os tais serviços técnicos e de assistência técnica e a transferência de *know-how*. Vale transcrever sua lição:

“Com efeito, em certos casos, a transmissão da informação resultante de experiência adquirida, que é objeto do contrato de ‘know-how’, pode realizar-se instantaneamente pela mera cessão de direitos de uso, corporizados em plantas, manuais, desenhos ou fórmulas.

Noutros casos, porém, a transmissão da informação não se esgota na simples cessão de direitos, antes exige complementarmente uma atividade continuada de prestação de serviços, permanentes ou periódicos, pela qual a informação tecnológica seja plenamente colocada à disposição do cessionário. Ora, é precisamente nestes casos que ocorre a figura que os Protocolos atrás referidos designam como ‘assistência técnica e serviços técnicos’.

[...]

Ora, é precisamente o carácter complementar ou instrumental da assistência técnica relativamente à transmissão da informação resultante de experiência adquirida, que levou os Protocolos relativos a certas Convenções a submeter a respectiva remuneração ao mesmo regime da remuneração da própria transmissão da informação, ou seja, a equipará-la a ‘royalty’.

Mas este fato, ou seja, a qualificação da remuneração por ‘assistência ou serviços técnicos’ como ‘royalty’, por complementaridade ou acesoriedade, leva também a concluir que somente podem ser qualificados como de ‘assistência e serviços técnicos’ para efeitos das Convenções, aqueles contratos que – seja qual for a sua denominação – *tenham carácter complementar ou instrumental de contratos de transferência de capital tecnológico*, não podendo de modo algum abranger os contratos em que o objeto principal seja a prestação de serviços, ainda que de conteúdo técnico, pois a remuneração destes não é, por natureza, ‘royalty’, mas rendimento de trabalho autónomo (tratando-se de serviços pessoais) ou preço constitutivo de lucro de empresa (tratando-se de serviços não pessoais).⁸

Dessa forma, em nenhum caso a prestação isolada de serviços técnicos sem a transferência de tecnologia poderia gerar a equiparação a *royalties* eventualmente prevista no protocolo de convenção celebrada pelo Brasil.

3.4.3. DEFINIÇÃO DE “LUCROS DAS EMPRESAS” COM BASE NA LEGISLAÇÃO DOMÉSTICA

Por fim, um argumento que tem sido bastante utilizado pela Fazenda consiste na alegação de que os valores pagos, creditados, remetidos, entregues

8 XAVIER, Alberto, O Imposto de Renda na Fonte e os Serviços Internacionais – Análise de um Caso de Equivocada Interpretação dos arts. 7º e 21 dos Tratados, 1999, pp. 14-15. Do mesmo autor, ver: *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 2010, p. 626-627.

ou empregados em contraprestação a serviços técnicos sem transferência de tecnologia não corresponderiam a “lucros”, seguindo a definição que tal palavra tem na legislação doméstica brasileira. Como o tratado não definiu a tal palavra, sustenta-se que, com base no artigo 3 (2) dos tratados celebrados pelo Brasil, seria aplicável o conceito doméstico de “lucros”.

De fato, os tratados brasileiros, assim como a convenção modelo da OCDE, não definem “Lucros das Empresas”. A OCDE, nos comentários ao artigo 7º, esclarece que “embora não se tenha achado necessário definir na convenção o termo ‘lucros’, deve-se, entretanto, entender que o termo, quando utilizado neste Artigo e em outras passagens da convenção, tem um sentido amplo, incluindo todo rendimento auferido no desenvolvimento de um negócio”⁹.

A interpretação de tratados internacionais é pautada pelo princípio da interpretação comum, que tem o papel de estabelecer que os aplicadores do Direito Internacional Tributário busquem interpretar as convenções de modo a alcançar uma interpretação que evite a ocorrência da dupla tributação e que não seja pautada por agendas domésticas que acabem por acarretar o descumprimento das obrigações assumidas na esfera internacional¹⁰.

A maioria dos autores tem uma interpretação bastante abrangente do artigo 3 (2) da convenção modelo da OCDE, de modo a evitar a utilização de definições contidas na legislação doméstica dos Estados Contratantes¹¹. Somos da opinião de que, em alguns casos, o chamado reenvio ao direito doméstico dos países que celebraram a convenção será inevitável. Contudo, não faz sentido interpretar uma disposição convencional de forma a excluir da mesma qualquer possibilidade de aplicação. É exatamente isso que ocorreria caso a interpretação da Fazenda prevalecesse neste caso.

Com efeito, caso se entendesse que o artigo 7º somente seria aplicável no caso de pagamento, crédito, remessa, entrega ou emprego de lucros, entendidos como o resultado da contraposição de receitas e despesas da empresa, estar-se-ia tornando tal artigo absolutamente inútil, na medida em que já há um artigo na convenção que cuida de tais rendimentos, o artigo 10 que trata dos dividendos. Interpretação nesse sentido é mais uma forma do chamado *hermeneutic override*, ou seja, a tentativa de simplesmente descumprir o tratado sob o pretexto de se estar “interpretando” o mesmo.

9 OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital*. Paris: OECD, 2010. p. 149.

10 Ver o capítulo 3 deste livro.

11 ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados para Evitar a Dupla Tributação da Renda*. 2 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 201-204.

Este argumento foi trazido pela Fazenda aos autos do Recurso Especial n. 1.161.467, tendo sido rechaçado pelo Ministro Relator nos seguintes termos:

“A recorrente nega-se a qualificar o valor remetido como ‘lucro da empresa estrangeira’. Segundo entende, o que é pago pela prestação de um serviço não pode ser tido como lucro, porquanto se constitui em parcela da receita percebida que poderá compor o lucro, após as adições ou exclusões determinadas pela legislação pátria.

Em outras palavras, a Fazenda Nacional equipara ‘lucro da empresa estrangeira’, previsto no art. VII das duas Convenções, à ‘lucro **real** da empresa estrangeira’.

Assim, considera que a remuneração paga como contrapartida por serviços prestados não é lucro real da empresa, mas apenas um componente deste, que poderá negatar-se em razão dos ajustes autorizados por lei no decorrer do exercício financeiro.

A tese é engenhosa, mas não convence.

A expressão ‘lucro da empresa estrangeira’, contida no art. VII das duas Convenções, não se limita ao ‘lucro real’. Do contrário, não haveria materialidade possível sobre a qual incidir o dispositivo, porque todo e qualquer pagamento ou remuneração remetido ao estrangeiro está – e estará sempre – sujeito a adições e subtrações ao longo do exercício financeiro.

É regra de hermenêutica que devem ser rechaçadas as interpretações que levem ao absurdo, como é o caso da interpretação aqui defendida pela Fazenda Nacional. Com efeito, ao equiparar ‘lucro das empresas estrangeiras’ com ‘lucro **real** das empresas estrangeiras’, tornou absolutamente inaplicável a norma.

A tributação do rendimento somente no Estado de destino torna possível que lá sejam realizados os ajustes necessários à apuração do lucro efetivamente tributável. Caso se admita a retenção antecipada – e portanto, definitiva – do tributo na fonte pagadora, como defende a Fazenda Nacional, serão inviáveis os referidos ajustes, afastando-se a possibilidade de compensação se apurado lucro real negativo no final do exercício financeiro.

Portanto, ‘lucro da empresa estrangeira’ deve ser interpretado em acepção mais ampla do que ‘lucro real’, sob pena de tornar sem valia

o dispositivo e acolher a bitributação internacional como regra na Convenção, que objetiva, justamente, coibi-la.”

3.5. O ARTIGO 98 DO CTN TEM ALGUM PAPEL NESSE DEBATE?

Ao examinarmos os casos que cuidam da matéria de que ora nos ocupamos, verificamos que quase sempre o artigo 98 aparece como um dos fundamentos da decisão proferida. Dessa forma, uma pergunta interessante de se colocar é se o referido dispositivo efetivamente tem alguma função para a solução desta controvérsia.

Já escrevemos diversas vezes sobre o artigo 98 do CTN¹². Seguimos defendendo a posição extremamente minoritária no sentido de que o mencionado artigo não foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988. Nada obstante, não é o momento para retomarmos este debate. A questão aqui, como dissemos, é determinar se o artigo 98 é relevante no caso em tela.

Nosso entendimento é em sentido negativo. Ora, se revisarmos todas as posições antes apresentadas em nenhuma delas se está debatendo a prevalência do tratado sobre a legislação doméstica, ou vice-versa. O que se discute é a interpretação do tratado. Se os rendimentos em questão devem ser alocados nos artigos 7º, 12 ou 21 (22 no caso dos tratados brasileiros) das convenções. Ou seja, estamos diante de uma divergência a respeito da interpretação do tratado e não sobre a prevalência do direito internacional sobre o direito doméstico.

No Recurso Especial n. 1.161.467 a aplicação do artigo 98 do CTN se tornou relevante em razão da própria alegação da Fazenda de que a Lei n. 9.779/99 teria “revogado” qualquer disposição das convenções com a Alemanha e o Canadá que fosse aplicável a serviços. Essa afirmação, em si absurda, trouxe o artigo 98 para o centro do debate.

A posição do STJ, de que o art. 98 do CTN deve ser interpretado à luz do princípio *lex specialis derogat generalis*, se é engenhosa, uma vez que lhe garante aplicação sem ter que se falar em superioridade hierárquica dos tratados, não reflete o que se pretendia com o artigo 98, que era, exatamente, o estabelecimento de tal superioridade pelo critério da hierarquia¹³. Por outro lado, para a aplicação do critério de especialidade de solução de antinomias o

12 Por exemplo: capítulo 5 deste livro; ROCHA, Sergio André, *Treaty override no ordenamento jurídico brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 76-83.

13 Ver: ROCHA, Sergio André. Gênese histórica do artigo 98 do Código Tributário Nacional. *Revista de Direito Tributário Internacional*. São Paulo, v. 12, 2009, p. 215-222.

artigo 98 é completamente desnecessário, sendo uníssono na doutrina que os tratados tributários são normas especiais de tributação¹⁴.

4. CONCLUSÃO

Diante dos comentários anteriores, podemos apresentar as seguintes notas de conclusão:

- Não há princípio de tributação internacional que estabeleça a competência exclusiva do país de residência para a tributação de “Lucros das Empresas”. O critério adotado pela OCDE no artigo 7º da sua convenção modelo atende aos interesses fiscais de certos países, e não pode ser visto como alguma espécie de princípio geral de tributação.
- Se o Brasil não concorda com tal critério, deve negociar a inclusão, em suas convenções, de regra que divida de forma diversa a competência tributária nesses casos.
- Esta não foi a alternativa adotada pelo Brasil, que tem em suas convenções artigos 7º que seguem o modelo da OCDE.
- Sendo assim, não cabe o Brasil buscar a incidência do IRRF no Brasil mediante a adoção de pretensas interpretações arbitrárias das convenções, como aconteceu com a edição do Ato Declaratório Normativo n. 01/2000.
- A posição adotada pela Segunda Turma do STF no julgamento do Recurso Especial n. 1.161.467 está em linha com a correta interpretação do artigo 7º das convenções celebradas pelo Brasil, e concretiza o princípio da interpretação comum, evitando a ocorrência da bitributação sobre as transações em tela.

Capítulo 14

Considerações Acerca da Incidência do ISS sobre Serviços Prestados no Exterior

1. COMENTÁRIOS INTRODUTÓRIOS

Como se sabe, a Lei Complementar nº 116/03 (LC nº 116/03) trouxe novas regras gerais acerca do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), trazendo algumas disposições que inovaram a regência do referido imposto municipal. Entre as regras inovadoras encontra-se aquela prevista no § 1º do artigo 1º do aludido diploma legal, a qual estabeleceu a incidência do ISS sobre serviços prestados no exterior, ou cuja prestação tenha tido início no exterior.

A questão que se coloca neste primeiro momento, tendo em vista o ineditismo da tributação pelo ISS da “importação de serviços”, consiste na análise de sua compatibilidade constitucional.

Em estudo acerca da matéria de que ora nos ocupamos, o Professor Luís Eduardo Schoueri, certamente um dos maiores estudiosos pátrios das questões relacionadas à tributação internacional, manifestou-se pela constitucionalidade da tributação da importação de serviços pelo ISS.¹

Com a devida vênia, dissentimos do entendimento manifestado pelo ilustre professor, trazendo à colação, nas seguintes linhas, considerações que visam contribuir ao debate da presente questão.

2. BREVE ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO SOBRE A IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS INSTITUÍDA PELA LC Nº 116/03

Conjugando-se as disposições constantes no artigo 1º da LC nº 116/03 e em seu § 1º, é possível afirmar que o fato gerador do ISS na importação de serviços consiste na prestação de serviços previstos na lista anexa à referida lei complementar, isso quando tenham sido realizados no exterior (serviços provenientes do exterior) ou tenha sua prestação lá se iniciado.

Nesses casos, em conformidade com a regra geral prevista no artigo 5º da LC nº 116/03, o contribuinte do imposto é o prestador dos serviços, embora a lei complementar determine a responsabilidade tributária do tomador dos serviços (artigo 6º, § 2º, I), que figurará como agente de retenção do ISS.

No que respeita ao local da prestação do serviço, as operações de importação de serviços figuram entre as exceções à regra geral de cobrança do ISS pelo Município em que se localiza o estabelecimento prestador.

¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. ISS sobre a Importação de Serviços do Exterior. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 100, dez. 2003, p. 39-51.

De fato, em conformidade com o disposto no inciso I do artigo 3º da LC nº 116/03, nesses casos o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local “do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado”.

A base de cálculo do ISS nas operações de importação de serviços segue a regra constante no artigo 7º da LC nº 116/03, correspondendo ao preço do serviço.

Cumprе alertar que, embora não haja previsão expressa nesse sentido, nos casos em que a pessoa física ou jurídica brasileira, responsável pelo recolhimento do tributo, assume seu encargo financeiro, o melhor entendimento parece ser o de que a base de cálculo do ISS deve ser reajustada de forma a computar o montante do imposto no preço do serviço.

Vistas, em linhas gerais, as regras postas pela LC nº 116/03 sobre a tributação da importação de serviços, passa-se a analisar de forma mais detida a sua compatibilidade constitucional.

3. EXAME QUANTO À CONSTITUCIONALIDADE DA TRIBUTAÇÃO DA IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS

Desde a edição da LC nº 116/03 os operadores do Direito Tributário e, em especial, os contribuintes, questionam-se acerca da viabilidade constitucional da tributação instituída pela referida lei complementar sobre a importação de serviços.

Sem que se tenha a pretensão de apresentar conclusão definitiva sobre tema tão novo no ordenamento tributário pátrio, apresentaremos a seguir algumas ponderações acerca da presente matéria.

3.1. DOS LIMITES DO EXERCÍCIO DO PODER TRIBUTÁRIO PELOS ESTADOS

Embora haja alguma discrepância doutrinária acerca da questão referente aos limites espaciais impositivos à soberania tributária de cada Estado, torna-se cada vez mais majoritária a idéia de que tais limites são, em princípio, aqueles correspondentes à possibilidade de eficácia das normas fiscais.² Nas palavras de

2

Sobre o alcance da soberania fiscal, ver: VILLEGAS, Héctor B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. 7. ed. Buenos Aires: Depalma, 1999, p. 487; MOREIRA JÚNIOR, Gilberto de

Dino Jarach, “no direito tributário material não há limitação alguma à imposição: os critérios de vinculação com o sujeito ativo, sejam eles mais diretamente entre os sujeitos ou entre o fato gerador e o sujeito ativo, podem ser de qualquer natureza e a única limitação é de índole prática, devendo a lei estabelecer como fatos geradores somente aqueles que de certa maneira sejam controláveis pela administração e sejam suscetíveis de conduzir ao resultado que a lei tributária se propõe. Dentro desses limites o legislador pode eleger qualquer critério de vinculação do fato gerador ao sujeito ativo, segundo lhe pareça mais oportuno”.³

Nessa linha de idéias, a soberania tributária de cada nação estaria intrinsecamente limitada pela possibilidade do Estado executar as normas pelo mesmo editadas. Assim, seria inócua regra que estabelecesse que o Estado Brasileiro passaria a tributar, por exemplo, operações de circulação de mercadorias ocorridas dentro do território norte-americano, pelo simples fato de que o Brasil não possui meios para tornar eficaz regra jurídica nesse sentido.

Exatamente por essa razão, sempre que se pretende tributar evento ocorrido no exterior ou pessoa não residente busca-se a conexão do fato tributável com o Estado tributante.

A par desse limite intrínseco da soberania tributária das nações há aqueles que são livremente pactuados pelos diversos Estados e que se encontram positivados nos tratados internacionais tributários.

Analisando-se os comentários acima, nota-se que os limites impostos pelos pactos internacionais são externos no sentido de que se tratam de limites impostos pelo Direito Internacional e não pelo Direito Interno.

Ora, mesmo que se aceite a tese de que cada Estado tem plena possibilidade de tributar qualquer evento ocorrido no globo terrestre, de forma irrestrita, é óbvio que em sistema tributário como o brasileiro, balizado por ampla regulação constitucional,⁴ tal tributação teria necessariamente que se coadunar com as regras e princípios estabelecidos pela Constituição Federal,

Castro. *Bitributação Internacional e Elementos de Conexão*. São Paulo: Aduaneiras, 2003, p. 35-38; MARTINEZ, Soares. *Direito Fiscal*. 10.ed. Coimbra: Almedina, 2000, p. 80-85; FONROUGE, Carlos M. Giuliani. *Derecho Financiero*. 7. ed. Buenos Aires: Depalma, 2001, v. I, p. 401 e 402; XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 12-16; TÔRRES, Heleno. *Pluritributação Internacional sobre as Rendas das Empresas*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 69.

3 JARACH, Dino. *El Hecho Imponible*. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, [19-], p. 208-209.

4 Cf. ATALIBA, Geraldo. *Hermenêutica e Sistema Constitucional Tributário*. In: ATALIBA, Geraldo (Coord.). *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1975, p. 22.

os quais funcionam como limites e limitações de toda e qualquer manifestação do poder tributário do Estado Brasileiro.

Portanto, a análise quanto à pertinência constitucional da tributação da importação de serviços pelo ISS passará, sem dúvida alguma, pela análise dos limites impostos pela Constituição para a instituição e cobrança desse imposto.

3.2. REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ISS: ESPECIAL ÊNFASE AO SEU ASPECTO ESPACIAL

Afirmou-se, acima, que a Constituição Federal estabelece limites às competências tributárias de cada ente tributante. Com isso, pretendeu-se asseverar que cada regra de atribuição de competência tributária exerce uma função dúplice, na medida em que, ao prever as situações em que determinada competência pode ser exercida, estabelece que toda e qualquer situação que se encontra fora de seu campo de incidência encontra-se excluída da tributação.⁵

Assim, ao estabelecer que os Municípios e o Distrito Federal possuem competência para instituir imposto sobre a prestação de serviços, determina a Constituição, simultaneamente, que lhes falece competência para tributar pelo ISS qualquer comportamento que não possa ser equiparado à atividade de prestação de serviços. Daí a inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre atividades de locação, por exemplo.

Além de prever o comportamento tributável, constam na regra-matriz de incidência também as diretrizes espaciais que determinam o nascimento do dever tributário. Com isso, quer-se dizer que consta na regra-matriz de incidência a indicação do local onde a ocorrência do comportamento selecionado como fato gerador produz os efeitos fiscais pretendidos.⁶

Dessa forma, é possível afirmar que a incidência de cada tributo encontra-se condicionada à ocorrência de dado comportamento em determinado local.

5 Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 167; BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 2.

6 Na lição sempre autorizada de Paulo de Barros Carvalho: "Releva o estudo do critério espacial das hipóteses tributárias porque nele se precisam os elementos necessários e suficientes para identificarmos a circunstância de lugar que condiciona o acontecimento do fato jurídico. Visto, como foi, há dois condicionamentos daquele comportamento que se obtém mercê de um processo de abstração. Pois bem, o critério espacial encerra os elementos que nos permitirão reconhecer a circunstância de lugar que limita, no espaço, a ocorrência daquele evento" (CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da Norma Tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 130).

3.3. O ASPECTO ESPACIAL DO ISS: O LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO

Inicialmente, cumpre destacar que o aspecto espacial do ISS encontra-se definido na LC nº 116/03 com base em dois critérios: (a) regra geral o imposto é devido no Município onde se encontra o estabelecimento prestador do serviço (ou no local de domicílio do prestador); e (b) excepcionalmente o imposto é devido no local de sua efetiva prestação.

Independentemente do critério utilizado para fins de determinação do local da prestação (localização do estabelecimento prestador ou da efetiva prestação do serviço), é de se assinalar que a ocorrência do fato gerador do imposto encontra-se sempre vinculada aos limites territoriais de um Município, de forma que, em uma primeira análise, não haveria que se falar em fato gerador do ISS ocorrido fora de um Município.

Em relação à importação de serviços previu a LC nº 116/03 que seria considerado prestado o serviço no Município onde estiver localizado o estabelecimento tomador ou intermediário do serviço.

No que toca a esta previsão, pode-se argumentar que a mesma não se encontra em consonância com os limites espaciais impostos pela Constituição para cobrança do ISS, na medida em que o vínculo estabelecido entre a prestação de serviços e um Município brasileiro é feito não pela ocorrência neste do fato gerador do tributo (a prestação de serviços), mas pela presença de sujeito que não possui qualquer vínculo com a relação jurídica tributária (o tomador do serviço), isso nos casos em que o serviço é integralmente prestado no exterior.

É exatamente nesse ponto que o entendimento aqui defendido dissente do posicionamento adotado pelo Professor Luís Eduardo Schoueri, para quem “não parece cabível questionar a constitucionalidade da lei complementar pelo fato de o desenvolvimento do serviço ocorrer no exterior. Afinal, enquanto o constituinte, ao versar sobre o imposto estadual, depositou ênfase em seu aspecto material (*operações* relativas à circulação de mercadoria e *prestação de serviços* de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação) – o que exigiu que o próprio constituinte tratasse de admitir sua incidência para os casos de importações – no caso do imposto municipal, vê-se que este incide sobre os *serviços* de qualquer natureza. Daí, pois, a possibilidade de tributar-se

um serviço cujo resultado verifique-se no País, ainda que seu desenvolvimento (a prestação propriamente dita) tenha ocorrido no exterior”.⁷

A razão de discordarmos do entendimento do Professor Luís Eduardo Schoueri consiste, em primeiro lugar, em reconhecermos que a Constituição Federal, ao estabelecer a competência dos municípios e do Distrito Federal para instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza está se referindo, de fato, a um imposto sobre a prestação de serviços. A este tema será dedicado o próximo item.

3.4. O ASPECTO MATERIAL DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ISS: A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

A fim de defender seu entendimento no sentido de que seria constitucional a exigência do ISS sobre a importação de serviços, sustenta o Professor Luís Eduardo Schoueri que a regra constitucional atributiva de competência do imposto municipal não deposita ênfase em sua materialidade, como acontece com o ICMS.

Todavia, quer nos parecer que a Constituição, ao prever a possibilidade de tributação de serviços de qualquer natureza está, intrinsecamente, referindo-se à instituição de imposto sobre a prestação de serviços, uma vez que, diferentemente do que acontece com o IPI, por exemplo, em que há a tributação sobre uma determinada categoria de bens, os “produtos industrializados”, o ISS incide, necessariamente sobre uma atividade, denominada “serviço” simplesmente, ou prestação de serviços.

O professor Aires Barreto define o vocábulo serviço nos seguintes termos:

É lícito afirmar, pois, que serviço é uma espécie de trabalho. É o esforço humano que se volta para outra pessoa; é o fazer desenvolvido para outrem. O serviço é, assim, um tipo de trabalho que alguém desempenha para terceiros. Não é esforço desenvolvido em favor do próprio prestador, mas de terceiros. Conceitualmente, parece que são rigorosamente procedentes essas observações. O conceito de serviço supõe uma relação com outra pessoa, a quem se serve. Efetivamente, se é possível dizer-se que se fez um trabalho “para si mesmo”, não o é afirmar-se que se prestou um serviço “a si próprio”. Em outras palavras, pode haver trabalho sem que haja relação jurídica, mas só

haverá serviço no bojo de uma relação jurídica.

Num primeiro momento, pode-se conceituar serviço como todo o esforço humano desenvolvido em benefício de outra pessoa (em favor de outrem). Assim, o gênero trabalho é esforço humano (em sentido próprio favor ou no de terceiros) e a espécie serviço é apenas o esforço humano desenvolvido em benefício de terceiros.⁸

Nessa mesma linha de raciocínio é o entendimento manifestado por Cléber Giardino, em textual:

A Constituição reserva aos Municípios a instituição de imposto “sobre serviços de qualquer natureza”, não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados (art. 24, II). Atribui-lhes, pois, poderes de tributação sobre o fato “serviços”.

Não há, no caso, imposto do tipo “documental” ou seja (na classificação exposta por Amílcar Falcão) incidente sobre o título expressivo da relação (jurídica) “de serviços” estabelecida. Tampouco imposto sobre ato negocial: o fato da realização ou consumação do contrato de serviços. Na verdade, quando a Constituição alude a serviços de qualquer natureza, refere-se ao próprio ato material ou prestação concreta, especificamente o evento representativo da execução do contrato de serviços que, embora só se verifique sob o pressuposto da antecedente contratação, com ela não se confunde.⁹

O Professor Paulo de Barros Carvalho, ao apresentar o aspecto material da regra-matriz de incidência do ISS chega à mesma conclusão ora defendida, asseverando que a materialidade do imposto municipal pode ser resumida “em, simplesmente, prestar serviços, onde aparece o verbo prestar e o complemento serviços”¹⁰.

Também José Eduardo Soares de Melo defende entendimento no sentido de que a materialidade constitucional do ISS correspondente à atividade de “prestar serviços”, ao aduzir que “o cerne da materialidade da hipótese de incidência do imposto em comento não se circunscreve a ‘serviço’, mas a uma

8 BARRETO, Aires F. *O ISS na Constituição e na Lei*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 29.

9 GIARDINO, Cléber. ISS – Competência Municipal: O Artigo 12 do Decreto Lei nº 406. In: ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros (Coords.). *Textos Seleccionados para o XI Curso de Aperfeiçoamento em Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1985, p. 233. No mesmo sentido: BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 10 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 291.

10 *Curso de Direito Tributário*, 2000, p. 347.

‘prestação de serviço’, compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de fazer, de conformidade com os postulados e diretrizes do direito privado”¹¹.

Pela análise das passagens acima transcritas, nota-se que o aspecto material da regra-matriz constitucional do ISS consiste na prestação de serviço, entendida como uma atividade humana desenvolvida em benefício de outrem.

A legislação tributária não define o vocábulo “serviço”. Todavia, há no ordenamento jurídico brasileiro definição de serviço, na linha do que foi acima afirmado, a qual se encontra prevista no § 2º do artigo 3º da Lei nº 8.078/90 (Código de Defesa do Consumidor), cuja redação é a seguinte:

Art. 3º [...].

§ 2º. Serviço é qualquer atividade fornecida no mercado de consumo, mediante remuneração, inclusive as de natureza bancária, financeira, de crédito e securitária, salvo as decorrentes das relações de caráter trabalhista.

Pela análise dessa definição legal retoma-se à conceituação de serviço como uma atividade humana, a corroborar o entendimento de que a regra-matriz constitucional do ISS tem como aspecto material a prestação de serviços, de forma que o que dá azo ao nascimento do dever jurídico tributário relacionado ao pagamento do ISS é o desenvolvimento de uma atividade humana.

Pelo exposto, temos não ser possível, na ausência de disposição constitucional nesse sentido, a tributação, pelo ISS, de serviços cujo processo de prestação se desenvolveu integralmente no exterior, falecendo argumentos para se defender entendimento no sentido de que não a atividade de prestar serviço, mas a utilidade da mesma decorrente, pode ser bastante para configurar o aspecto material do ISS¹².

Com efeito, a tributação do ISS sobre serviços provenientes do exterior faz com que o imposto municipal recaia não sobre a prestação de serviços em si, mas sobre a atividade de importá-los, a qual não se encontra contida na regra-matriz constitucional do ISS.

11 MELO, José Eduardo Soares de. *ISS – Aspectos Teóricos e Práticos*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 33. No mesmo sentido ver: ÁVILA, Humberto. O Imposto sobre Serviços e a Lei Complementar nº 116/03. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O ISS e a LC 116*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 169.

12 Nesse mesmo sentido é o entendimento manifestado por José Eduardo Soares de Melo (*ISS – Aspectos Teóricos e Práticos*, 2003, p. 158-160).

3.5. DA NECESSIDADE DE ATRIBUIÇÃO CONSTITUCIONAL DA COMPETÊNCIA PARA A TRIBUTAÇÃO DA IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS – A COMPARAÇÃO COM O ICMS

Diante das considerações acima, tendo em vista que a possibilidade de tributação, pelo ISS, de prestações de serviços desenvolvidas integralmente no exterior não pode ser inferida da regra-matriz constitucional deste imposto, há bons argumentos jurídicos para sustentar que essa tributação deveria estar expressamente prevista na Constituição Federal.

Corroborar esse entendimento a solução adotada pelo legislador constituinte para a tributação da importação de serviços pelo ICMS.

Com efeito, como se pode inferir da análise do inciso IX, do § 2º, do artigo 155 da Constituição Federal, em relação ao ICMS estabelece a Constituição que este imposto incide “[...] sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário do [...] serviço”.

Ora, não parece que esta previsão esteja inserida na Lei Maior por acaso, sendo a mesma decorrência do fato de que, também em relação ao ICMS, caso não houvesse previsão constitucional explícita, não se poderia falar em tributação de serviços integralmente prestados no exterior.

Esse entendimento foi sustentado pelo Ministro Carlos Velloso, nos autos do Recurso Extraordinário nº 203.075-9:

O contribuinte do ICMS é o vendedor, não obstante tratar-se de um imposto que repercute e acaba sendo pago pelo comprador. Todavia, esse é um fato econômico, que o Supremo Tribunal Federal entende que não tem relevância na relação jurídica contribuinte-fisco. **Se o contribuinte é o vendedor, numa importação não haveria pagamento de ICMS, pelo simples motivo de o exportador estar no exterior. Foi preciso, portanto, que a Constituição estabelecesse, expressamente, a incidência desse tributo, na importação, e expressamente explicitou que o seu pagamento seria feito pelo comprador, ou seja, pelo importador. [...]** o importador, assim o comprador, que é comerciante ou industrial, pode, na operação seguinte, utilizar o crédito do tributo que pagou no ato do desembaraço aduaneiro. O particular, que não é comerciante ou industrial, jamais poderia fazer isso. É dizer, caberia a ele o ônus total do tributo.

Contextualizando o trecho acima na presente situação, poder-se-ia afirmar que, sendo a atividade de prestação desenvolvida no exterior, não há que se falar na incidência do ISS, sendo que, na ausência de disposição constitucional neste sentido, não pode a legislação complementar determinar tal incidência.

3.6. O PARALELO COM O IMPOSTO DE RENDA

Um argumento que poderia ser utilizado para sustentar a constitucionalidade da tributação de serviços prestados no exterior pelo ISS consiste na comparação deste tributo com o Imposto de Renda, imposto em que é corriqueira a tributação de fatos ocorridos no exterior.

Contudo, é importante proceder à distinção do fato gerador do Imposto de Renda e do ISS.

Com efeito, o fato gerador do Imposto de Renda é a aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica de renda ou proventos de qualquer natureza, sendo certo que, sempre que a realização desse fato gerador puder ser reconduzida ao território brasileiro (seja porque o sujeito que auferiu a renda reside no Brasil, seja porque a renda foi gerada em território brasileiro), a União Federal poderá exercer sua competência tributária.

A seu turno, o fato gerador do ISS é a prestação de serviços, a qual, consumando-se no exterior, não poderia ser reconduzida ao território brasileiro pelos critérios de conexão aplicáveis ao Imposto de Renda, isso em vista da regência constitucional deste tributo.

Dessa forma, seria possível argumentar que, ao se pretender tributar serviço prestado no exterior, e assim, sem qualquer conexão direta com Município brasileiro (salvo pelo seu tomador), estar-se-ia ultrapassando o limite da tributação pelo ISS previsto no texto constitucional.

3.7. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS INICIADA NO EXTERIOR E CONCLUÍDA NO BRASIL

Insta assinalar que quando a prestação de serviços tem início no exterior e se conclui no Brasil os argumentos anteriormente analisados perdem sua força, na medida em que se terá uma atividade de prestação de serviços desenvolvida em território brasileiro.

4. CONCLUSÃO

Diante das razões anteriormente apresentadas, é possível concluir que:

1. O aspecto material da regra-matriz constitucional atributiva de competência para a instituição do ISS consiste na prestação de serviços, entendida esta como a atividade humana desenvolvida em benefício de outrem, em troca de uma remuneração.
2. Para que dê nascimento a dever jurídico tributário, a atividade de prestação de serviços deve se desenvolver no âmbito dos limites territoriais de um Município brasileiro.
3. Dessa forma, na ausência de previsão constitucional específica autorizando a cobrança do ISS não sobre a atividade de prestar serviço, mas sim sobre a operação de importá-lo, não se figura possível a previsão da incidência do referido imposto sobre operações em que o serviço tenha sido prestado, integralmente, no exterior.

Capítulo 15

Base de Cálculo do Pis&Cofins-Importação e da Cide-Royalties e Reajuste do IRRF

1. INTRODUÇÃO

Na primeira década nos anos 2000 houve um incremento significativo da tributação de operações de importação de serviços. Anteriormente tributadas apenas pelo Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), à alíquota de 25%, tais transações passaram, regra geral, a serem tributadas por seis tributos distintos: o IRRF, a CIDE-Royalties, o PIS-Importação, a COFINS-Importação, o ISS e o IOF-Câmbio. Nos casos em que há a incidência da CIDE-Royalties a alíquota do IRRF passou para 15%.

Analisando-se a tributação federal incidente sobre a contratação de serviços junto a não residentes, verifica-se que o foco do legislador nas modificações realizadas foi a atribuição de sujeição passiva tributária ao contratante de tais serviços, o que se verifica na CIDE-Royalties, no PIS-Importação e na COFINS-Importação¹. Com isso, diferenciam-se essas contribuições do IRRF, onde o contribuinte é o não residente que auferiu renda no Brasil.

Nas contratações internacionais de serviços, é razoavelmente comum que o prestador pactue o recebimento de seu pagamento líquido dos tributos brasileiros incidentes sobre a transação. Em tais casos, aplica-se o artigo 725 do Regulamento do Imposto de Renda, segundo o qual “quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, será considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recairá o imposto, ressalvadas as hipóteses a que se referem os arts. 677 e 703, parágrafo único”.

Verifica-se que, nos casos em que a fonte assumir o encargo financeiro do IRRF, a base de cálculo deste tributo deverá ser reajustada. Tomando como exemplo um contrato em que o preço dos serviços prestados seja R\$ 1.000,00, havendo uma cláusula de transferência do encargo do IRRF para a fonte brasileira a base de cálculo do imposto passaria a ser R\$1.176,50, no caso de o prestador ser residente em país de tributação regular (IRRF = 15%),

¹ A criação dessas contribuições gera uma dupla tributação econômica sobre as operações nas quais incidem. Aqui não é o local para desenvolvermos este debate, mas quer-nos parecer que estamos diante de um planejamento tributário abusivo realizado pela União Federal, buscando-se evitar a aplicação das convenções internacionais sobre a tributação da renda e do capital, as quais, no estágio atual do Direito Internacional Tributário, apenas seriam aplicáveis nos casos de dupla tributação jurídica. Sobre os conceitos de dupla tributação jurídica e econômica, ver: ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda*. 2 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 25-26

ou R\$ 1.333,00, no caso de o prestador ser residente em país com tributação favorecida (IRRF = 25%).

Nessas situações, em que é feito o reajuste da base de cálculo do IRRF, surge uma discussão a respeito do reflexo do mesmo no cálculo da contribuição para o PIS-Importação, da COFINS-Importação e da CIDE-Royalties. Basicamente, a questão se refere ao ponto de partida para o cálculo dessas contribuições. Seria somente o montante efetivamente remetido ao não residente e previsto no contrato como contraprestação dos serviços prestados (R\$ 1.000,00 no exemplo acima) ou seria o valor reajustado, base de cálculo do IRRF (R\$ 1.176,50 ou R\$1.333,00 no exemplo acima)? A análise desta questão será objeto de nossa análise neste artigo.

2. DA BASE DE CÁLCULO DO PIS&COFINS-IMPORTAÇÃO E DA CIDE-ROYALTIES

De acordo com o inciso II do artigo 7º da Lei n. 10.865/2004, a base de cálculo do PIS-Importação e da COFINS-Importação é “o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda, acrescido do Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza - ISS e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso II do *caput* do art. 3º desta Lei”. Nota-se que a interpretação deste dispositivo passa pela leitura do II do *caput* do art. 3º, segundo o qual o fato gerador das contribuições é “o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado”.

A leitura conjunta desses dois dispositivos leva à interpretação de que o ponto de partida para o cálculo do PIS-Importação e da COFINS-Importação é o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior *como contraprestação por serviço prestado*.

A base de cálculo da CIDE-Royalties está prevista no § 3º do artigo 2º da Lei n. 10.168/2000, segundo o qual “a contribuição incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações indicadas no *caput* e no § 2º deste artigo”. Tais obrigações seriam contratos de transferência de tecnologia, de prestação de serviços técnicos e de assistência administrativa.

Nesse contexto, temos que a base de cálculo da CIDE-Royalties é o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior *a título de remuneração de royalties, serviços técnicos e serviços de assistência administrativa*.

O ponto de interseção entre as bases de cálculo dos três tributos em questão reside no fato de que, *em todos os casos, a base de cálculo é o valor que remunera o serviço prestado*.

Em razão da dúvida a respeito da questão de que nos ocupamos neste artigo, alguns contribuintes apresentaram processos de consulta à Receita Federal do Brasil (RFB). A posição adotada pelas autoridades fiscais será examinada no item seguinte.

3. A POSIÇÃO DA RFB EM DECISÕES DE CONSULTA

Em algumas oportunidades a RFB manifestou-se a respeito do tema ora sob análise. Em todos os casos que identificamos, que não foram muitos, a posição das autoridades fiscais foi no sentido de que, havendo o reajuste da base de cálculo do IRRF, este valor reajustado deveria ser considerado para o cálculo do PIS-Importação, da COFINS-Importação e da CIDE-Royalties.

Em decisão proferida pela Superintendência da Receita Federal da 6ª Região Fiscal na Solução de Consulta n. 44/2006 (publicação no DOU em 03/04/2006), onde se discutia a base de cálculo da CIDE-Royalties, prevaleceu o entendimento de que “a contribuição incide sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações contraídas. *Quando a empresa brasileira assume o ônus do imposto de renda incidente na operação, está fazendo um pagamento adicional ao seu fornecedor do exterior. Nesse caso, o valor que servirá de base de cálculo da CIDE deve ser reajustado*”. (Destaque nosso.)

2 Algumas decisões proferidas pela RFB ainda em 2001 podem levar o intérprete a equivoco. Em alguns casos, como na Solução de Consulta n. 99/2001 (publicação no DOU em 17/10/2001), decidiu-se que “os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos por pessoa jurídica sediada no País a residentes ou domiciliados no exterior, em pagamento de serviços prestados, com ou sem transferência de tecnologia, estão sujeitos ao pagamento da CIDE, à alíquota de 10% (dez por cento). *Mencionada contribuição é encargo da pessoa jurídica remetente e incide sobre a base de cálculo sem reajustamento*”. (Destaque nosso.) Esta decisão, contudo, não se ocupa da mesma matéria de que tratamos neste artigo. Na verdade, o que se está estabelecendo, é que, como a CIDE-Royalties é um tributo cujo contribuinte é a empresa brasileira, não há que se incluir a mesma no próprio cálculo do reajuste.

A mesma orientação foi adotada na Solução de Consulta n. 45/2006 (publicação no DOU em 03/04/2006), proferida também pela Superintendência da Receita Federal da 6ª Região Fiscal, agora em relação ao PIS-Importação e à COFINS-Importação. Veja-se, abaixo, a ementa dessa decisão:

“CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. BASE DE CÁLCULO. IMPORTAÇÃO. A base de cálculo das contribuições sociais na importação de serviços corresponde ao valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda. *Quando a empresa brasileira assume o ônus do imposto de renda incidente na operação, está fazendo um pagamento adicional ao seu fornecedor do exterior.*

Nesse caso, o valor a ser considerado na base de cálculo das contribuições na importação deve ser reajustado.

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS. BASE DE CÁLCULO. IMPORTAÇÃO. A base de cálculo das contribuições sociais na importação de serviços corresponde ao valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda. *Quando a empresa brasileira assume o ônus do imposto de renda incidente na operação, está fazendo um pagamento adicional ao seu fornecedor do exterior.*

Nesse caso, o valor a ser considerado na base de cálculo das contribuições na importação deve ser reajustado.”

O argumento utilizado pela RFB nesses casos foi o de que, havendo a assunção do encargo financeiro do IRRF pela fonte pagadora no Brasil, este valor deveria ser considerado contraprestação/remuneração do serviço prestado. Assim sendo, o mesmo passaria a integrar a base de cálculo das contribuições de que se cogita.

Temos conhecimento de pelo menos um caso em que a matéria chegou ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Analisaremos a decisão proferida pelo Conselho no item seguinte.

4. A POSIÇÃO DO CARF NO ACÓRDÃO N. 3201-00.415

No dia 31 de janeiro de 2011 foi publicada decisão da 1ª Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF a respeito dos efeitos do reajuste da base de

cálculo do IRRF sobre o cálculo da CIDE-Royalties. A ementa do Acórdão n. 3201-00.415 está transcrita abaixo:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL, RECURSO DE OFÍCIO, LIMITE DE ALÇADA.

Sendo o valor do tributo exonerado pela decisão RECORRIDA inferior ao limite legal vigente na data do julgamento, deve ser negado conhecimento ao recurso de ofício.

CIDE SOBRE ROYALTIES - BASE DE CÁLCULO - INCLUSÃO DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - ILEGALIDADE.

Não incide a CIDE sobre o valor reajustado do pagamento feito pelo contribuinte ao exterior, por meio da utilização da regra de reajustamento prevista no art. 725 do RIR/99, mas somente sobre o valor dos pagamentos feitos ao exterior, nos termos do art. 2º, § 3º, da Lei nº 10.168/00, com a redação da Lei nº 10.332/2001..

Transcrevemos abaixo trecho do voto do Conselheiro Marcelo Ribeiro Nogueira, relator do caso, de onde se extrai os fundamentos da decisão proferida pelo CARF:

“No caso da ora recorrente, a base de cálculo utilizada pela fiscalização, além de incluir os valores referidos naquele dispositivo legal, acabou por incluir também o montante de IRRF, o qual, por óbvio, não se insere no conceito de ‘os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações’ sujeitas ao IRRF.

O IRRF suportado pelo contribuinte na remessa de valores ao exterior não se coaduna com o conceito de valores pagos a residente ou domiciliado no exterior, justamente por se tratar de valor destinado ao Erário e não deixa em momento algum o território nacional.

Desta maneira, ao contrário do se afirmou no acórdão recorrido, a incidência da CIDE sobre o IRRF pago pela Recorrente não é decorrência lógica da aplicação da legislação, mas seria uma indevida ampliação de seu campo de incidência. Tampouco é possível admitir a aplicação do art. 725 do RIR/1999, para que se mantenha a tributação sobre o IRRF, pois o referido dispositivo contém regra de reajustamento de base de cálculo exclusivamente para fins do cálculo do Imposto de

Renda devido, nos casos em que a fonte pagadora assume o ônus do imposto devido pelo beneficiário do tributo.

Este não é o caso. Inclusive por não existir previsão legal neste sentido.

Assim, tem-se que no presente caso a fiscalização não poderia ter incluído o valor do IRRF recolhido pela ora recorrente, na apuração do montante devido a título de CIDE, devendo, para este fim, ser considerado apenas o valor líquido pago aos beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.”

Percebe-se, portanto, que a posição do CARF neste acórdão fundamentou-se basicamente na alegação de que o valor referente ao custo do IRRF assumido pelo contratante brasileiro não se enquadraria como valor pago, creditado, remetido, entregue ou empregado para não residente em contraprestação/remuneração do serviço prestado. Embora a questão analisada pelo CARF tenha sido referente à incidência da CIDE-Royalties, por tudo que restou exposto até agora acreditamos que os argumentos apresentados pelo relator sejam integralmente aplicáveis à contribuição para o PIS-Importação e à COFINS-Importação.

5. NOSSOS COMENTÁRIOS

Em face dos comentários acima, parece-nos que há uma questão fundamental a ser elucidada de forma a se concluir pela incidência ou não do PIS-Importação, da COFINS-Importação e da CIDE-Royalties sobre a base de cálculo reajustada do IRRF: quando o contratante residente no Brasil assume o encargo financeiro do IRRF, o montante do imposto pago é valor pago, creditado, remetido, entregue ou empregado para o não residente em contraprestação/remuneração do serviço prestado?

A resposta a esta pergunta passa, em primeiro lugar, pelo reconhecimento de que o contribuinte do IRRF é a pessoa residente no exterior³, sendo o residente no Brasil mero responsável pela retenção e recolhimento do imposto⁴. Ou seja, *o passivo tributário existente é do não residente*.

3 Artigo 45 do Código Tributário Nacional. Sobre o sujeito passivo do IRRF, ver: XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. P. 447-448; NUNES, Renato. *Imposto sobre a Renda Devido por Não Residentes no Brasil*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 201-203.

4 Artigo 45, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Nem se diga que, no momento em que se prevê no contrato que o contratante brasileiro assumirá o custo do IRRF que o passivo tributário passaria a ser seu, uma vez que, conforme determina o artigo 123 do Código Tributário Nacional “salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes”. *Ou seja, a disposição contratual não altera o fato de que o contribuinte do IRRF é o não residente.*

Ora, se o passivo tributário é do não residente, e o contratante brasileiro assume o encargo de pagar tal passivo, parece-nos que há claramente um acréscimo patrimonial do não residente, o qual se verifica mediante a quitação pelo contratante de uma obrigação sua (do não residente) com o Fisco brasileiro.

Uma vez que tal obrigação esteja prevista no contrato, automaticamente o preço do serviço deveria ser considerado como englobando dois montantes: o valor a ser efetivamente pago, creditado, entregue ou remetido ao não residente, mais o valor do IRRF, devido por ele, e que o contratante brasileiro assumiu o encargo de pagar.

Quanto ao pagamento do IRRF, entra em cena o conceito de *emprego*, o qual, segundo Ricardo Mariz de Oliveira, “é a utilização do dinheiro do pagamento em alguma finalidade de interesse do beneficiário, correspondendo a um ato da fonte pagadora, de dar uso ao dinheiro em nome e por conta do beneficiário, geralmente sob instrução deste”⁵.

No momento em que a fonte pagadora brasileira, usa recursos, por conta da obrigação assumida com o prestador de serviços não residente, para quitar o IRRF cujo ônus, em princípio, recairia sobre este, parece-nos que está *empregando* tais recursos em benefício do não residente, de forma que tais montantes deveriam ser considerados como parte do *preço pago em contraprestação/remuneração* do serviço prestado pelo não residente.

Portanto, discordamos da posição que prevaleceu no Acórdão n. 3201-00.415. Considerando que tanto o fato gerador quanto a base de cálculo das

5 OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Os importantes conceitos de pagamento, crédito, remessa, entrega e emprego da renda (a propósito do Imposto de Renda na fonte e de lucros de controladas e coligadas no exterior). *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, n. 22, jul.-ago. 2006, p. 39.

contribuições das quais ora tratamos, estão vinculados ao pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de contraprestação/remuneração de serviços para não residente, entendemos que no caso em tela o pagamento do IRRF pelo contratante compõe a base de cálculo das contribuições, já que configura emprego dos valores a que tem direito o prestador de serviços.

6. CONCLUSÃO

Ainda há poucas manifestações, seja em processo de consulta, seja em acórdãos do CARF, sobre a matéria objeto deste artigo. Entendemos que a posição adotada pela RFB nas soluções de consulta antes transcritas reflete a melhor interpretação da legislação. Assim, nos casos em que a fonte brasileira assume o encargo financeiro do IRRF, o PIS-Importação, a COFINS-Importação e a CIDE-Royalties deveriam incidir sobre a base reajustada do IRRF, na forma do artigo 725 do RIR. Neste caso, teríamos, de um lado, pagamento, crédito, remessa ou entrega de valores ao não residente, como também emprego de valores em seu benefício, tudo em contraprestação/remuneração dos serviços prestados.

Capítulo 16

O Resultado do Serviço como Elemento da Regra de Incidência do PIS/ COFINS-Importação e da Regra Exonerativa do ISS sobre Exportações

1. INTRODUÇÃO

Duas regras, referentes a tributos distintos e com funções sistêmicas diferentes, relacionam-se, de forma talvez imprevista e nem sempre apontada pelos especialistas que se dedicaram ao seu estudo, nos tortuosos caminhos que apontam para a uniformidade hermenêutica. Trata-se, respectivamente, da regra de incidência da contribuição para o PIS-Importação e da COFINS-Importação, doravante referidos apenas como PIS/COFINS-Importação, no caso da importação de serviços; e da regra que exonera da incidência do ISS a exportação de serviços.

A primeira norma objeto de exame encontra-se prevista no § 1º do artigo 1º da Lei nº 10.865/04, que ao descrever a hipótese de incidência do PIS/COFINS-Importação, na importação de serviços, estabelece que “os serviços a que se refere o *caput* deste artigo são os provenientes do exterior prestados por pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, nas seguintes hipóteses: I - executados no País; ou II - executados no exterior, *cujo resultado se verifique no País*”.

Pela leitura desse dispositivo legal percebe-se que a configuração da hipótese de incidência do PIS/COFINS-Importação neste caso depende da execução, por um não residente, de um serviço no território brasileiro; ou da execução, por um não residente, de um serviço no exterior, *desde que o seu resultado ocorra no Brasil*.

Ao contrário do que ocorre no caso do PIS/COFINS-Importação, em relação ao ISS temos uma regra exonerativa que, do mesmo modo, tem como elemento fundamental de sua hipótese de incidência a determinação do local onde verificado o resultado da prestação do serviço.

De acordo com o inciso I do artigo 2º da Lei Complementar nº 116/03, o ISS não incide sobre “as exportações de serviços para o exterior do País”. A seu turno, o parágrafo único deste mesmo artigo traz a delimitação das operações que não se incluem entre aquelas consideradas exportações de serviços, ao determinar que “não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, *cujo resultado aqui se verifique*, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior”.

Um aspecto que deve desde já ser ressaltado é exatamente o fato da interpretação de ambas as normas se encontrar umbilicalmente vinculada, de forma

que a conclusão no sentido de que determinado serviço deve ser tributado pelo PIS/COFINS quando de sua importação, implica que o mesmo não deva ser tributado pelo ISS caso prestado por um residente no Brasil em benefício de um não residente, e vice-versa.

Outro ponto interessante reside no fato de as normas em comento serem uma demonstração fática da ingenuidade daqueles que defendem ser a legislação tributária capaz de garantir aos contribuintes uma segurança jurídica absoluta, partindo da premissa de que o Direito Tributário seria povoado por conceitos de classe fechados.

De fato, sendo *o resultado da prestação de um serviço* um conceito indeterminado, cujo processo de concretização encontra-se ainda em curso, nota-se que há mais de uma linha *justificável* de interpretação que levam a conceituações distintas a respeito do que seria tal resultado¹.

A presente questão vem sendo analisada pela Receita Federal, no que tange à delimitação da incidência do PIS/COFINS-Importação, em diversas decisões em processos de consulta. A seu turno, a matéria referente à desoneração do ISS no caso das exportações de serviços foi objeto de julgamento por parte do Superior Tribunal de Justiça, nos autos do Recurso Especial nº 831.124 (publicação no Diário da Justiça em 25/09/2006).

Diante do exposto, o propósito deste breve estudo consiste na análise das hipóteses de incidência das regras contidas no inciso II, do § 1º, do artigo 1º da Lei nº 10.865/04, e no parágrafo único, do artigo 2º, da Lei Complementar nº 116, buscando identificar quais seriam os alcances possíveis do conceito de *resultado da prestação do serviço*, e examinado o direcionamento das decisões da Receita Federal e do Superior Tribunal de Justiça sobre a matéria.

2. AS COMPREENSÕES POSSÍVEIS DO CONCEITO DE RESULTADO DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO

Analisando-se a doutrina e as decisões sobre a matéria, percebe-se que duas compreensões a respeito do conceito de *resultado da prestação do serviço* são normalmente apresentadas. A primeira seria no sentido de que este significa a

¹ Sobre a possibilidade de se construir mais de uma norma jurídica partindo de um mesmo texto legal, ver: ROCHA, Sérgio André. *Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 124-130.

utilidade que o serviço proporciona para o seu contratante, sendo este entendimento sustentado por respeitável corrente doutrinária.² A ideia aqui é que sendo a prestação de serviços a realização de uma atividade em benefício de terceiros, o seu resultado seria exatamente a utilidade gerada para o contratante.

A segunda, que se encontra perfeitamente nos limites da moldura da expressão *resultado da prestação do serviço*, seria na linha de que este corresponderia à consumação material da atividade desenvolvida pelo prestador dos serviços, sendo esta a que até o momento prevalece nas decisões administrativas, tendo sido acolhida na decisão proferida no Recurso Especial nº 831.124³.

Um exemplo servirá para melhor expressar os conceitos de *resultado-utilidade* e *resultado-consumação*. Utilizaremos aqui, para fins ilustrativos, a prestação do serviço de reparo de equipamentos, o qual, como veremos, foi objeto do precedente do STJ sobre a matéria.

Imaginemos que uma empresa brasileira contrate uma empresa francesa para lhe prestar um serviço de reparo de um equipamento utilizado pela mesma aqui no Brasil. Tratando-se da contratação de um serviço do exterior há que se questionar se a operação estará sujeita à incidência do PIS/COFINS-Importação.

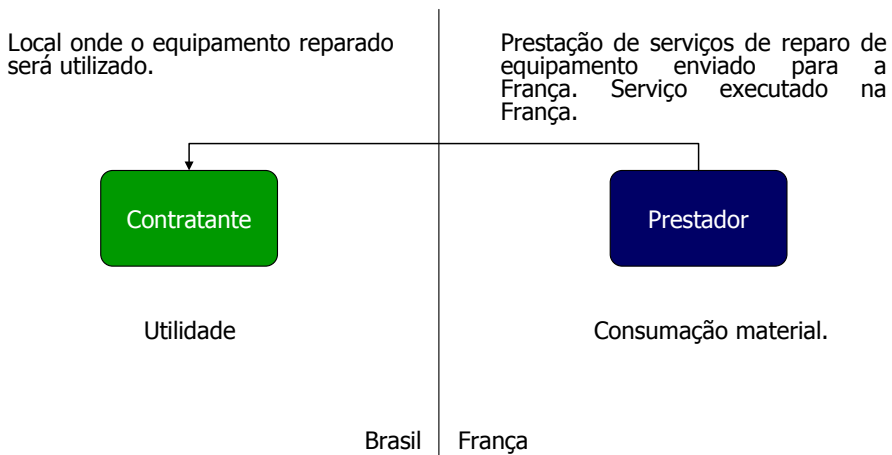
Caso se entenda que o resultado do serviço de reparo consiste na consumação material de tal atividade, concretizada no fato de que o equipamento que antes estava com defeito encontra-se novamente operacional, será possível sustentar que neste caso não há que se cogitar da incidência das contribuições,

2 Nesse sentido: SHCOUERI, Luís Eduardo. ISS sobre a Importação de Serviços do Exterior. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 100, jan. 2004, p. 47; SCHOUERI, Luís Eduardo; RIBEIRO, Ricardo Pereira. New Withholding Taxes on Imported Services. *International Transfer Pricing Journal*, Amsterdam, Sept.-Oct. 2004, p. 201-202; CARRAZA, Roque Antonio. ISS – Serviços de Reparação de Turbinas de Aeronaves, para Destinatários no Exterior – não-incidência – exegese do art. 2º, I e seu parágrafo único, da Lei Complementar nº 116/03. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, v. IV, p. 529; FERNÁNDEZ, German Alejandro San Martín. O ISSQN (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza) incidente sobre importação de serviços e o alcance da expressão “cujo resultado se verifique no País” e a isenção (heterônoma) na exportação prevista na LC n. 116/2003. *Revista de Direito Tributário Internacional*, São Paulo, n. 6, ago. 2007, p. 57; TROIANELLI, Gabriel Lacerda; GUEIROS, Juliana. O ISS e Exportação e Importação de Serviços. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). *ISS – LC 116/2003*. Curitiba: Juruá, 2004, p. 201; ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a Prestação de Serviços de Qualquer Natureza. Exportação de Serviços. Lei Complementar nº 116/2003. Isenção: Requisitos e Alcance. Conceitos de “Desenvolvimento” de Serviço e “Verificação” do seu Resultado. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 134, nov. 2006, p. 105.

3 Este parece ser o entendimento de Fábio Clasen de Moura (A Relevância da Fonte de Pagamento em Relação à Incidência do ISS sobre Operações Internacionais de Serviços. *Revista de Direito Tributário Internacional*, São Paulo, n. 7, dez. 2007, p. 61).

já que teríamos um serviço prestado no exterior cujo resultado também ocorreu no exterior.

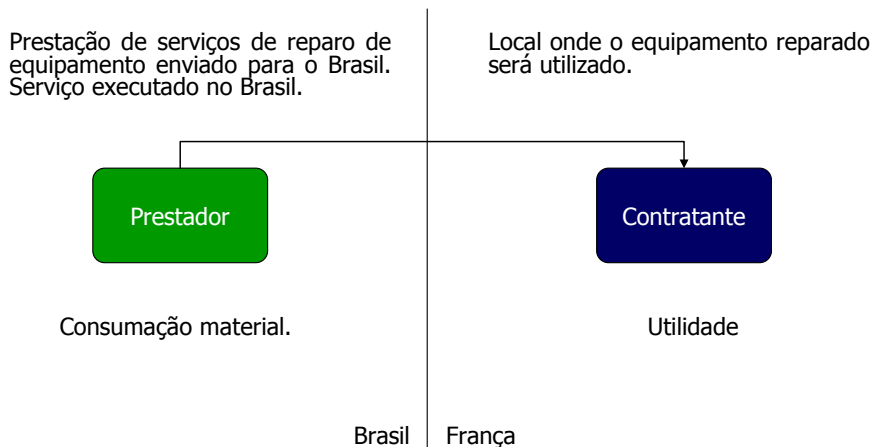
De outra parte, em se entendendo que o resultado do serviço é a utilidade pelo mesmo gerada, teríamos no exemplo acima a incidência do PIS/CO-FINS-Importação, na medida em que tal utilidade foi gerada no Brasil, onde a máquina será posta em uso. Esta situação pode ser graficamente descrita da seguinte forma:



Agora, invertendo a situação fática do exemplo acima, percebemos que os mesmos conceitos se aplicam no caso da exoneração do ISS nas exportações de serviços.

De fato, imaginemos agora que uma empresa brasileira presta serviços para uma empresa não residente cujo objeto é o reparo de um determinado equipamento.

Caso se sustente que o resultado do serviço é a sua consumação material, ter-se-ia que o resultado de tal atividade encontra-se no Brasil, local onde o equipamento defeituoso foi reparado, tributando-se a operação pelo ISS. Por outro lado, defendendo-se o conceito de resultado-utilidade, a conclusão seria no sentido de que o mesmo ocorreu no exterior, local onde efetivamente se fará uso da utilidade gerada pelo serviço prestado, não havendo que se falar na cobrança do imposto municipal. Este segundo exemplo pode ser ilustrado da seguinte maneira:



3. AS DECISÕES DA RECEITA FEDERAL NO CASO DO PIS/COFINS-IMPORTAÇÃO

Analisando-se as decisões da Receita Federal em processos de consulta a respeito da incidência do PIS/COFINS-Importação na contratação de serviços do exterior, percebe-se uma nítida tendência pela concepção de resultado do serviço como *resultado-consumação*, havendo diversas decisões onde se decidiu pela não incidência das contribuições em situações em que o *resultado-utilidade* se encontrava presente.

Em decisão de 2012 (Processo de Consulta n. 220), a Superintendência Regional da Receita Federal da 8ª Região manifestou a posição de que “os pagamentos à representante comercial residente ou domiciliado no exterior pela prestação de serviços de captação e intermediação de negócios lá efetuados, não estão sujeitos à incidência da Contribuição por não configurarem hipótese de serviço prestado no Brasil ou cujo resultado aqui se verifique”. A mesma interpretação foi sustentada na Soluções de Consulta n. 97/2010 e 100/2010, da própria 8ª Região.

Na Solução de Consulta nº 31/2006, da mesma 8ª Região, decidiu-se pela não incidência da COFINS-Importação sobre serviços de “desembaraço, entrega, armazenamento, seguro e transporte de carga (Contrato com Cláusula DDU)”, sendo que a justificativa foi exatamente o fato de, nestes casos, o resultado do serviço se verificar no exterior. A 8ª Região tomou decisão em sentido bastante assemelhado na Solução de Consulta nº 189/2005.

A 9ª Região Fiscal também já decidiu a respeito da tributação de representantes comerciais. Na Solução de Consulta nº 159/2007 terminou que “As comissões de vendas pagas a representantes comerciais no exterior por intermediação nas vendas lá efetuadas não estão sujeitas à incidência da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação, por não configurarem hipótese de serviço prestado no Brasil ou cujo resultado aqui se verifique”.

Já na Solução de Consulta nº 64/2006, da 10ª Região Fiscal, concluiu-se pela não incidência das contribuições “sobre os pagamentos efetuados a representantes comerciais, residentes ou domiciliados no exterior, pelos serviços prestados fora do País na captação e intermediação de negócios de venda e exportação de mercadorias para o exterior, por não configurarem hipóteses de serviços prestados no Brasil ou cujo resultado aqui se verifique”. Mais uma vez é possível notar a utilização da noção de *resultado-consumação*.

A 7ª Região Fiscal, na Solução de Consulta nº 122/2005, adotou entendimento que não discrepa dos acima apresentados, sustentando que a “contratação junto a prestadores estrangeiros, de serviços relativos ao registro/depósito no exterior de marcas, patentes e desenhos industriais, de propriedade de residentes ou domiciliados no Brasil, não tipifica importação de serviços, conforme definida para fins da tributabilidade pela COFINS-Importação e pelo PIS/PASEP-Importação, em face do não atendimento das condicionantes legais de que o labor seja desenvolvido em território nacional, ou o resultado do trabalho nele se verifique”.

Na Solução de Consulta nº 7/2010 a 7ª Região Fiscal manifestou entendimento semelhante, agora tratando do pagamento a representantes comerciais. De acordo com esta decisão “as comissões de vendas pagas a representantes comerciais no exterior por intermediação nas vendas lá efetuadas não estão sujeitas à incidência da Cofins-Importação, por não configurarem hipótese de serviço prestado no Brasil ou cujo resultado aqui se verifique”.

É possível, portanto, identificar nas decisões proferidas pela Receita Federal uma acolhida da ideia de resultado do serviço como sua consumação material, sustentando-se que as contribuições em questão não incidem sobre serviços consumados no exterior, mesmo que a sua utilidade se faça presente no território nacional.

4. A POSIÇÃO DO STJ SOBRE A MATÉRIA

Esse debate chegou ao STJ pelo lado do ISS, isso nos autos do Recurso Especial nº 831.124 (DJU de 25/09/2006). O caso apreciado pelo STJ tratava de situação onde empresa brasileira prestava serviços de retífica, revisão e reparo de turbinas para contratante residente no exterior, que lhe enviava os equipamentos danificados, os quais eram devidamente reparados no Brasil e enviados para o exterior para serem, então, utilizados.

Percebe-se aqui, claramente, a dicotomia entre *resultado-utilidade* e *resultado-consumação* apresentada na segunda ilustração acima. Enquanto a consumação material da atividade de reparo encontra-se certamente no Brasil, a utilidade do serviço prestado verifica-se apenas no exterior, já que, desacopladas da respectiva aeronave as turbinas não servem ao seu propósito.

Na mesma linha que vem sendo adotada pela Receita Federal nos casos que vimos acima, o STJ posicionou-se no sentido de que o resultado do serviço corresponde à sua consumação material, decidindo que na situação acima descrita incidiria o ISS, uma vez que, ocorrendo o resultado do serviço em território nacional encontrava-se afastada a regra exonerativa aplicável às operações de exportação de serviços. Ilustrativo o seguinte trecho da ementa da decisão em tela:

[...] 4. Nos termos do art. 2º, inciso I, parágrafo único, da LC 116/03, o ISSQN não incide sobre as exportações de serviços, sendo tributáveis aqueles desenvolvidos dentro do território nacional cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior. In casu, a recorrente é contratada por empresas do exterior e recebe motores e turbinas para reparos, retífica e revisão. Inicia, desenvolve e conclui a prestação do serviço dentro do território nacional, exatamente em Petrópolis, Estado do Rio de Janeiro, e somente depois de testados, envia-os de volta aos clientes, que procedem à sua instalação nas aeronaves.

5. A Lei Complementar 116/03 estabelece como condição para que haja exportação de serviços desenvolvidos no Brasil que o resultado da atividade contratada não se verifique dentro do nosso País, sendo de suma importância, por conseguinte, a compreensão do termo “resultado” como disposto no parágrafo único do art. 2º.

6. Na acepção semântica, “resultado” é consequência, efeito, sequimen-

to. Assim, para que haja efetiva exportação do serviço desenvolvido no Brasil, ele não poderá aqui ter consequências ou produzir efeitos. A contrário senso, os efeitos decorrentes dos serviços exportados devem-se produzir em qualquer outro País. É necessário, pois, ter-se em mente que os verdadeiros resultados do serviço prestado, os objetivos da contratação e da prestação.

7. O trabalho desenvolvido pela recorrente não configura exportação de serviço, pois o objetivo da contratação, o resultado, que é o efetivo conserto do equipamento, é totalmente concluído no nosso território. É inquestionável a incidência do ISS no presente caso, tendo incidência o disposto no parágrafo único, do art. 2º, da LC 116/03: “Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior.” [...].

Verifica-se, assim, que tanto as decisões da Receita Federal em processos de consulta, quanto a decisão do STJ no precedente que temos sobre a matéria da exoneração do ISS nas operações de exportação de serviços, seguiram a mesma linha, *de que o resultado do serviço configura-se com a sua consumação material*.

5. REFLEXOS DA INTERPRETAÇÃO DO STJ SOBRE A INCIDÊNCIA DO ISS NA IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS

A orientação do STJ traz um relevante reflexo a respeito da interpretação de outra regra da Lei Complementar nº 116/2003, qual seja o § 1º do seu artigo 1º, segundo o qual “o imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País”.

Assim como outros especialistas, sustentamos em outra oportunidade a inconstitucionalidade de tal cobrança nos casos em que se tem um serviço prestado integralmente no exterior,⁴ sendo que a mesma se torna ainda mais evidente com a acolhida do conceito de resultado-consumação.

Com efeito, nesses casos tem-se que não apenas toda a execução do serviço encontra-se desvinculada de qualquer município brasileiro, como também o seu resultado, pelo menos na orientação até o momento apresentada pelo STJ, encontra-se no exterior, não sendo, como já sustentamos, a presença do con-

tratante dos serviços no território municipal elemento de conexão legitimador da tributação pelo ISS⁵.

Assim, em um caso como o citado no exemplo acima, em que uma empresa residente no Brasil contrata uma empresa francesa para lhe prestar serviços de reparo, totalmente executados no exterior, seria inconstitucional a exigência do ISS.

6. CONCLUSÃO

A concretização do conceito de *resultado do serviço*, conforme visto acima, coloca o operador do Direito Tributário diante de uma situação fática onde a presença de um conceito indeterminado evidencia que, não raro, não é no texto legal, mas no seu processo de interpretação/aplicação, que se pode, com o tempo, alcançar a segurança jurídica nas relações jurídico-fiscais.

A doutrina majoritária identifica o *resultado do serviço* com a *utilidade gerada pelo mesmo para o seu tomador*, no que chamamos de *resultado-utilidade*. Nada obstante, tanto a Receita Federal, em soluções de consulta a respeito da incidência do PIS/COFINS-Importação na contratação de serviços do exterior, tanto o STJ, julgando caso sobre a exoneração do ISS na exportação de serviços, têm adotado um conceito de *resultado do serviço* como consumação material da atividade desenvolvida pelo prestador, a que nos referimos como *resultado-consumação*.

A posição adotada pelo STJ, embora restrinja a aplicação da regra exonerativa do ISS, confirma, de outra parte, a restrição quanto ao âmbito de incidência do PIS/COFINS-Importação na importação de serviços.

Ademais, temos que a adoção do critério de *resultado-consumação* também tem o efeito de tornar mais evidente a inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre serviços prestados integralmente no exterior, já que, nestes casos, fica claro que não só a atividade é desenvolvida no exterior, mas também o seu resultado encontra-se no exterior.

5 Capítulo 14 acima.

Capítulo 17

Modelos de Regulação Jurídica, Preços de Transferência e os Novos Métodos PCI e PECEX

1. INTRODUÇÃO

Uma das características mais destacadas das regras de preços de transferência brasileiras consiste na utilização, em alguns casos, de margens fixas de lucro para a determinação do preço *arm's length* de determinada transação. Como aponta a doutrina¹, ao se valer de tais margens fixas a legislação brasileira deu prevalência à praticabilidade das regras em questão, em contraposição à verificação da realidade econômica subjacente à operação realizada entre partes relacionadas, ou com entidades residentes em países com tributação favorecida ou sob regimes fiscais privilegiados.

A depender da situação concreta, a utilização de tais margens fixas pre-determinadas pode tanto se colocar na contramão da realidade econômica da transação praticada pelo contribuinte, ou então viabilizar a realização de planejamentos tributários para a transferência de lucros para tributação em jurisdição mais vantajosa².

Com o aparente fim de evitar a realização de planejamentos tributários em transações envolvendo bens e direitos sujeitos à cotação em bolsas de mercadorias e futuro internacionalmente reconhecidas que a Medida Provisória n. 563/2012, convertida na Lei n. 12.715/2012, criou os novos Método do Preço sob Cotação na Importação (PCI) e do Método do Preço sob Cotação na Exportação (PECEX)³.

1 Ver: SCHOUERI, Luís Eduardo, Margens Predeterminadas, Praticabilidade e Capacidade Contributiva. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Tributos e Preços de Transferência: 3º Volume*. São Paulo: Dialética, 2009. p. 119; SANTIAGO, Igor Mauler; LOBATO, Valter. Margens Predeterminadas: um Caso de Confronto entre a Praticabilidade e a Capacidade Contributiva? Exigências Constitucionais para sua Adoção. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Tributos e Preços de Transferência: 3º Volume*. São Paulo: Dialética, 2009. p. 110.

2 Como pontua Paulo Ayres Barreto: "Nos termos em que plasmadas estão as normas que regulam os preços de transferência, da comparação entre os preços pactuados e aqueles apurados mediante aplicação dos métodos positivados, obtém-se não o preço que teria sido acordado entre partes não relacionadas, mas um outro preço influenciado pelos critérios definidos na própria lei, os quais, longe de identificar um preço sem interferência, levam a um outro valor, que pode ser significativamente superior ou inferior ao de mercado, dando ensejo a ajustes que distorcem a base calculada do imposto sobre a renda, informando a materialidade do fato jurídico previsto no antecedente da norma geral e abstrata" (BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 153).

3 Vale a pena transcrevermos trecho da Exposição de Motivos da Medida Provisória n. 563/2012: "57. Os artigos 38 a 42 deste projeto de Medida Provisória promovem alteração na legislação de preços de transferência que trata de controles realizados a fim de coibir manipulações de valores em operações de importações ou de exportações, ou, ainda, de juros pagos ou recebidos pelas entidades brasileiras, em sede de operações com entidades classificadas como vinculadas ou situadas em países ou dependências de tributação favorecida, ou com entidades que gozem de regimes fiscais privilegiados. Tais manipulações visam a transferir lucros para países com menor

O objeto deste artigo será a análise desses novos métodos, colocando-os no contexto dos debates a respeito dos limites da praticabilidade no campo dos preços de transferência e examinando os efeitos da predeterminação de margens para a Receita Federal e para os contribuintes. Nosso ponto de partida será o estudo dos modelos de regulação jurídico-tributária, vis-à-vis o conflito entre praticabilidade e realidade econômica.

2. MODELOS DE REGULAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA

Analisando-se a legislação tributária brasileira, identificamos quatro modelos de relacionamento entre praticabilidade e realidade econômica, descritos abaixo.

Modelo 1: Prevalência da praticabilidade, com a utilização de critérios fixos e objetivos e direito de escolha do contribuinte.

Nesse caso, a legislação estabelece critérios aplicativos fixos, na forma de presunção absoluta. Contudo, a aplicação ou não de tais critérios é objeto de escolha por parte do contribuinte. O melhor exemplo deste tipo de modelo temos na sistemática de tributação do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) pelo lucro presumido. Com efeito, neste caso a tributação se baseia na presunção absoluta do lucro tributável da pessoa jurídica, com base nos percentuais previstos nos

-
- imposição tributária sobre a renda e, consequentemente, sofrer uma menor tributação no país de origem.
58. Como medida de combate a essas práticas, que aviltam a base de tributação no Brasil transferindo-a para outros países, impõe-se ao contribuinte o dever de comprovar que os valores dessas operações não sofreram manipulações ou ajustes indevidos, o que é feito mediante o cálculo dos chamados preços parâmetros, ou mediante arbitramento de juros que se adequem a taxas preestabelecidas na legislação, no que toca aos contratos de mútuo.
 59. Os preços parâmetros constituem, para as operações de importação, os valores máximos admitidos como dedutíveis para fins de constituição das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL e, para as operações de exportação, os valores a serem minimamente considerados para fins de constituição das bases de cálculo desses mesmos tributos, de forma que, os valores que, respectivamente, os superem (importações) ou lhes sejam inferiores (exportações) tenham de ser adicionados às respectivas bases de cálculo brasileiras, a fim de que estas sejam recompostas.
 60. Vale frisar que a crescente internacionalização da atuação de agentes econômicos brasileiros, bem como a maior abertura à atuação desses agentes multinacionais em nosso território, conduzem ao risco tributário de esvaziamento da base impositiva brasileira, razão pela qual propõe-se o aperfeiçoamento dos controles concernentes à matéria, inicialmente instituídos em 1996.
 61. Como fruto de toda a experiência até então angariada no que concerne à aplicação de referidos controles, com o intuito de minimizar a litigiosidade Fisco-Contribuinte até então observada, e objetivando alcançar maior efetividade dos controles em questão, propõe-se alterações na legislação de regência."

artigos 518 e 519 do Regulamento do Imposto de Renda e no artigo 20 da Lei n. 9.249/95, no caso da CSSL.

No modelo 1 não há dúvidas quanto à constitucionalidade da utilização de critérios fixos e objetivos pela legislação tributária, uma vez que a escolha entre o lucro presumido e a utilização do lucro real, mais vocacionado para alcançar a realidade econômica do contribuinte, cabe a este último. Por outro lado, dado o teor do § 1º do artigo 145 da Constituição Federal, na hipótese de, em nome da praticabilidade, pretender-se, por exemplo, extinguir a tributação pelo lucro real, tornando o lucro presumido mandatório, estaríamos diante de evidente inconstitucionalidade, em razão da desconsideração da capacidade contributiva da pessoa jurídica.

Modelo 2: Prevalência da praticabilidade, com a utilização de critérios fixos e objetivos, sem direito de escolha do contribuinte ou regra de exceção.

Aqui, a presunção legal é absoluta, sem que haja direito de escolha por parte do contribuinte, ou a possibilidade de demonstração da excepcionalidade do caso concreto. Temos exemplo de regulação dessa natureza nas regras contra a subcapitalização previstas nos artigos 24 e 25 da Lei n. 12.249/2010⁴. Com efeito, tais regras estabeleceram critérios fixos e objetivos de endividamento por parte das empresas, independentemente de sua linha de atividade. Ou seja, uma empresa de serviços e uma indústria altamente dependente de capital de terceiros para o desenvolvimento de suas operações estão sujeitas ao mesmo percentual de endividamento, com desconsideração da particularidade do caso individual.

Este tipo de regulação jurídica pode se mostrar inconstitucional no caso concreto, sempre que for possível demonstrar que o hiato entre o tipo legal e a realidade econômica da situação fática colide com o princípio da capacidade contributiva, cuja vertente subjetiva tem o ápice de sua aplicação em tributos como o IRPJ e a CSSL. Como se baseia em presunção absoluta, caso o fato presumido seja elemento constitutivo da regra-matriz de incidência a utilização do modelo 2 mostrar-se-á incompatível com o princípio da capacidade contributiva.

4 Sobre o tema, ver: ROCHA, Sergio André; CUNHA, Bruna. Regra Brasileira Antisubcapitalização: Legitimidade e Anterioridade. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado: Volume VI*. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 516-518.

Modelo 3: Prevalência da praticabilidade, com a utilização de critérios fixos e objetivos e a possibilidade de criação de exceções quando o caso concreto divergir do tipo legal.

Neste modelo temos situação em que a legislação se baseia em critérios objetivos predeterminados, estabelecendo, contudo, a possibilidade de o contribuinte demonstrar que tais critérios não lhe devem ser aplicados, uma vez que sua situação particular diverge do tipo legal. É o que temos, ao menos teoricamente, na legislação sobre preços de transferência.

De fato, os artigos 18 e 19 da Lei n. 9.430/96, estabelecem margens de lucro fixas para o cálculo dos preços de transferência. Entretanto, de acordo com o artigo 20 da mesma lei “o Ministro de Estado da Fazenda poderá, em circunstâncias justificadas, alterar os percentuais de que tratam os arts. 18 e 19, de ofício ou mediante requerimento conforme o § 2º do art. 21”. Este último dispositivo determina que “admitir-se-ão margens de lucro diversas das estabelecidas nos arts. 18 e 19, desde que o contribuinte as comprove, com base em publicações, pesquisas ou relatórios elaborados de conformidade com o disposto neste artigo”. Ou seja, ao menos em termos jurídico-legais, a legislação prevê a possibilidade de demonstração, pelo contribuinte, de que a presunção legal não corresponde à realidade econômica de sua transação.

Na prática, contudo, a possibilidade prevista nos dispositivos citados no parágrafo anterior tem se mostrado apenas teórica⁵. Em princípio, dado que a aplicação das regras de preços de transferência tem impacto direto sobre o cálculo do IRPJ e da CSLL, a presunção absoluta das margens de lucro, sem a possibilidade de demonstração de sua inadequação no caso concreto, poderia implicar na inconstitucionalidade de tais regras⁶. Acreditamos, contudo, que não se poderia falar em uma inconstitucionalidade apriorística e geral da utilização das margens predeterminadas, mas apenas de uma inconstitucionalidade no caso concreto, em razão da ineficácia da regra prevista no artigo 20 da Lei n. 9.430/96 antes citado, decorrência do próprio modelo instituído pela legislação para a alteração das margens, conforme a Portaria MF n. 222/2008⁷.

5 Ver: XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 303.

6 Ver: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Dialética, 1999. p. 186-187.

7 Sobre o tema, ver: SCHOUERI, Luís Eduardo, *Margens Predeterminadas, Praticabilidade e Capacidade Contributiva*, 2009, p. 123-125.

Modelo 4: Prevalência da realidade econômica, mediante a utilização de conceitos indeterminados que transfiram ao aplicador margem de conformação do fato ao standard legal.

Em alguns casos o legislador tem dado prevalência à regulação com base na realidade econômica, utilizando-se de conceitos indeterminados que transferem ao “órgão de aplicação do direito”⁸ maior margem de conformação. É o que temos, por exemplo, no artigo 24-A da Lei n. 9.430/96, que cuida dos regimes fiscais privilegiados⁹. O inciso II deste artigo utiliza mais de uma vez a expressão “atividade econômica substantiva” sem, contudo, criar qualquer pauta objetiva do que se deve entender por tal expressão. Temos nos posicionado favoravelmente à utilização de conceitos indeterminados no Direito Tributário¹⁰. Nada obstante, é importante ter em conta que a utilização de tais conceitos indeterminados representa uma mudança fundamental em termos de modelo aplicativo, na medida em que a atividade de interpretação/aplicação ganha em relevância, pondo em xeque a expectativa de segurança jurídica absoluta no texto da lei.

Modelo 5: Prevalência da realidade econômica, mediante a utilização de dados concretos de mercado.

O exemplo deste modelo é exatamente o caso do PCI e do PECEX. Na aplicação das regras referentes a esses métodos há a prevalência da realidade econômica, não por se ter utilizado conceitos indeterminados ou tipos, mas sim por se buscar o dado econômico para suportar a aplicação da legislação.

8 Consideramos aqui a diferença apontada por Kelsen entre “a interpretação do Direito pelo órgão que aplica, e a interpretação do Direito que não é realizada por um órgão jurídico, mas por uma pessoa privada e, especialmente, pela ciência jurídica” (KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 6 ed. Tradução João Baptista Machado. Coimbra: Armênio Amado Editora, 1984. p. 464. Ver, também: ROCHA, Sergio André. *Evolução Histórica da Teoria Hermenêutica: Do Formalismo do Século XVIII ao Pós-Positivismo*. In: ELALI, André; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; TRENNEPOHL, Terence. (Orgs.). *Direito Tributário: Homenagem a Hugo de Brito Machado*. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 183-186.

9 Ver: ROCHA, Sergio André. *Paraísos Fiscais e Regimes Fiscais Privilegiados: Análise de Algumas Questões Controvertidas*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Org.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário: 14 Volume*. São Paulo: Dialética, 2010. p. 348-367.

10 Ver: ROCHA, Sergio André. *A Deslegalização no Direito Tributário Brasileiro Contemporâneo: Segurança Jurídica, Legalidade, Conceitos Indeterminados, Tipicidade e Liberdade de Conformação da Administração Pública*. In: ROCHA, Sergio André; RIBEIRO, Ricardo Lodi. (Org.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Quartier Latin, 2008. p. 242-246.

2.1. CONCLUSÃO DO PRESENTE TÓPICO

Diante do exposto, somos da opinião que, à exceção do modelo 2, todos os modelos de regulação jurídica acima examinados são aprioristicamente compatíveis com a Constituição de 1988. Contudo, nos casos em que a legislação adota uma presunção absoluta, sem a oportunidade de o contribuinte demonstrar sua inadequação ao caso concreto, é possível que tal modelo regulatório seja inconstitucional, caso o elemento presumido seja integrante da regra-matriz de incidência tributária.

Nessa ordem de ideias, parece-nos que os melhores modelos de regulação são o “um” e o “três”, onde há a criação de um tipo legal padrão, porém se garante ao contribuinte ou o direito de escolha quanto à sua aplicação ou não, ou a possibilidade de demonstração de que sua realidade não se enquadra no tipo legal.

Voltando nossa atenção para os preços de transferência, embora em tese sejam os mesmos enquadráveis no “modelo três”, na prática estamos diante do “modelo dois”, na medida em que não tem sido efetivamente facultada ao contribuinte a possibilidade de alteração das margens presumidas. Em nossa visão, tal fato não faz com que tais normas sejam aprioristicamente inconstitucionais, mas viabiliza a possibilidade de questionamento de sua compatibilidade constitucional.

Feitos esses comentários, focaremos nossa atenção nos efeitos do enquadramento das regras de preços de transferência no “modelo dois”. Em linhas gerais, a questão que iremos abordar é: quais os efeitos da realização de uma transação cujo valor real de mercado é maior ou menor que aquele calculado com base nos métodos previstos na Lei n. 9.430/96?

3. EFICÁCIA DA REGULAMENTAÇÃO FORMAL DAS REGRAS DE TRANSFERÊNCIA NO CASO DE CONFLITO COM A REALIDADE ECONÔMICA DA TRANSAÇÃO

Na medida em que a legislação de preços de transferência adotou, na prática, o “modelo dois” acima, em que a legislação estabelece critérios aplicativos formais predeterminados e sem possibilidade real de demonstração pelo contribuinte de sua inadequação prática, abrem-se as seguintes possibilidades:

- o preço parâmetro calculado com base nas margens fixas estabelecidas na legislação é superior ao valor real de mercado; ou

- o preço parâmetro calculado com base nas margens fixas estabelecidas na legislação é inferior ao valor real de mercado.

No primeiro caso, abre-se para o contribuinte a possibilidade de questionamento da constitucionalidade da regra de preços de transferência com o princípio da capacidade contributiva, diante da inexequibilidade da regra prevista no artigo 20 da Lei n. 9.430/96, na forma em que regulamentada pela Portaria MF n. 222/2008.

Já na segunda situação, tendo em vista a opção do Poder Público pela criação de um modelo presumido, que não busca a realidade do caso concreto, em nome da praticabilidade, parece-nos que não poderiam as autoridades fiscais colocar de lado o preço parâmetro calculado com base nos métodos previstos na legislação ao argumento de que estaria buscando a realidade econômica de determinada transação. Este foi, por exemplo, o teor da decisão proferida na Solução de Consulta n. 3/2011, emendada nos seguintes termos:

“O Método CAP pode ser utilizado para apurar o preço de transferência de exportação para empresa vinculada do “bulhão dourado para uso não monetário” (NCM 7108.12.10). tendo em vista que a legislação de controle do preço de transferência não restringe o uso do método mais favorável para o contribuinte, ou seja, o método que resultar em menor receita arbitrada.”

A discussão a respeito dos efeitos, para a Receita Federal, das margens de lucro prefixadas previstas na Lei n. 9430/96, foi objeto das decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) nos casos Marcopolo I e II. Abordaremos o tema no item a seguir.

4. BREVE ANÁLISE DOS CASOS MARCOPOLO I E II

O caso Marcopolo I foi julgado pela Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes em seção realizada em 25 de junho de 2008. O Acórdão n. 105-17.083 foi emendado nos seguintes termos:

“DECADÊNCIA - IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO – Na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a teor do parágrafo 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, a regra de decadência ali prevista não opera. Nesses casos, a melhor exegese é aquela que direciona para aplicação

da regra geral estampada no art. 173, 1, do mesmo diploma legal (Código Tributário Nacional).

DECADÊNCIA - IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. PAGAMENTO SEM CAUSA - Em conformidade com as disposições contidas no parágrafo segundo do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, no caso de pagamento a beneficiário não identificado ou em que não for comprovada a operação ou a sua causa, o fato gerador do imposto de renda na fonte ocorre no dia do pagamento da importância.

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. PAGAMENTO SEM CAUSA - Se, na hipótese retratada nos autos, os recursos tidos como provenientes de omissão de receitas resultam de pagamentos feitos no exterior pelos destinatários finais dos produtos às controladas da contribuinte, não há que se falar em incidência de imposto de renda retido na fonte em razão de pagamento sem causa, vez que inexistente movimentação física de valores por parte da autuada.

BASE DE CÁLCULO - APURAÇÃO - Constatado o cômputo em duplicidade de valor nas bases de cálculo das exações, deve a autoridade administrativa julgadora promover a exoneração do crédito tributário correspondente.

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA - OMISSÃO - INEXISTÊNCIA — Não há que se falar em omissão por parte da autoridade de primeiro grau quando se constata que todos os argumentos de defesa foram enfrentados pela instância *a quo*.

EXPORTAÇÕES PARA PESSOAS VINCULADAS - INEXISTÊNCIA. SIMULAÇÃO - *As declarações de vontade de mera aparência, reveladoras da prática de ato simulado, uma vez afastadas, fazem emergir os atos que se buscou dissimular. No caso vertente, em que a contribuinte construiu de forma artificiosa operações de exportação para empresas sediadas em países que adotam tratamento fiscal favorecido, o abandono da intermediação inexistente impõe a tributação das receitas omitidas, resultante da diferença entre o montante efetivamente pago pelo destinatário final e o apropriado contabilmente pela fornecedora do produto.*

CUSTOS E DESPESAS INCORRIDAS - DEDUTIBILIDADE - Em conformidade com a legislação do imposto de renda, os custos e despesas dedutíveis na apuração da base de cálculo do imposto são tão-somente aqueles intrinsecamente vinculados à fonte produtora

de rendimentos, não havendo que se falar em dedutibilidade dos referidos dispêndios na situação em que sua falta de comprovação serviu de alicerce para a própria acusação.

MULTA QUALIFICADA - Se os fatos apurados pela Autoridade Fiscal permitem caracterizar o intuito deliberado do contribuinte de subtrair valores à tributação, é cabível a aplicação, sobre os valores apurados a título de omissão de receitas, da multa de ofício qualificada de 150%, prevista no inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996. No caso vertente, não há que se falar em erro de proibição, vez que os elementos carregados aos autos pela autoridade fiscal deixam fora de dúvida que a Recorrente tinha real consciência da ilicitude de sua conduta.”

Para a presente análise, a parte mais relevante da ementa acima é a que destacamos. A operação autuada foi bem descrita por Daniel Teixeira Prates:

“Com a finalidade de conquistar novos mercados consumidores, a Marcopolo, empresa de capital aberto, constituída de acordo com as leis brasileiras, fabricante de carrocerias de ônibus, traçou suas linhas diretivas para a expansão internacional em ramo dominado por empresas multinacionais.

Como parte dessa estratégia de expansão, a Marcopolo, a partir de 1999, passou a utilizar de sociedades a ela ligadas para intermediar suas operações de exportação.

Suas exportações seriam então realizadas por intermédio de *trading companies*, sendo elas a Marcopolo Internacional Corporation (“MIC”), com sede nas Ilhas Virgens Britânicas – BVI (“paraíso fiscal”), e Ilmot International Corporation (“ILMOT”), constituída sob a forma de sociedade anônima financeira – SAFI, com sede no Uruguai.

Nesta estrutura adotada pela empresa, as carrocerias eram exportadas diretamente pela Marcopolo para os clientes finais, sem que houvesse o trânsito das mercadorias pelos estabelecimentos das sociedades intermediárias.

Para tanto, a Marcopolo emitia nota fiscal e fatura de venda das carrocerias para suas intermediárias, registrando as vendas para essas *tradings*, e enviava as mercadorias diretamente ao comprador final. Já as intermediárias MIC e ILMOT faturavam o importador final,

registrando a venda desta operação.

É válido mencionar que as faturas emitidas pelas *trading companies* eram efetuadas por valores superiores às faturas que lhes eram emitidas pela Marcopolo, de tal forma que parte do lucro da operação remanescesse nas empresas do grupo situadas em jurisdições de baixa tributação.”¹¹

Tendo em vista o objeto do presente artigo, a principal questão levantada pelo Caso Marcopolo I consiste em se determinar se a observância das regras de preços de transferência brasileiras legítima, da perspectiva fiscal, qualquer operação de importação ou exportação realizada por empresa nacional. No caso em tela, a questão seria se o cumprimento de tais regras tornaria legítima a operação de exportação realizada pela empresa autuada.

O Conselheiro Relator do Acórdão n. 105-17.083, Wilson Fernandes Guimarães, não abordou a matéria sob a perspectiva da aplicação das regras de preços de transferência. Em sua visão a estrutura utilizada pela empresa configurava uma simulação de exportação, já que, segundo seu entendimento, a operação real se daria entre a empresa brasileira e os clientes finais no exterior. Veja-se, a seguir, trecho de seu voto:

“Cabe ressaltar, também, que, como foi reiteradamente afirmado tanto pela autoridade fiscal responsável pelo feito como pela a julgadora de primeira instância, no caso vertente, não se encontra em discussão a existência ou não das empresas controladas pela Recorrente (MIC e ILMOT), mas, sim, se tais empresas efetivamente promoveram a revenda, no exterior, de produtos adquiridos de sua controladora no Brasil (a Recorrente).

Como se viu, diferente do reiteradamente sustentado pela Recorrente, a acusação fiscal repousou em um conjunto de indícios que se mostrou, aos olhos das autoridades fiscal e julgadora de primeira instância, suficiente à conclusão de que as empresas ILMOT e MIC não importaram produtos da Recorrente, resultando daí a simulação de atos consignada na peça acusatória.

Importa, portanto, verificar o conteúdo das provas aportadas aos

¹¹ PRATES, Daniel Teixeira. Caso Marcopolo: Exportação de Mercadorias a Conta e Ordem de Cliente Final e sua Legitimidade para Fins Fiscais. In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e (Org.). *Planejamento Tributário: Análise de Casos*. São Paulo: MP Editora, 2010. p. 344.

autos pela fiscalizada para, a partir do confronto com as trazidas pela autoridade fiscal, concluir pela existência ou não de atos simulados.”

O tema dos efeitos da aplicação das regras de preços de transferência sobre o caso em análise não passou despercebido ao Conselheiro Alexandre Antonio Alkmim Teixeira. Em sua declaração de voto, o referido julgador consignou sua opinião no sentido de que, estando de acordo com as regras de preços de transferência, e não tendo sido demonstrada simulação na utilização das *trading companies*, deveria ser anulado o auto de infração. Em suas palavras:

“Na verdade, todo País com Regime de Tributação Favorecida tem, como pressuposto, a existência de empresas *offshore*, em que as atividades são limitadas aos negócios voltados para o exterior.

No caso dos autos, temos duas empresas subsidiárias integrais da Recorrente, quais sejam, MIC — Marcopolo International Corporation, localizada nas Ilhas Virgens Britânicas e ILMOT International Corporation S.A., constituída sob a forma de sociedade anônima financeira de investimentos — SAFI, no Uruguai.

Do que se extrai dos autos, os negócios realizados pela Recorrente com os adquirentes finais dos produtos eram intermediados por ambas as empresas, sendo que o auto de infração imputou, como rendimento da Recorrente, os valores finais dos negócios realizados por estas empresas intermediárias com os adquirentes no exterior.

No entanto, não foi este o tratamento legal dado pelo direito brasileiro para os negócios realizados com empresas *offshore* estabelecidas em Países com Regime de Tributação Favorecida. A Lei nº. 9.430/96 limitou-se à verificar se o preço praticado encontra respaldo nos critérios definidos pelos seus artigos 18 a 22; sendo que, alcançados estes parâmetros mínimos, há de ser respeitado o planejamento comercial realizado pelo contribuinte.

Portanto, no caso, entendo que não poderia a Fiscalização desconsiderar os negócios realizados pela Recorrente com as suas subsidiárias integrais para além daquilo que a Lei nº. 9.430/96 prevê para a hipótese de empresas localizadas em Países com Regime de Tributação Favorecida.

Aliás, também não vejo a possibilidade de a Fiscalização buscar, nas empresas MIC e ILMOT, indícios, por exemplo, da existência de funcionários e estrutura operacional compatível com o montante dos negócios realizados, ou até perquirir, de forma oficiosa, a efetiva

existência do seu endereço no país estrangeiro. Ora, estas são empresas *trading* comerciais constituídas no formato *offshore* em Países com Regime de Tributação Favorecida. Por óbvio que elas não possuem o formato estrutural e organizacional de uma empresa comercial ordinária. Ressalte-se, ainda, que a forma que o direito brasileiro definiu para lidar com esta categoria de empresas não foi a desconsideração dos negócios por elas realizadas com as empresas residentes, mas sim o controle dos preços praticados nas operações realizadas com estas empresas.”

A posição adotada pelo Conselheiro Alexandre Alkmin encontra eco na doutrina pátria. Segundo Luís Eduardo Schoueri:

“Não há dúvidas de que o Fisco pode questionar, como geralmente faz, o modo pelo qual se aplicou método utilizado, seja pela escolha incorreta do método, seja por erro no cálculo do ajuste. Trata-se de questionamento que se enquadra no parâmetro legal estabelecido para a presunção de preço de mercado praticado entre partes independentes e, neste sentido, é plenamente válido.

Contudo, poderia o Fisco dar um passo adiante e afirmar que, apesar de o contribuinte ter ajustado os seus preços de acordo com todos os parâmetros estabelecidos pela lei, obedecidos os métodos e a sua exata forma de aplicação, os preços praticados não são preços de mercado?

Em outras palavras, poderia o Fisco simplesmente ignorar os parâmetros dados pela legislação de preços de transferência para a apuração dos preços *at arm's length* e, em cada caso, atribuir o seu parâmetro para a determinação dos preços?

A resposta deve ser negativa. Apenas caberia ao Fisco fazê-lo se não houvesse quaisquer regras de preços de transferência em nosso ordenamento jurídico. Neste caso, poderia o Fisco procurar desconsiderar o preço praticado pela empresa brasileira e aplicar um preço supostamente de mercado.”¹²

A matéria tornou a ser apreciada recentemente, desta vez pela Segunda Turma da Quarta Câmara do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Embora com algumas diferenças factuais, o Caso Marcopolo II referia-se essencialmente à mesma operação objeto da decisão anterior. O Acórdão n.

¹² SCHOUERI, Luís Eduardo. Preços de Transferência e Norma Geral Antiabusos. In: PANZARINI FILHO, Clovis; TONANI, Fernando; RIBEIRO, Ricardo; et. al. (Coords.). *Estudos Avançados de Direito Tributário: Tributação Internacional*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. p. 157.

140200.754, proferido em seção realizada em 30 de setembro de 2011¹³, tem a seguinte ementa:

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE. INOCORRÊNCIA DE FRAUDE. Nos lançamentos de ofício para constituição de diferenças de tributos devidos, não pagos ou não declarados, via de regra, é aplicada a multa proporcional de 75%, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei 9.430/1996. A qualificação da multa para aplicação do percentual de 150%, depende não só da intenção do agente, como também da prova fiscal da ocorrência da fraude ou do evidente intuito desta, caracterizada pela prática de ação ou omissão dolosa com esse fim. Na situação versada nos autos não restou cabalmente comprovado o dolo por parte do contribuinte para fins tributário, logo incabível a aplicação da multa qualificada.

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE. É inaplicável a penalidade quando existir concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual.

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. PAGAMENTO SEM CAUSA. Quando os recursos tidos como provenientes de omissão de receitas resultam de pagamentos feitos pelos destinatários finais dos produtos às controladas da contribuinte, não há que se falar em incidência de imposto de renda retido na fonte em razão de pagamento sem causa, posto que inexistente pagamento de valores por parte da atuada que ensejariam a retenção em fonte.

OMISSÃO DE RECEITAS. ACUSAÇÃO DE OPERAÇÕES SIMULADAS. INSUFICIÊNCIA DE PROVAS. É do fisco o ônus da prova de que a contribuinte incorreu em omissão de receitas mediante simulação de operações envolvendo empresas situadas em paraísos fiscais. Diante da inexistência de provas, sequer indiretas de que os recursos saíram dessas empresas e ingressaram na atuada de alguma forma, a acusação fiscal não se sustenta.

IRPJ E CSLL. OPERAÇÕES COM CONTROLADAS NO EXTERIOR. FORMA DE TRIBUTAÇÃO. Inexistindo valores

omitidos, haja vista que, em princípio as operações foram efetivamente realizadas e os valores envolvidos foram regularmente contabilizados, incabível tratar o subfaturamento em vendas a subsidiárias no exterior como receita omitidas. Verificada a observância da legislação de preços de transferência, resta ao fisco, nessas hipóteses auditar os resultados tributáveis da controlada no exterior, à luz do art. 394 do RIR/99.”

Dessa vez, não só o Conselho manifestou-se no sentido de não haver provas suficientes de simulação, como também, no que nos interessa neste artigo, entrou diretamente na questão do papel das regras de preços de transferência na análise desse tipo de estrutura. Como destacado pelo Conselheiro Antonio Jose Praga de Souza, relator do processo, “no tocante ao segundo ponto, verificação dos Preços de Transferência, constatadas operações comerciais com empresas subsidiárias localizadas no exterior, ou empresas situadas em países com tributação favorecida, inexistindo circunstância que caracterize prática de omissão receitas na venda ao adquirente final, deve a Fiscalização apurar eventuais valores tributáveis na forma dos artigos 18, 19 e 24 da Lei nº 9.430/1996”. Após fazer este comentário, o relator incorporou ao seu voto as considerações feitas pelo Conselheiro Alexandre Antonio Alkmim Teixeira no Acórdão n. 105-17.083.

A posição sustentada pelo Conselho neste segundo julgamento parece-nos, de fato, a mais correta.

Com efeito, sabe-se que as regras de preços de transferência tratam-se de normas antielusivas específicas, que visam evitar uma alocação abusiva de lucros em jurisdição que ofereça uma tributação mais benéfica ou em entidade do grupo que não esteja pagando imposto, por ter prejuízos acumulados, por exemplo. Como vimos, o modelo adotado pelo Brasil baseou-se no princípio da praticabilidade, prevendo margens fixas de lucro a serem aplicadas em cada caso. Ora, ao prever tais margens fixas implicitamente determina a legislação que qualquer transação que esteja de acordo com as mesmas não pode ser considerada abusiva sob a perspectiva fiscal. É a consequência natural do modelo aqui adotado.

Tal característica da legislação brasileira de preços de transferência abre a possibilidade de alocação de resultados no exterior sempre que, aplicadas as regras previstas nos artigos 18 e seguintes da Lei n. 9430/96, alcança-se um preço parâmetro que é inferior ao preço de mercado. Contudo, entendemos

que neste caso tal transferência de resultados para o exterior, conforme com as regras de preços de transferência, trata-se de verdadeira elisão fiscal, planejamento tributário legítimo contra o qual nada pode objetar a Receita Federal.

Foi exatamente neste contexto que foram criados os novos métodos aplicáveis às importações e exportações de *commodities*. Tendo-se identificado que em tais operações que a utilização dos métodos previstos na legislação por vezes permitia situações de planejamento tributário legítimo, buscou-se sua substituição por outros mais próximos da realidade econômica da transação realizada.

5. OS NOVOS MÉTODOS DO PREÇO SOB COTAÇÃO NA IMPORTAÇÃO (PCI) E MÉTODO DO PREÇO SOB COTAÇÃO NA EXPORTAÇÃO (PECEX)

A criação do PCI e do PECEX representa uma modificação relevante no modelo brasileiro do controle de preços de transferência. De fato, ao se adotarem os preços de cotação em bolsa como ponto de partida para o cálculo do preço parâmetro, afastando-se das margens prefixadas, aproximamo-nos do preço de mercado. É bem verdade que, como apontaremos a seguir, alguns esclarecimentos serão necessários, sendo certo também que temos a curva de adaptação ao novo. Entretanto, em termos de sistema parece-nos que os novos métodos são uma evolução na legislação brasileira de preços de transferência.

5.1. MÉTODOS SOBRE COMMODITIES?

Uma das controvérsias envolvendo o PCI e o PECEX refere-se ao seu próprio alcance, mais especificamente ao conceito de *commodities* e às situações em que os mesmos seriam ou não aplicáveis.

Contudo, uma leitura da Lei n. 12.715/2012 talvez reduza a importância dos debates a respeito do conceito de *commodities*. Com efeito, notamos que somente é feita referência a *commodities* nos novos § 16 do artigo 18 e § 9º do artigo 19 da Lei n. 9.430/96, cujo texto encontra-se transcrito abaixo:

“§ 16. Na hipótese de importação de *commodities* sujeitas à cotação em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas, deverá ser utilizado o Método do Preço sob Cotação na Importação - PCI definido no art. 18-A.”

“§ 9º. Na hipótese de exportação de *commodities* sujeitas à cotação

em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas, deverá ser utilizado o Método do Preço sob Cotação na Exportação - PECEX, definido no art. 19-A.”

Esses dispositivos, que mencionam expressamente a palavra *commodities* ao se referirem ao PCI e ao PECEX, remetem-nos aos artigos 18-A e 19-A, também incluídos na Lei n. 9.430/96, cujos *caputs* estão reproduzidos a seguir:

“Art.18-A. O Método do Preço sob Cotação na Importação – PCI é definido como os valores médios diários da cotação de bens ou direitos sujeitos a preços públicos em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas.”

“Art. 19-A. O Método do Preço sob Cotação na Exportação – PECEX é definido como os valores médios diários da cotação de bens ou direitos sujeitos a preços públicos em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas.”

Nota-se, a partir da leitura dos artigos acima, que os mesmos não fazem mais referência a *commodities*, mas sim a *bens ou direitos sujeitos a preços públicos em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas*. Ou seja, segundo os artigos 18-A e 19-A da Lei n. 9.430/96, o PCI e o PECEX serão aplicáveis a tais bens ou direitos, não sendo necessário, em princípio, perquirir-se a respeito do conceito de *commodities*.

Essa interpretação de alguma forma é corroborada pelo disposto no § 3º do artigo 16 e no § 3º do artigo 34, ambos da Instrução Normativa n. 1.312/2012. De acordo com tais dispositivos, o PCI e o PECEX aplicam-se aos produtos negociados nas bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas listadas no Anexo II à Instrução Normativa.

5.2. PREÇO PARÂMETRO

De acordo com o § 1º do artigo 18-A e o § 1º do artigo 19-A, o preço parâmetro no caso do PCI e do PECEX serão “os preços de cotação dos bens, constantes em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas, ajustados para mais ou para menos do prêmio médio de mercado”.

Talvez o ponto mais importante de esclarecimento seja o que seria “prêmio médio de mercado”. Transações envolvendo os bens em questão por vezes não

seguem o preço de bolsa, em decorrência de questões específicas atinentes à operação do comprador. Por exemplo, uma empresa pode estar disposta a pagar mais por um óleo de qualidade inferior por ter sua refinaria ajustada para processar aquele óleo. Tais questões devem ser levadas em consideração para ajustar o preço de cotação em bolsa.

O § 6º do artigo 16 e o § 7º do artigo 34 da Instrução Normativa n. 1.312/2012, ao se referirem ao prêmio, limitam-se a estabelecer que “o valor do prêmio é decorrente de avaliação de mercado, positiva ou negativa, que deve ser somado à cotação de bolsa internacional ou do instituto de pesquisa”, sendo que “devem ser consideradas, inclusive, as variações na qualidade, nas características e no teor da substância do bem vendido”.

5.3. TRATAMENTO NO CASO DE NÃO HAVER COTAÇÃO EM BOLSA

Uma regra que não constava na Medida Provisória n. 563/2012, e que foi incluída no projeto de lei que resultou na Lei n. 12.715/2012 durante a tramitação na Câmara dos Deputados, refere-se ao tratamento a ser dispensado no caso de não haver cotação em bolsa para determinado bem ou direito. Nesse caso, o tratamento será o seguinte:

- Para o PCI, o preço dos bens será comparado com “os obtidos a partir de fontes de dados independentes fornecidas por instituições de pesquisa setoriais internacionalmente reconhecidas” (§ 4º do artigo 18-A da Lei n. 9.430/96).
- No caso do PECEX, o preço dos bens será comparado: “I - com os obtidos a partir de fontes de dados independentes fornecidas por instituições de pesquisa setoriais internacionalmente reconhecidas; ou II - com os preços definidos por agências ou órgãos reguladores e publicados no Diário Oficial da União” (§ 5º do artigo 19-A da Lei n. 9.430/96).

6. CONCLUSÃO

O modelo brasileiro de preços de transferência, baseado em margens fixas de lucro, em diversos casos concretos acaba por desconsiderar a realidade econômica da transação realizada. Se muitas vezes tal fato tem como consequência a consideração de uma margem de lucro acima do valor de mercado, em outros viabiliza a realização de planejamentos tributários por parte dos contribuintes.

Como vimos, tendo em vista a própria natureza das regras de preços de transferência como regras antielusivas específicas, tais planejamentos tributários, quando possíveis, mostram-se absolutamente legítimos, uma vez que atendidos os parâmetros estabelecidos pela legislação. Esta foi a interpretação adotada pelo CARF no julgamento do Caso Marcopolo II.

É nesse contexto que se insere a criação dos novos métodos PCI e PE-CEX. Com a utilização do valor de cotação em bolsa de mercadorias e futuros de certos bens e direitos pretende-se alcançar melhor a realidade econômica de determinada transação.

Capítulo 18

Preços de Transferência e Tipologia Jurídica: As Novas Margens de Lucro Presumidas do PRL

1. INTRODUÇÃO

De maneira geral, as regras brasileiras de preços de transferência se destacaram no cenário global pela tentativa de objetivação, com vistas à praticabilidade no momento de sua aplicação. Tal viés objetivo, que já não se mostrava absoluto¹, talvez tenha perdido um pouco de espaço com a edição da Lei n. 12.715/2012, que veiculou uma grande reforma nas regras previstas na Lei n. 9.430/96.

Uma das áreas de reforma foi o “Método do Preço de Revenda menos Lucro” (“PRL”), aplicável no caso da aquisição de bens, serviços e direitos do exterior. Exatamente a aplicação deste método estava no centro de boa parte das controvérsias envolvendo preços de transferência.

Podemos apontar dois temas como os principais pontos de litígio a respeito do PRL: (a) as divergências apontadas entre a sistemática de cálculo prevista na Lei n. 9430/96 e aquela estabelecida pela Instrução Normativa n. 243/2002²; e (b) a definição quando à agregação mínima de valor, ocorrida no Brasil, para fins de se deslocar a aplicação do PRL 20% para o PRL 60%³.

Como se percebe a partir da análise do item 61 da Exposição de Motivos da Medida Provisória n. 563/2012, posteriormente convertida na Lei n. 12.715/2012, a redução dos litígios envolvendo preços de transferência era uma das metas buscadas com a nova legislação⁴.

Nesse contexto, alterou-se a espinha dorsal do Método PRL, qual seja, as margens de lucro presumidas pela legislação para o cálculo do preço parâmetro.

Com efeito, de acordo com a redação anterior da alínea “d”, do inciso II, do artigo 18, da Lei n. 9.430/96, a margem de lucro presumida para o cálculo do PRL seria:

1 Ver: GREGORIO, Ricardo Marozzi. *Preços de Transferência: Arm's Length e Praticabilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 355-356.

2 Sobre o tema, ver: BARBOSA, Demétrio Gomes. *Preços de Transferência no Brasil: Uma Abordagem Prática*. 2 ed. São Paulo: Fiscosoft, 2012. p. 74-78; MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro. Método do Preço de Revenda menos Lucro no Caso de Agregação de Valor no País. Confronto entre a Lei n. 9.430/1996 e a Instrução Normativa n. 243/2002. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Tributos e Preços de Transferência: 3º Volume*. São Paulo: Dialética, 2009. p. 93-106.

3 Ver: SCHOUERI, Luís Eduardo. Margens Predeterminadas, Praticabilidade e Capacidade Contributiva. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Tributos e Preços de Transferência: 3º Volume*. São Paulo: Dialética, 2009. p. 125-130.

4 Em textual: “61. Como fruto de toda a experiência até então angariada no que concerne à aplicação de referidos controles, com o intuito de minimizar a litigiosidade Fisco-Contribuinte até então observada, e objetivando alcançar maior efetividade dos controles em questão, propõe-se alterações na legislação de regência.”

1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção; ou
2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses.

O critério utilizado pela legislação, portanto, consistia em se determinar a destinação do bem, serviço ou direito importados. Sendo destinado para revenda, aplicar-se-ia o PRL 20%. Destinando-se à produção seria aplicável o PRL 60%.

A nova redação do artigo 18 da Lei n. 9.430/96 mudou substancialmente o modelo até então vigente. Embora tenha mantido a presunção de margens de lucro, criticada por parte da doutrina brasileira⁵, o novo dispositivo mudou o critério para a determinação do percentual aplicável. Veja-se sua redação:

“Art. 18. Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos:

II - Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL: definido como a média aritmética ponderada dos preços de venda, no País, dos bens, direitos ou serviços importados, em condições de pagamento semelhantes e calculados conforme a metodologia a seguir:

[...]

d) margem de lucro: a aplicação dos percentuais previstos no § 12, conforme setor econômico da pessoa jurídica sujeita ao controle de preços de transferência, sobre a participação do bem, direito ou serviço importado no preço de venda do bem, direito ou serviço vendido, calculado de acordo com a alínea c; [...].

[...]

§ 12. As margens a que se refere a alínea d do inciso II do caput serão aplicadas de acordo com o setor da atividade econômica da pessoa

5 Veja-se, por exemplo: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Dialética, 1999. p. 69-74; BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 115; GREGÓRIO, Ricardo Marozzi, *Preços de Transferência: Arm's Length e Praticabilidade*, 2011, p. 364.

jurídica brasileira sujeita aos controles de preços de transferência e incidirão, independentemente de submissão a processo produtivo ou não no Brasil, nos seguintes percentuais:

I - 40% (quarenta por cento), para os setores de:

- a) produtos farmoquímicos e farmacêuticos;
- b) produtos do fumo;
- c) equipamentos e instrumentos ópticos, fotográficos e cinematográficos;
- d) máquinas, aparelhos e equipamentos para uso odontomédico-hospitalar;
- e) extração de petróleo e gás natural;
- f) produtos derivados do petróleo;

II - 30% (trinta por cento) para os setores de:

- a) produtos químicos;
- b) vidros e de produtos do vidro;
- c) celulose, papel e produtos de papel; e
- d) metalurgia;

III - 20% (vinte por cento) para os demais setores.”

Nota-se que a nova regra mudou completamente o critério para o cálculo do preço parâmetro do Método PRL. Anteriormente, levava-se em conta se a atividade da empresa brasileira era *revenda* ou *produção*, ou seja, se havia ou não agregação de valor ao bem, serviço ou direito importado em território nacional. Agora, não interessa se a atividade da empresa é de mera revenda ou produtiva. Agora, o que passou a ser relevante foi o *setor da atividade econômica da pessoa jurídica brasileira*.

Para não deixar qualquer dúvida acerca da mudança de parâmetro, o § 11, do artigo 12, da Instrução Normativa n. 1.312/2012 estabeleceu que “as margens de lucro previstas no § 10 devem ser utilizadas independentemente de o bem, o serviço ou o direito importado ter sido revendido ou aplicado à produção”. O próprio § 12, do artigo 18, da Lei n. 9.430/96 já deixava claro que se aplicariam os novos percentuais “independentemente de submissão a processo produtivo ou não no Brasil”.

A medida, se não resolve os questionamentos relacionados à justiça da utilização de margens presumidas pelas regras brasileiras de preços de transferência⁶, pelo menos se mostra um pouco mais razoável, ao prever percentuais aplicáveis a alguns setores de atividade econômica.

Por outro lado, se a utilização dos critérios *revenda* e *produção* gerou considerável contencioso, pode-se esperar que a nova sistemática não fique para trás. Com efeito, a maior dificuldade imposta pelo novo modelo consiste em definir com precisão as empresas que se enquadram em cada um dos *setores de atividade econômica* aos quais foi atribuído um percentual específico de margem de lucro presumida.

Quer-nos parecer que estamos diante da utilização de um *tipo* na elaboração da regra tributária. Tratando-se de uma enumeração tipológica, segue-se a pergunta: como deve ser a mesma interpretada? Este artigo se dedicará à análise da questão da natureza e alcance da lista de atividades econômicas prevista no § 12, do artigo 18, da Lei n. 9.430/96, com a redação dada pela Lei n. 12.715/2012. Iniciaremos apresentando breves comentários sobre o uso de *tipos* no Direito Tributário.

2. DIREITO TRIBUTÁRIO E TIPOS JURÍDICOS

2.1. TIPICIDADE E TIPO NA TEORIA GERAL DO DIREITO

A teoria da tipicidade e dos tipos jurídicos foi desenvolvida no Direito Tributário brasileiro a partir da ideia de que o tipo seria uma descrição abstrata e fechada de uma dada hipótese a qual, vertida em linguagem normativa, determina uma consequência jurídica, enquanto a tipicidade seria uma característica do fato concreto em que se verificam todos os elementos descritos na norma legal.

Surgem daí a noção de tipo fechado, o qual daria a todos aqueles sujeitos à regra legal uma segurança jurídica absoluta no sentido de possibilidade de previsão de sua incidência concreta, e de tipicidade, como necessidade de uma continência absoluta do fato ocorrido na descrição legal abstrata.

6 Mais uma vez, como já apontava Ricardo Marozzi Gregorio em relação à sistemática anterior, as margens foram estabelecidas sem que fosse apresentado ou identificável qualquer fundamento técnico-econômico que lhes sirva de fundamento (Cf. GREGORIO, Ricardo Marozzi, *Preços de Transferência: Arm's Length e Praticabilidade*, 2011, p. 357-358).

Nota-se, portanto, que da forma como corriqueiramente exposta pela doutrina pátria a tipicidade estaria presente tanto no momento da criação da norma jurídica (equivalendo aqui à determinação) quanto no instante de sua interpretação/aplicação (adequação do fato concreto à descrição abstrata).

Nesse sentido é o entendimento manifestado por Alberto Xavier,⁷ Sacha Calmon Navarro Coêlho⁸ e Roque Antônio Carraza,⁹ apenas para destacarmos alguns dos principais autores que defendem tal entendimento.

A divergência fundamental entre a linha teórica seguida neste trabalho e a acima exposta encontra-se nas características conferidas ao tipo jurídico.

Com efeito, na medida em que se buscou um fechamento e uma determinação do tipo jurídico acabou-se por transformá-lo em um conceito determinado, transfigurando a sua natureza jurídica.

De fato, conforme bem destaca Ricardo Lobo Torres, “tipo é a ordenação de dados concretos existentes na realidade segundo critérios de semelhança. Nele há abstração e concretude, pois é encontrado assim na vida social como na norma jurídica. Eis alguns exemplos de tipo: empresa, empresário, trabalhador, indústria, poluidor. O que caracteriza o tipo ‘empresa’ é que nele se contêm todas as possibilidades de descrição de suas características, independentemente de tempo, lugar ou espécie de empresa. *O tipo representa a média ou a normalidade de uma determinada situação concreta, com as suas conexões de sentido. Segue-se, daí, que a noção de tipo admite as dessemelhanças e as especificidades desde que não se transformem em desigualdade ou anormalidade*”¹⁰.

A professora Misabel de Abreu Machado Derzi, autora do trabalho mais completo acerca do tipo jurídico que conhecemos, aduz que “tipificar tem o sentido amplo de abstrair as particularidades individuais, para colher o que é

7 XAVIER, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 72-73; XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 17-20.

8 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. O Princípio da Legalidade. O Objeto da Tutela. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Orgs.). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 626-629; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 196-202.

9 CARRAZZA, Roque Antonio. O Princípio da Legalidade e a Faculdade Regularizar no Direito Tributário. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Tratado de Direito Constitucional Tributário: Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 523; CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 398-399.

10 TORRES, Ricardo Lobo, *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários*, 2005, p. 469 e 470.

comum ou repetitivo. Tipo será então o que resultar desse processo de abstração generalizante, vale dizer, a forma média ou frequente, ou aquela especialmente representativa, ou ainda, o padrão normativo ideal”¹¹.

Daí a observação de Karl Larenz no sentido de que “o tipo não se define, descreve-se. Não se pode subsumir à descrição do tipo; mas pode-se, com sua ajuda, ajuizar se um fenômeno pode ou não integrar-se no tipo”¹².

Um tipo, portanto, é formado pela conjunção de características retiradas da realidade, podendo integrar o antecedente e o conseqüente das normas jurídicas.

Nas palavras de Arthur Kaufmann, “o tipo constitui a altura média entre o geral e o particular, é comparativamente um concreto, um *universale in re*. Assim, o tipo se distingue, por parte, do conceito abstrato-geral, que se define através de um número limitado de características isoladas e que, portanto – de acordo com Kant –, são contrárias à intuição. O tipo com sua grande proximidade à realidade, com sua clareza gráfica e com sua objetividade, pelo contrário, não se pode definir, mas tão somente ‘explicitar’, tem, com efeito, um núcleo fixo, mas não possui fronteiras fixas, assim que dos ‘traços’ característicos de um tipo podem faltar um ou outros sem que seja necessário questionar a tipicidade de determinado suposto fático”¹³.

Partindo das considerações anteriores, é possível destacar como características do tipo jurídico a concretude e a abstração, na medida em que os mesmos são a conjugação, no plano abstrato, de dados empíricos.

Outra característica importante dos tipos é a abertura. A expressão “tipo fechado”, como significativa de “tipo determinado”, segundo a qual caberia ao intérprete/aplicador apenas subsumir os fatos ocorridos é uma contradição de termos.

Segundo Humberto Ávila, “a abertura do tipo está, então, caracterizada pelos seguintes elementos: a *prescindibilidade* de alguns elementos distintivos, por serem prescindíveis alguns elementos distintivos no tipo; o *sopesamento*, que mostra que os elementos distintivos individuais não podem ser definidos

11 DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988. p. 47.

12 LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 3. ed. Tradução José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. p. 307.

13 KAUFMANN, Arthur. *Filosofia del Derecho*. Tradução Luis Villar Borda. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1999. p. 250.

nas suas relações entre si, e que a coordenação deve ser efetuada som um ponto de vista valorativo”¹⁴.

Os tipos não são fechados ou determinados. A adequação típica se dá no campo hermenêutico, cabendo ao intérprete/aplicador verificar se um determinado dado empírico reveste-se das características do tipo legal.

É consequência desta característica que o tipo ostente um traço evolutivo, alterando-se conforme o ambiente social cambia. É por isso que fatos típicos em um primeiro momento, podem eventualmente deixar de sê-lo, da mesma forma que fatos podem passar a ser típicos com o decurso do tempo, com a atualização dos traços que tornam determinado fato típico.

Se grandes são as diferenças entre os tipos e os conceitos fechados, mais fluida é a distinção entre aqueles e os conceitos indeterminados.

Como anota Misabel Derzi, com fulcro nas lições de Detlev Leenen, “a distinção entre tipo e conceito é gradual e tipológica. Entre os dois polos identificáveis nitidamente – de um lado, o tipo puro e, de outro, o conceito classificatório fechado – surgem várias transições fluidas: conceitos mais ou menos determinados, conceitos que pedem valoração ou preenchimento de significação etc.”¹⁵.

A demonstração de que tipos e conceitos *podem* comungar das mesmas características dos tipos foi feita por Humberto Ávila em seu *Sistema Constitucional Tributário*. Ao cabo de sua exposição, conclui o citado autor:

“Assim devemos registrar como resultado que o tipo não representa nenhuma forma autônoma de pensamento que possa ser *confrontada* com o conceito. Se podemos representar o tipo como uma subespécie dos conceitos jurídicos, seja como conceito pouco nítido de classe com elementos distintivos graduáveis e prescindíveis, seja simplesmente como conceito de tipo, ou ainda como uma forma de pensamento que se contrapõe ao conceito, isso parece de importância secundária.”¹⁶

Assim sendo, temos que os tipos são apenas mais uma das formas de significantes à disposição do legislador para o exercício de sua função legislativa. Como bem destaca o Ricardo Lobo Torres, para elaborar uma lei o legislador tributário pode se valer de conceitos determinados, conceitos indeterminados,

14 ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 194.

15 DERZI, Misabel de Abreu Machado, *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*, 1988, p. 62.

16 ÁVILA, Humberto, *Sistema Constitucional Tributário*, 2004, p. 199.

cláusulas gerais ou tipos, conforme o caso¹⁷, não havendo limitação quanto à sua liberdade para construção dos textos legais.

Seguindo essa linha de entendimentos, da mesma forma que de acordo com a doutrina tradicional, falar-se-ia de tipicidade tanto no momento de criação dos tipos legais pelo legislador, como no momento de interpretação/aplicação das normas jurídicas, em que se buscaria o enquadramento dos fatos concretos nos tipos. Neste último caso, *somente faria sentido falar em tipicidade se a norma legal for composta por tipos jurídicos*.

2.2. A INTERPRETAÇÃO DOS TIPOS JURÍDICOS

Partindo das premissas apresentadas acima, resta evidente que os tipos jurídicos são uma das matérias-primas que o legislador tem à sua disposição para a construção dos textos legais, além, por exemplo, dos conceitos determinados e indeterminados e das cláusulas gerais.

O principal problema da desconsideração dos tipos como categoria jurídica peculiar, é que não se atenta para o fato de que os mesmos, em razão de sua abertura, submetem-se também a um peculiar método hermenêutico.

Com efeito, tendo em vista que os tipos são graduais, no sentido de que se compoem de dados característicos de um fato empírico permitem a existência, além das categorias típico e atípico, de uma zona cinzenta onde se encontrará fatos mais ou menos típicos, tem-se que a lógica clássica bivalente, utilizada na interpretação dos conceitos determinados, mostra-se insuficiente para tratarmos dos tipos jurídicos (como de resto também o é para a compreensão dos conceitos indeterminados)¹⁸.

A lógica *fuzzy* que, segundo Marco Aurélio Greco, seria adequada para tratar com a indeterminação da linguagem, tem também importante papel na interpretação dos tipos.

Ao descrever o funcionamento da lógica *fuzzy*, Susan Haack explica que o mesmo se dá aplicando-se variáveis *fuzzy* a conceitos não-*fuzzy*¹⁹.

Tomando por exemplo o significante *verdade*, partindo da lógica clássica bivalente trabalharíamos com as noções de verdadeiro/falso. Já a lógica *fuzzy*

17 TORRES, Ricardo Lobo, *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários*, 2005, p. 487.

18 Ver: GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 374-375.

19 HAACK, Susan. *Deviant Logic. Fuzzy Logic*. Chicago: The University of Chicago Press, 1996. p. 234.

trabalha com as noções de muito falso, pouco falso, falso, pouco verdadeiro, muito verdadeiro, etc.

Da mesma forma se dá a interpretação dos tipos jurídicos (e também dos conceitos indeterminados), já que do típico ao atípico, há uma grande variável de possibilidades.

A aplicação da lógica *fuzzy* no direito não escapou à análise de um jusfilósofo como Arthur Kaufmann, que afirma que “nos últimos tempos se desenvolve uma lógica, sobretudo no campo da informática jurídica, que caracteristicamente se denomina *fuzzy logic*, uma lógica com perfis difusos, não claramente determinados, mediante os quais se busca sobretudo assenhorar-se dos conceitos indeterminados, quicá também da analogia. De fato, isto tampouco é novo: já Gustav Radbruch havia trabalhado para que no direito, junto com as classes de conceitos de tudo ou nada admitidos, entrassem numerosos conceitos que permitem um compromisso entre o mais ou menos, do que segue muitas vezes que não há uma única solução correta, mas muitas soluções ‘corretas’, isto é, soluções ‘defensáveis’, plausíveis, suscetíveis de consenso”²⁰.

Kaufmann menciona expressamente a aplicação dessas novas formas de raciocínio jurídico aos tipos²¹.

Verifica-se, assim, que o reconhecimento da presença dos tipos no direito, com o exame da sua peculiar forma de interpretação/aplicação, representa um importante revés às doutrinas formalistas, principalmente no Direito Tributário. Ideias como segurança jurídica absoluta no texto legal, a existência de uma única solução correta como decorrência do processo hermenêutico, interpretação/aplicação das normas tributárias com base na lógica bivalente do aplicável/não aplicável, válido/inválido, mostram-se, então, completamente insuficientes, requerendo uma revisão no modo de pensar do jurista.

3. OS SETORES DE ATIVIDADE ECONÔMICA COMO TIPOS JURÍDICOS E SUA INTERPRETAÇÃO

Partindo dos comentários acima, parece-nos que os *setores de atividade econômica* trazidos pelo § 12, do artigo 18, da Lei n. 9.430/96, com a redação dada pela Lei n. 12.715/2012, são verdadeiros tipos jurídicos. São quadros

20 KAUFMANN, Arthur, *Filosofía del Derecho*, 1999, p. 82.

21 KAUFMANN, Arthur, *Filosofía del Derecho*, 1999, p. 250.

cujos dados característicos devem ser extraídos da realidade fática. Como tipos, trazem as comentadas características da *abertura* e da *indeterminação*.

Os *setores de atividade econômica* referidos no dispositivo acima são os seguintes: produtos farmoquímicos e farmacêuticos; produtos do fumo; equipamentos e instrumentos ópticos, fotográficos e cinematográficos; máquinas, aparelhos e equipamentos para uso odontomédico-hospitalar; extração de petróleo e gás natural; produtos derivados do petróleo, todos aos quais se aplica o percentual de 40%, e produtos químicos; vidros e de produtos do vidro; celulose, papel e produtos de papel; e metalurgia, aos quais se aplica o percentual de 30%.

A natureza desta lista de alguma forma se aproxima da listagem de serviços tributáveis pelo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). Trata-se uma lista taxativa, de modo que nenhum setor econômico poderia ser à mesma adicionado pela via interpretativa. Contudo, os que estão ali referidos, por serem *setores-tipo*, devem ser aplicados tendo em vista a situação fática concreta, de modo que não se tratam de *conceitos fechados e imutáveis no tempo*.

Como ocorre sempre que se está diante de um tipo ou conceito indeterminado²², o tipo possui um *núcleo* onde se torna mais fácil a adequação subsuntiva, e um *halo conceitual* onde aquela vai se tornando mais difícil, até chegarmos ao ponto da inadequação entre o fato e o tipo normativo²³.

É possível buscar uma base empírica para a interpretação dos setores econômicos mencionados no § 12, do artigo 18, da Lei n. 9.430/96 na Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE, introduzida pelas

22 Sobre o tema, ver: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Coords.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

23 São pertinentes as seguintes palavras de Karl Engisch. Embora se refiram a conceitos indeterminados e não a tipo, são aplicáveis ao tema em epígrafe: “Por conceito indeterminado entendemos um conceito cujo conteúdo e extensão são em larga medida incertos. Os conceitos absolutamente determinados são muito raros no Direito. Em todo caso devemos considerar tais os conceitos numéricos (especialmente em combinação com os conceitos de medida e os valores monetários: 50 km, prazo de 24 horas, 10 marcos). Os conceitos jurídicos são predominantemente indeterminados, pelo menos em parte. É o que pode afirmar-se, por exemplo, a respeito daqueles conceitos naturalísticos que são recebidos pelo Direito, como os de ‘escuridão’, ‘sossego noturno’, ‘ruído’, ‘perigo’, ‘coisa’. E com mais razão se pode dizer o mesmo dos conceitos predominantemente jurídicos, como os de ‘assassinato’ (‘homicídio qualificado’), ‘crime’, ‘ato administrativo’, ‘negócio jurídico’, etc. Com Philipp Heck podemos distinguir nos conceitos jurídicos indeterminados um núcleo conceitual e um halo conceitual. Sempre que temos uma noção clara do conteúdo e da extensão dum conceito, estamos no domínio do núcleo conceitual. Onde as dúvidas começam, começa o halo do conceito (ENGISCH, Karl. *Introdução ao Pensamento Jurídico*. Tradução J. Baptista Machado. 7. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996. p. 208 e 209).

Resoluções IBGE/CONCLA n. 01 de 04 de setembro de 2006 e n. 02, de 15 de dezembro de 2006.

Nada obstante, a análise da CNAE não resolve a questão por si só ou simplifica em absoluto a tarefa do intérprete. Tomemos como exemplo o setor referido como “produtos do fumo”. Ao realizamos pesquisa na CNAE com o argumento *produtos do fumo*, encontramos apenas duas atividades “Representante Comercial e Agente do Comércio de Produtos do Fumo” (Código 4617-6/00) e “Comércio Atacadista de Produtos do Fumo” (Código 4636-2/02).

Por outro lado, caso façamos a pesquisa na CNAE com o argumento “fumo”, o resultado é muito mais abrangente, incluindo:

- Processamento de fumo - Secagem, defumação e outros processos - quando realizado juntamente ao cultivo; (Código 0114-8/00);
- Beneficiamento de fumo (secagem, defumação e outros processos) quando atividade complementar ao cultivo (Código 0114-8/00);
- Cultivo de fumo (Código 0114-8/00);
- Produção de semente de fumo (quando realizada juntamente ao cultivo) (Código 0114-8/00);
- Produção de semente certificada de fumo (Código 0114-8/00);
- Beneficiamento de fumo realizado em estabelecimento agrícola sob contrato (Código 0163-6/00);
- Produção de fumo processado industrialmente (destalamento e outros beneficiamentos elaborados em unidades industriais) (Código 1210-7/00);
- Serviço de processamento de folhas de fumo (destalamento e outros beneficiamentos elaborados em unidades industriais) (Código 1210-7/00);
- Fabricação de fumo desfiado (Código 1220-4/99);
- Fabricação de fumo em corda (Código 1220-4/99);
- Fabricação de fumo em pasta (Código 1220-4/99);
- Fabricação de fumo em rolo ou em corda (Código 1220-4/99);
- Fabricação de fumo picado (Código 1220-4/99);
- Fabricação de máquinas e aparelhos para a indústria do fumo (Código 2862-3/00);

- Fabricação de peças para máquinas e equipamentos para a indústria do fumo (Código 2862-3/00);
- Fabricação de picadores (máquinas para a indústria do fumo) (Código 2862-3/00);
- Reparação e manutenção executada por unidade especializada máquinas e equipamentos para a indústria do fumo (Código 3314-7/19);
- Máquinas e equipamentos para indústria alimentar, de bebidas e fumo, instalação e montagem executada por unidade especializada (Código 3321-0/00);
- Representante comercial e agente do comércio de fumo em folha não beneficiado (Código 4611-7/00);
- Representante comercial e agente do comércio de fumo beneficiado (Código 4611-7/00);
- Representante comercial e agente do comércio de produtos do fumo (Código 4617-6/00);
- Comércio atacadista de fumo em folha não beneficiado (Código 4623-1/04);
- Comércio atacadista de fumo beneficiado (Código 4636-2/01);
- Comércio atacadista de produtos do fumo (Código 4636-2/02);
- Comércio varejista de fumo em rolo e em corda (Código 4729-6/01).

Nesse contexto, o que seria o setor econômico *produtos do fumo*? Uma primeira resposta que parece óbvia é que *fumo* não é o mesmo que *produtos do fumo*. Assim, todos os códigos que se referem a atividades com *fumo* apenas, deveriam cair na regra geral de aplicação do PRL 20%.

O que se percebe pela leitura dos itens da CNAE é que não é nada fácil identificar quais atividades econômicas podem ser enquadradas no setor de *produtos do fumo*.

O mesmo exercício pode ser feito com o setor de *extração de petróleo e gás natural*. Utilizando-se essa expressão como critério de pesquisa encontramos apenas as seguintes atividades:

Extração de Petróleo

- Serviços relacionados a extração, realizados pelos operadores dos poços petróleo cru e gás natural (Código 0600-0/01);

- Extração de petróleo e gás natural (Código 0600-0/01);
- Atividades de apoio à extração de petróleo e gás natural (Código 0910-6/00);
- Serviços relacionados com a extração, realizado por contrato (exceto a prospecção) petróleo e gás natural (Código 0910-6/00).

Extração de Gás Natural

- Extração de gás natural (Código 0600-0/01);
- Serviços relacionados à extração, realizados pelos operadores dos poços de petróleo cru e gás natural (Código 0600-0/01);
- Atividades de apoio à extração de petróleo e gás natural (Código 0910-6/00);
- Serviços relacionados com a extração, realizado por contrato (exceto a prospecção) de petróleo e gás natural (código 0910-6/00).

Percebe-se que algumas das atividades listadas não se referem à exploração de petróleo e gás natural em si, mas são instrumentais às mesmas.

Ora, qualquer um que tenha familiaridade com a indústria de petróleo e gás, sabe que prestadores de serviços e afretadores de embarcações tem importância capital no desenvolvimento de suas atividades. Agora, será que tais atividades podem ser consideradas incluídas no dito “setor de exploração de petróleo e gás natural”? Entendemos que não e que tais empresas acabam caindo na regra geral de margem de lucro presumida de 20%.

Quando usamos como argumento de pesquisa apenas *petróleo* ou *gás natural*, a situação não se altera. O resultado mostra mais de uma dezena de atividades, a maioria das quais não reconduzível às categorias de exploração de petróleo e gás natural.

Quer-nos parecer, portanto, que não há na legislação uma orientação clara a respeito do enquadramento das atividades desenvolvidas pelas empresas nas categorias previstas no § 12, do artigo 18, da Lei n. 9.430/96. A CNAE e o próprio objeto social da empresa podem ser utilizados como referência, mas não solucionarão o problema em todos os casos.

4. CONCLUSÃO

Ao final deste breve estudo, verificamos que o novo modelo de margens predeterminadas estabelecido para o PRL não deve atingir a finalidade mencio-

nada na Exposição de Motivos da Medida Provisória n. 563/2012, de redução dos litígios envolvendo preços de transferência. Com efeito, a utilização dos diversos *tipos* de *setores de atividade econômica* abre a porta para diversas dúvidas a respeito de sua aplicação em casos concretos. Já que a Instrução Normativa n. 1.312/2012 não cuidou de concretizar mais as atividades econômicas sujeitas à aplicação de percentual de lucro específico, acreditamos que potenciais divergências interpretativas possam dar origem a uma nova onda de controvérsias entre Fisco e contribuintes.

Capítulo 19

Interpretação e Aplicação de Tratados Tributários pelo CARF

**Elaborado em co-autoria
com Thais Furtado,
Gerente de Consultoria
Tributária da Ernst &
Young**

1. INTRODUÇÃO

Um dos maiores desafios na interpretação dos tratados internacionais tributários é a busca por uma interpretação harmônica e uniforme destes pelos Estados contratantes. Parte da complexidade advém da pluralidade de elementos que poderão fazer parte desse processo interpretativo¹.

O artigo 3(2) da Convenção Modelo da OCDE é entendido por muitos como uma regra geral interpretativa dos tratados para evitar dupla tributação, apesar de seu texto se limitar a tratar da determinação da regra aplicável para determinar o significado de das expressões dos tratados. Assim dispõe o artigo 3(2):

“Para aplicação da Convenção, a qualquer tempo, por um Estado Contratante, qualquer termo que não esteja aqui definido, a não ser que o contexto exija interpretação diversa, terá o significado que a esse tempo lhe for atribuído pela legislação desse país relativa aos tributos aos quais aplica-se a presente Convenção, prevalecendo o significado atribuído pelas leis tributárias deste Estado sobre qualquer significado que lhe atribuam outras leis desse mesmo Estado.”

Em resumo, na interpretação das disposições de tratados sobre a tributação da renda e do capital, segundo o artigo 3(2), primeiramente, considerar-se-ão as definições do próprio tratado; na ausência de uma definição, recorre-se ao contexto em que este se insere e, por fim, à legislação tributária dos Estados contratantes². O recurso à legislação tributária dos Estados contratantes é visto pelos doutrinadores como um último recurso, pois, das alternativas, é aquela com maiores possibilidades de gerar um conflito de interpretações.

Nesse ponto em particular, há um debate sobre se a legislação tributária aplicável, no caso de reenvio às regras domésticas dos Estados contratantes, seria aquela em vigor na data da celebração do tratado ou aquela em vigor no momento da aplicação da norma³. Desde 1995, a Convenção Modelo da OCDE, recomenda o recurso à legislação em vigor no momento da aplicação, conforme se depreende do texto artigo 3(2) acima transcrito. No caso dos tratados para evitar a dupla tributação celebrados pelo Brasil, o tratamento não é

1 ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 187.

2 ROCHA, Sergio André, *Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda*, 2013. p. 195.

3 ROCHA, Sergio André, *Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda*, 2013. p. 197.

uniforme: a maioria dos tratados não deixa clara a forma de fazer a remissão⁴; outros tratados, celebrados após 1995, reproduzem a recomendação do modelo OCDE⁵; e, ainda, em dois deles, está previsto que os Estados contratantes entrarão em acordo sempre que a remissão às legislações doméstica resulte em interpretações divergentes⁶.

Também se discute se, ao recorrer à legislação tributária dos Estados seria possível adotar definições contidas em tratados celebrados com outros Estados, os chamados *parallel treaties*. Embora se entenda que estes outros tratados não seriam legislação tributária doméstica nos termos do artigo 3(2) da Convenção Modelo da OCDE, há que se reconhecer sua importância na interpretação de tratados para evitar a dupla tributação, tendo o cuidado de considerar particularidades, como a paridade entre Estados contratantes e as práticas do Estado na celebração de tratados⁷.

O contexto dos tratados é outro elemento importante na interpretação dos tratados internacionais tributários. Para entender o que significa esse contexto, recorreremos à Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados⁸, aplicável também à interpretação dos tratados de que tratamos neste artigo. Segundo o artigo 31 da Convenção de Viena, fazem parte do contexto dos tratados:

- Acordos relativos ao tratado e feito entre as partes em conexão a sua conclusão.
- Instrumentos celebrados pelas partes em conexão com a conclusão do tratado e reconhecido por estas como instrumento relativo a este.
- Práticas seguidas pelas partes na aplicação do tratado, refletindo acordo entre as partes quanto a sua interpretação.
- Regras de direito internacional aplicáveis às relações entre as partes.

Há quem sustente que o termo contexto pode ser entendido de forma bem mais abrangente, incluindo também a Convenção Modelo da OCDE e seus Comentários, a intenção das partes (sempre que reduzida a termo em

4 Bélgica, Canadá, China, Coreia do Sul, Dinamarca, Espanha, Filipinas, Finlândia, França, Holanda, Hungria, Índia, Itália, Japão, Luxemburgo, Noruega, Repúblicas Checa e Eslovaca e Suécia.

5 África do Sul, Chile, Israel, México, Peru, Portugal e Ucrânia.

6 Espanha e Equador.

7 ROCHA, Sergio André, *Interpretação dos Tratados para Evitar a Btributação da Renda*, 2013. p. 200-201 e 215-216.

8 Promulgada no ordenamento brasileiro pelo Decreto nº. 7.030/2009.

conexão à celebração do tratado) e decisões proferidas pelas autoridades do outro Estado contratante na interpretação e aplicação dos tratados.

Sobre os comentários ao Modelo OCDE, vale ressaltar que não são juridicamente vinculantes, de modo que não se enquadram na definição de contexto trazida pela Convenção de Viena, especialmente, quando se tem em conta o fato de o Brasil não fazer parte da OCDE. De toda forma, sua importância não pode deixar de ser reconhecida. São elementos fundamentais da interpretação dos tratados, enquanto repositório de interpretações.

Em resumo, todos os elementos que acima mencionados são, em maior ou menor medida, independentemente de sua classificação, relevantes no processo hermenêutico dos tratados sobre a tributação da renda e do capital e, retomando o início de dessa exposição, auxiliam na busca de uma interpretação mais harmônica destes tratados.

O objetivo deste trabalho é analisar em que medida e de que forma as decisões do CARF refletem as discussões relacionadas à interpretação e a aplicação de tratados para evitar a dupla tributação. Em primeiro lugar, foram identificados alguns padrões fáticos em casos que ensejariam eventualmente a aplicação de alguma disposição de tratado. Em seguida, os votos proferidos nos casos identificados foram analisados, em especial, quantos aos argumentos que fundamentaram a aplicação (ou não) dos tratados.

2. PADRÃO DE FATOS DOS CASOS ANALISADOS

Não há, no Brasil, um histórico muito grande de decisões envolvendo aplicação de tratados, tanto no âmbito administrativo como no âmbito judicial.

Foram objeto de análise desse estudo quatro decisões proferidas pelo Conselho de Contribuintes (CC), posteriormente substituído pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

- Acórdão n°. 101-95.802, proferido pela 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes em 19 de outubro de 2006 (Caso Eagle I)
- Acórdão n°. 108-08.765, proferido pela 8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes em 19 de outubro de 2006 (Caso Refratec)
- Acórdão n°. 101-97.070, proferido pela 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes em 17 de dezembro de 2008 (Caso Eagle II)

- Acórdão n.º. 1101-00.811, proferido pela 1ª Câmara da 1ª Turma Ordinária do CARF em 02 de outubro de 2012 (Caso Gerdau)

Todos os casos acima tem como tema principal o regime brasileiro de tributação dos lucros auferidos no exterior por intermédio de controladas e coligadas para fins do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Em todos os casos analisados, a jurisdição estrangeira envolvida era uma jurisdição com a qual o Brasil possui tratado sobre a tributação da renda e do capital em vigor. Em maior ou menor grau de complexidade, conforme o caso, todas as decisões passaram pela discussão da aplicação de exceção prevista em tratado em detrimento da previsão de incidência tributária na legislação doméstica⁹.

3. APLICAÇÃO DOS TRATADOS TRIBUTÁRIOS CASO A CASO

3.1. CASO *EAGLE I*

O acórdão no. 101-95.802 foi proferido em 19 de outubro de 2006 pela 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes e ficou conhecido Caso Eagle I. A Eagle Distribuidora de Bebidas S.A. (“Eagle”) foi autuada por não ter oferecido à tributação no ano-calendário de 2002 os lucros auferidos em 2000 e 2001 por sua controladas domiciliadas na Espanha: Jalua Spain S.L. (“Jalua”), domiciliada nas Ilhas Canárias e Brahmaco, domiciliada em Gibraltar.

Prevaleceu, por unanimidade, o entendimento de que os lucros auferidos pela Jalua na Espanha, assim como aqueles auferidos por suas subsidiárias no Uruguai e na Argentina estariam excluídos da regra de tributação automática por força do artigo 7 do tratado para evitar a dupla tributação em vigor entre Brasil e Espanha. Conforme a ementa do acórdão:

“[...]

LUCROS ORIUNDOS DE INVESTIMENTO NA ESPANHA

– Nos termos da Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e

9 As regras brasileiras de tributação dos lucros auferidos no exterior por intermédio de controladas e coligadas contidas no artigo 74 da MP 2.158-35/2001 são objeto de imensa controvérsia e discussão. A Ação Direta de Inconstitucionalidade tratando do tema foi julgada em abril deste ano, e seu resultado foi inconclusivo em vários pontos. Essas discussões, no entanto, não fazem parte do objeto desse estudo, cuja ênfase está na abordagem adotada pelo Conselho na interpretação e aplicação dos tratados. Sobre o tema, ver: UCKMAR, Victor; GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André et al. *Manual de Direito Tributário Internacional*. São Paulo: Dialética, 2012. p.

Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda entre Brasil e Espanha promulgada pelo Decreto no. 76.975, de 1976, em se tratando de lucros apurados pela sociedade residente na Espanha e que não sejam atribuíveis a estabelecimento permanente situado no Brasil, não pode haver tributação no Brasil. Não são também tributados no Brasil, os dividendos recebidos por um residente do Brasil e que, de acordo com as disposições da Convenção, são tributáveis na Espanha.

[...]"

O Conselho de Contribuintes deu razão à Eagle entendendo permanecerem aplicáveis as disposições do tratado, apesar do disposto no artigo 74 da MP 2.158-35/2001. A partir daí, o voto da relatora, Conselheira Sandra Maria Faroni, passou a discutir qual seria o artigo do tratado em que se enquadraria a disponibilização do modo como prevista no artigo 74: artigo 7, sobre Lucros, ou artigo 10, sobre dividendos.

Para fundamentar seu entendimento de que os lucros auferidos no exterior a serem reconhecidos pela controladora no Brasil teriam natureza de lucros na forma do artigo 7 do tratado entre Brasil e Espanha, a relatora utilizou, além do texto do próprio tratado, os comentários ao Modelo OCDE. Interessante notar a forma como a relatora se sentiu obrigada a, de certa forma, justificar o recurso aos Comentários:

"Como primeiro recurso ao deslinde da questão, deve-se recorrer aos Comentários aos Artigos da Convenção Modelo da OCDE. Isso tendo em consideração que, embora não sendo membro da OCDE, a Convenção (como a maioria das convenções assinadas pelo Brasil) segue o seu modelo. E, ainda, que os "Comentários" têm utilidade como instrumento para auxiliar a interpretação dos tratados que seguem o modelo OCDE.

Consta da publicação do referido Modelo, que "muito embora os Comentários não se destinem a ser anexados de uma forma ou de outra às convenções a celebrar pelos países Membros, que constituem os únicos instrumentos jurídicos internacionais de caráter vinculatórios, podem, no entanto, revelar-se extremamente úteis na aplicação e na interpretação das convenções e, designadamente, na resolução de eventuais litígios. "

De toda forma, a relatora deixa claro o entendimento de que seja pela aplicação do artigo 7 seja pela aplicação do artigo 10 cominado com o artigo

23, a resposta seria a não tributação do lucros auferidos pela Jalua, a subsidiária espanhola da Eagle.

3.2. CASO *REFRATEC*

No Caso Refratec, a discussão dividiu-se em duas partes. De 1996 a 11/12/2001 os lucros auferidos no exterior eram oriundos de controlada domiciliada em Portugal e, de 12/12/2001 a 31/12/2002, os lucros foram auferidos no exterior por meio de controlada domiciliada na Espanha. A decisão do caso foi proferida no Acórdão nº. 108-08.765, pela 8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes em 19 de outubro de 2006:

“IRPJ – CONTROLADA EM PORTUGAL – LUCROS DE 1996 E 1997 – LEI 9249/95 – TRATADO INTERNACIONAL – O art. 25 da Lei 9249/95 estabeleceu que o lucro apurado por controlada no exterior devia ser oferecido à tributação do IRPJ pela sócia controladora sediada no Brasil. Contudo, para a pessoa jurídica no Brasil que possuísse controlada com sede em Portugal, essa norma não tinha eficácia por força do Tratado entre Brasil e Portugal para evitar a bitributação (Decreto 69393/71), cujo artigo VII prevê a impossibilidade de um Estado tributar os lucros de uma empresa localizada no outro Estado.

[...]

IRPJ – CONTROLADA NA ESPANHA – LUCROS A PARTIR DE 2001 – MP 2158-34/2001 – TRATADO INTERNACIONAL – O art. 74 da MP 2158-34 estabeleceu a presunção absoluta (ficção) de que o lucro auferido por controlada no exterior deve ser considerado distribuído à controladora no Brasil em 31 de dezembro de cada ano. O Tratado entre Brasil e Espanha não afasta a incidência de tributação por empresa sediada no Brasil relativamente ao lucro de empresa espanhola considerado distribuído.

[...]”

De todas as decisões analisadas, é a que menos se aprofundou nas questões relacionadas à interpretação do tratado. Tanto o voto vencido da relatora Karen Jureidini Dias, como o voto vencedor do relator designado José Henrique Longo construíram sua fundamentação muito mais na estrutura da legislação doméstica, tendo se limitado a mencionar os artigos 7 e 10 dos tratados para evitar a dupla tributação celebrados pelo Brasil com Portugal e Espanha.

Merece destaque na decisão do caso Refratec a distinção do tratamento dado aos lucros auferidos no exterior nos dois momentos analisados. Para os anos de 2006 e 2007, a decisão reconheceu a proteção do tratado pela aplicação do artigo 7 do Tratado entre Brasil e Portugal, como exceção à regra do artigo 25 da Lei nº. 9.249/95. Diferentemente, ao analisar a tributação dos lucros auferidos nos anos de 2001 e 2002, já sob o regime do artigo 74 da MP 2.158-35/2001, o acórdão determina que os lucros auferidos pela controlada domiciliada na Espanha estariam enquadrados no artigo 10 do tratado, que trata de dividendos, na medida em que o artigo 74 da MP fala que os lucros “*serão considerados disponibilizados para a controladora...*”.

3.3 CASO EAGLE II

Os fatos dos casos Eagle I e Eagle II são essencialmente os mesmos, com exceção do ano calendário a que as autuações se referem. No Eagle II, o objeto do julgamento foi a necessidade de reconhecimento dos lucros auferidos pela Jalua, a subsidiária espanhola da Eagle no ano calendário 2002. O acórdão nº. 101-97.070 foi proferido pela 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes em 17 de dezembro de 2008 e sua ementa determinou que:

“[...]

LUCROS ORIUNDOS DE INVESTIMENTO NA ESPANHA

– Nos termos da Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda entre Brasil e Espanha, promulgada pelo Decreto nº. 76.975, de 1976, em se tratando de lucros apurados pela sociedade residente na Espanha e que não sejam atribuíveis a estabelecimento permanente situado no Brasil, não pode haver tributação no Brasil.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR INTERMÉDIO DE CONTROLADAS INDIRETAS

– Para fins de aplicação do art. 74 da MP nº. 2.158-35, os resultados de controladas indiretas consideram-se auferidos diretamente pela investidora brasileira, e sua tributação no Brasil não se submete às regras do tratado internacional firmado com a controlada direta, mormente quando esses resultados não foram produzidos em operações realizadas no país de residência da controlada, evidenciando o planejamento fiscal para não tributá-los no Brasil. [...]

Diferentemente do Caso Eagle I, no Eagle II a Procuradoria da Fazenda Nacional questionou a aplicação do tratado sobre a parcela dos lucros da Jalua representativa do resultado das controladas indiretas, os quais não estariam sujeitos à tributação na Espanha. Além disso, foi retomada a discussão sobre a natureza do lucro disponibilizado nos termos do artigo 74 da MP 2.158-35/2001 como lucro ou dividendo presumido.

Nesse caso, o Conselho decidiu, por maioria, por limitar a aplicação do tratado celebrado entre Brasil e Espanha, aos lucros auferidos pela subsidiária espanhola – Jalua. A parcela (a maior parte, ressalte-se) dos lucros da Jalua que refletia os lucros das subsidiárias domiciliadas na Argentina e no Uruguai não estaria protegida pelo tratado. Em outras palavras, deveriam ser considerados os lucros dessas subsidiárias indiretas como auferidos diretamente pela Eagle no Brasil, sob o argumento de que a regra brasileira seria uma regra de transparência fiscal, não se tratando de afastamento da aplicação de tratado.

A relatora Sandra Maria Faroni, que foi voto vencido neste julgamento, reitera a fundamentação do Caso Eagle I, mencionando também a decisão do caso Refratec, já discutida acima. Em resumo, sejam considerados lucros ou dividendos, resulta da aplicação do tratado que esse resultado positivo não seria tributado no Brasil. No que tange às controladas indiretas, para a conselheira, não haveria como se reconhecer os lucros das subsidiárias indiretas no Brasil, se não através da Jalua, a subsidiária direta espanhola.

O voto vencedor, relatado pelo conselheiro Valmir Sandri, por outro lado, com base na legislação doméstica que determina a consideração dos lucros auferidos no exterior por intermédio de controladas e coligadas de forma individualizada, negou a proteção do tratado Brasil-Espanha aos lucros auferidos pela subsidiárias da Jalua domiciliadas fora da Espanha. Reconheceram, porém, a compatibilidade do artigo 74 da MP 2.158-35/2001 com as disposições dos tratados, sem, no entanto, se aprofundar na discussão acerca da interpretação dos tratados.

3.4 CASO GERDAU

O caso Gerdau é o mais recente dos casos analisados. O acórdão nº. 1101-000.811 foi proferido pela 1ª Câmara da 1ª Turma Ordinária em 02 de outubro de 2012. A Relatora foi a Conselheira Edeli Pereira Bessa e o conselheiro designado para redação do voto foi o Conselheiro Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro. A ementa dispunha que:

[...]

TRATADO INTERNACIONAL. INCIDÊNCIA. LANÇAMENTO.

Não existe disposição no tratado ou em lei interna estabelecendo a não incidência do tratado por haver eventual interesse tributário em reorganização societária que envolva países contratantes. Para que deixar de aplicar o tratado em alguma circunstância, é preciso haver previsão no tratado ou em lei brasileira e, para o lançamento ser válido, esta regra deve ser indicada no lançamento.

TRATADO INTERNACIONAL. ABUSO DE TRATADO. ABUSO DE DIREITO. LEGALIDADE.

Não há base legal no sistema jurídico brasileiro para o Fisco afastar a incidência legal do tratado, sob a alegação de entender estar havendo abuso de tratado. [...]"

Uma reestruturação dos investimentos internacionais da Gerdau resultou na interposição de uma subsidiária espanhola entre a empresa no Brasil e outras subsidiárias do grupo em outras jurisdições. A ETVE¹⁰ espanhola passou a funcionar como a *holding* dos investimentos estrangeiros do grupo. Essas subsidiárias, por sua vez, detinham investimentos em diversas jurisdições – Holanda, Uruguai, Argentina, Ilhas Virgens Britânicas, Chile, Irlanda, Inglaterra.

Segundo as autoridades fiscais, o propósito da criação dessa subsidiária espanhola teria sido somente evitar a tributação no Brasil, através da utilização do benefício previsto no tratado para evitar a dupla tributação entre Brasil e Espanha. Foi, inclusive, destacado o fato de que os resultados seriam mero reflexo dos resultados das atividades das outras subsidiárias em outras jurisdições, não sendo oriundos da atividade da própria subsidiária da Espanha.

Na primeira instância, a Delegacia Regional de Julgamento (DRJ) determinou, então, que a interposição da *holding* espanhola não seria oponível ao fisco brasileiro, uma vez que sua única função seria evitar a incidência de tributos. Desconsiderando-se a subsidiária espanhola, deveriam ser tributados no Brasil os lucros das subsidiárias de segundo grau e os lucros das investidas delas seriam consolidados no nível das subsidiárias diretas.

10

Entidad de Tenencia de Valores Extranjeros ou ETVE é tipo societário espanhol, o qual, segundo a legislação espanhola não sofre tributação na Espanha dos lucros de suas controladas no exterior.

Dois pontos merecem destaque na fundamentação da autuação e da decisão da DRJ. O primeiro ponto refere-se à abrangência da CSLL pelos tratados celebrados pelo Brasil no contexto do artigo 2. No termo de verificação fiscal, há uma menção ao tratado no sentido de excluir da disponibilidade automática, assim como defendida pelos fiscais, dos lucros de subsidiárias na Argentina e na Holanda somente para o IRPJ, uma vez que a CSLL não seria objeto dos tratados entre Brasil e os respectivos países. Ou seja, o fiscal considerou os lucros das subsidiárias disponíveis para a CSLL, mas não para o IRPJ, por força do disposto nos tratados.

A decisão da DRJ não confirmou tal entendimento, entendendo exigível a CSLL tanto para Holanda como para Argentina, sob o argumento de dar uma interpretação literal aos dispositivos dos tratados, com base no artigo 111 do Código Tributário Nacional (CTN)¹¹. O entendimento que prevaleceu no CARF é de que a expressão “*impostos idênticos ou substancialmente semelhantes que forem posteriormente introduzidos, seja em adição aos existentes, seja em sua substituição*”¹² contida nos tratados abrange também a CSLL.

O segundo ponto é que, ao falar da inoponibilidade perante o fisco da reestruturação que criou a *holding* espanhola, as autoridades argumentam o contribuinte teria recorrido à prática *treaty shopping* na escolha da jurisdição, uma prática tida pela OCDE como “abuso dos tratados internacionais”, de tal modo a justificar sua desconsideração.

Esse, no entanto, não foi o entendimento da maioria dos Conselheiros. Prevaleceu o entendimento de que:

“Para que fosse possível deixar de aplicar o tratado em razão de alguma circunstância, seria preciso haver previsão no tratado ou em lei brasileira e para o lançamento ser válido esta regra deveria ser indicada no lançamento. [...] Também, não há base legal no sistema jurídico brasileiro afastar a incidência legal do tratado, sob a alegação de entender estar havendo abuso de tratado.”

Ademais, ainda que se admitisse o afastamento da aplicação do tratado em função de planejamento abusivo, isso não significaria a desconsideração da

11 Artigo 111, CTN: “Artigo 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I - suspensão ou exclusão do crédito tributário; II - outorga de isenção; III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.”

12 Essa disposição está contida no artigo 2, item 2 do Tratado Brasil-Argentina e artigo 2, item 3 do Tratado Brasil-Holanda.

personalidade jurídica da subsidiária espanhola e, conseqüentemente, a tributação, via disponibilidade automática, dos lucros das subsidiárias indiretas¹³. O entendimento prevalente no CAREF, no caso, foi de que eventual afastamento das disposições do tratado acarretaria a disponibilidade dos lucros da subsidiária espanhola e, não sua transparência para fins fiscais brasileiros.

Vale destacar também a declaração de voto do Conselheiro Marcos Takata, o qual, apesar de ter acompanhado a maioria dos conselheiros, teceu considerações interessantes para o tema em comento, em especial, quanto à possibilidade de afastamento da aplicação do tratado:

“Independentemente de se tratar de holding ou outro tipo de sociedade, o que não comunga com as normas de bloqueio de tributação eleitas nos tratados – por excelência, o art. 7º dos tratados celebrados pelo Brasil, conforme modelo OCDE – é se pretender aplicá-lo a treaty shoppings sem nenhuma substância organizacional, conformadoras de meras conduit companies.”

Além de fazer referência ao modelo OCDE, ao reforçar seu entendimento favorável ao afastamento da aplicação do tratado por falta de substância, o conselheiro cita o princípio da boa-fé objetiva, consagrado na Convenção de Viena sobre Tratados em seu artigo 31, bem como o precedente criado pelo caso Cadbury Schweppes, julgado no âmbito da Corte Europeia de Justiça em 2006, no qual:

“O Tribunal reconheceu, porém, que o tratamento assegurado pelo tratado não era aplicável diante de estrutura empresarial totalmente artificial (wholly artificial arrangement). Vê-se que, nesse julgado internacional, a questão da substância organizacional para fins de aplicabilidade do tratados (ainda que não fosse, na hipótese, de tratado para evitar dupla tributação.”

Depois de ilustrar sua tese, o conselheiro concluiu que, no caso em discussão, o erro da autoridade lançadora foi ter adotado critérios inconsistentes para tributação dos lucros das controladas estrangeiras, uma vez desconsiderada a aplicação do tratado Brasil-Espanha.

¹³ Há, inclusive, no voto da conselheira relatora, uma referência explícita ao caso Eagle II, já discutido acima, para justificar a fundamentação da tributação das controladas indiretas.

4. CONCLUSÃO

Sem dúvida, nos anos recentes, as discussões ligadas aos tratados internacionais tributários vêm ganhando importância. No entanto, no âmbito do CARF, a sua aplicação, assim como as discussões acerca de sua interpretação, ainda se encontram em um momento bastante incipiente. A abordagem das discussões ainda é, de modo geral, bastante rudimentar e superficial, uma vez que, historicamente, os conselheiros não eram chamados a decidir sobre questões envolvendo aplicação e interpretação de tratados internacionais.

Por outro lado, nota-se, em decisões mais recentes uma gradativa evolução no que tange ao grau de complexidade da análise, bem como na variedade dos elementos considerados na interpretação e aplicação dos tratados sobre a tributação da renda e do capital. Espera-se que esse movimento continue e que a maior relevância do tema leve para as discussões administrativas o intenso debate que já existe na doutrina do Direito Tributário Internacional.

Capítulo 20

Integração Econômica e Harmonização da Legislação Tributária

1. INTRODUÇÃO

O ser humano, gregário por natureza, há muito descobriu a necessidade de viver em sociedade, compartilhando, no seio da coletividade, a responsabilidade pela realização das tarefas necessárias ao seu desenvolvimento.

Essa coletivização do trabalho, que inicialmente tinha como foco as pequenas comunidades familiares, com o passar dos anos, e o desenvolvimento das atividades empreendidas pela humanidade, foi distribuindo-se, passando a ser realizada de forma difusa, dentro do contexto de focos comunitários de maior amplitude que o familiar.

Em razão do notável desenvolvimento técnico-científico experimentado pela raça humana no último século, cresceram, em igual proporção, os problemas e as necessidades das comunidades de massa, com a consequente demanda da coletivização mundial dos esforços econômicos, aumentando, portanto, a necessidade do alargamento das relações entre os diversos países.

Nesse contexto, surge a integração econômica internacional, representando o reconhecimento de que os países, da mesma forma que os indivíduos, são gregários, e dependem das relações com outras nações para melhor atingirem seus objetivos. É nesse sentido que Manuel Garcia Pelayo afirma que “o Estado não existe isoladamente, mas em conexão e relação com os demais Estados”¹.

Assim sendo, levando-se em conta que os processos de integração econômica defluem da necessidade intrínseca do inter-relacionamento das nações na esfera internacional, não causa espécie que os primeiros movimentos concretos de integração, surgidos no continente europeu a partir da metade do século XX, tenham tido origem em um momento histórico adverso, qual seja, o período final da Segunda Guerra Mundial e a primeira década do pós-guerra.

¹ PELAYO, Manuel Garcia. *Derecho Constitucional Comparado*. Madrid: Revista de Occidente, 1964, p. 205. Nessa esteira de raciocínio, vale a pena mencionar o entendimento de Franklin R. Root, para quem “nenhuma nação habita em um vácuo econômico. Suas indústrias, seu comércio, sua tecnologia, seus padrões de vida, e todas as demais facetas de sua economia são relacionadas às economias das nações estrangeiras pelo complexo fluxo de bens, capital, tecnologia e empreendimentos. Toda nação deve conviver com esta interdependência, e toda nação pode alargar os benefícios e minimizar os custos da interdependência através de políticas nacionais.” (ROOT, Franklin R. *International Trade and Investment*. Apud, AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. *O Preço de Transferência no Mercosul*. In: CAMPOS, Dejalma (Coord.). *O Sistema Tributário e o MERCOSUL*. São Paulo: Ltr, 1998, p. 20).

Nesse período, as economias das maiores potências do continente europeu estavam completamente devastadas, em razão da hecatombe que se fez presente na Europa durante a guerra.

Diante desse quadro fático, a necessidade de uma integração econômica das nações mais desenvolvidas da Europa Ocidental fazia-se presente, como forma mesmo de superação do desastre que o individualismo e o nacionalismo exacerbado tinham causado na região.

Esse aspecto é ressaltado pelo jurista espanhol Antonio López Castillo, que, em sua tese de doutoramento, esclareceu o vínculo existente entre a destruição provocada pela guerra no continente europeu e a consequente necessidade de superação da crise econômica a partir do desenvolvimento do comércio internacional e da integração das nações europeias².

É decisivo assinalar, portanto, que o processo de integração europeia teve origem na necessidade de desenvolvimento do inter-relacionamento das nações desse continente, que encontrariam maiores dificuldades para superar aquele momento histórico sombrio de forma absolutamente “individualista”.

Não é despiciendo observar que, como acentua Karl Polanyi, o período de paz que antecedeu às Guerras Mundiais do Século XX foi resultado do equilíbrio do poder existente entre as nações europeias durante quase todo o Século XIX, o qual, por sua vez, tinha raízes em interesses econômicos da burguesia liberal. Em suas palavras, “só um louco duvidaria de que o sistema econômico internacional era o eixo material da raça humana. Como o sistema precisava da paz para funcionar, o equilíbrio-de-poder era organizado para servi-lo. Se se retirasse esse sistema econômico, o interesse pela paz desapareceria da política.”³

É possível destacar, portanto, que da mesma maneira que o período de paz anterior às Grandes Guerras foi sustentado por interesses econômicos, é razoável que, para que a paz mundial fosse mantida no pós-guerra, buscasse-se a recuperação econômica das nações europeias⁴.

2 CASTILLO, Antonio López. *Constitución e Integración*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1996, p. 1.

3 POLANYI, Karl. *A Grande Transformação – As Origens da Nossa Época*. Rio de Janeiro: Campus, 2000, p. 33.

4 Nota-se que, nos dias atuais, vive-se um período de paz (pelo menos entre as grandes potências econômicas do ocidente) o qual, entre outras razões, é também assegurado pela interdependência econômica das nações.

Por outro lado, não se pode deixar de mencionar que os Estados Unidos da América, ao contrário do ocorrido com seus aliados, não tiveram seu território transformado em campo de batalha durante a 2.^a Grande Guerra Mundial (exceto pelo audacioso ataque japonês à Pearl Harbour), e, portanto, não sentiram os mesmos efeitos que o conflito causou no continente europeu.

Dessa forma, enquanto as antes potências da Europa estavam em ruínas, os Estados Unidos encontravam-se em período de amplo desenvolvimento econômico, uma vez que guardavam a posição de única potência do mundo ocidental do pós-guerra.

Nessa ordem de ideias, a recuperação das economias europeias representava um dos principais objetivos norte-americanos, uma vez que a economia dessa nação, como restou salientado acima, encontrava-se em processo de crescimento, tendo como entrave a quebra dos mercados consumidores europeus, sem os quais se quedava prejudicado o escoamento de sua produção excedente.

Assim sendo, pode-se observar que foram os Estados Unidos, por meio do Plano Marshall, que estimularam o início da integração dos países da Europa Ocidental, isso como forma de fomentar o renascimento do mercado consumidor europeu e de reerguer os baluartes do capitalismo nessa região. Corroborando esse entendimento, permite-se transcrever do Professor Victor Uckmar, que ressalta a relação entre o Plano Marshall norte-americano e o processo de integração europeia:

“O processo de integração europeia, alentado pelo Plano Marshall de 1946, o qual praticamente colocava como condição do mesmo uma rápida integração dos países da Europa ocidental, teve início em uma fase da história europeia e mundial que requeria a criação de grandes mercados, de grande concentração de forças produtivas, indispensáveis para a recuperação econômica e política do continente, sob a pressão de necessidades estratégicas ou diplomáticas de dimensões mundiais.”⁵

Bem se vê, portanto, que o início dos movimentos concretos de integração internacional, que se desenvolveram na Europa em meados do século passado, objetivou a recuperação econômica de algumas nações desse continente,

5 UCKMAR, Victor. Aspectos Fiscales de la Integración Económica: La experiencia Europea. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 58, p. 7. Ver, também: MORENO, Alicia Sonia. Reflexiones Acerca de las Organizaciones Internacionales y el Sistema de Integración Comunitaria. In: CALDANI, Miguel Ciuro (Org.). *La Filosofía del Derecho en el Mercosur*. Madrid: Ediciones Tres Americas, 1997, p. 247.

a partir de uma política de fomento ao comércio exterior, o que viabilizaria a consolidação da vitória econômica, militar e política dos Estados Unidos da América, a partir da restauração das potências europeias do ocidente.

Depreende-se do que restou anteriormente aduzido que a principal finalidade da integração econômica europeia, que serviu até o momento de paradigma da presente análise, e, em geral, da integração econômica entre quaisquer países (*e.g.* MERCOSUL) é a potencialização do desenvolvimento das nações por meio do fomento ao comércio exterior, com a criação de novos mercados e a facilitação do trânsito de mercadorias (e de serviços) entre os países integrados, assim como dos fatores de produção, tudo com vistas ao crescimento econômico das nações integradas.

Isso porque, conforme ressalta Daniel Real Azúa⁶, o crescimento das relações internacionais possui demasiada importância no desenvolvimento das nações, de forma que, o aumento do comércio exterior de bens e serviços representa verdadeiro estímulo ao engrandecimento econômico dos Estados.

É possível asseverar, diante do exposto, que a integração econômica internacional tem fulcro na necessidade de inter-relacionamento das nações, visando o seu desenvolvimento, que restaria prejudicado diante de uma postura “individualista” dos diversos países.

Conforme esclarece o Professor Adilson Rodrigues Pires, em perfeita síntese, esse inter-relacionamento possui estreita conexão com a intensificação das atividades empresariais dentro do *território econômico* das nações em vias de integração:

“A integração econômica é um processo de criação de mercados que visa desenvolver condições mais favoráveis à competitividade internacional. Caracteriza-se pela intensificação da movimentação de capitais dentro do território econômico, pelo maior volume de investimentos financeiros em atividades produtivas e pelas fusões e associações de empresas, do que resultam a especialização da produção e o estímulo à livre concorrência.”⁷

6 AZÚA, Daniel E. Real. *O Neoprotecionismo e o Comércio Exterior*. São Paulo: Aduaneiras, 1986, p. 18.

7 PIRES, Adilson Rodrigues. Harmonização Tributária em Processos de Integração Econômica. In: AUGUSTA, Maria (Org.). *Estudos de Direito Tributário em Homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 1.

Uma vez ressaltada a importância dos processos de integração para o desenvolvimento das nações, não se pode deixar de mencionar, contudo, que a implementação dos mesmos envolve a superação das diferenças marcantes existentes entre os diversos países em processo de integração.

Tais diferenças, chamadas *assimetrias* por Adilson Rodrigues Pires, relacionam-se, principalmente, com aspectos culturais, sociais, políticos, econômicos e legislativos (jurídicos) específicos de cada nação, tratando-se de verdadeiros obstáculos ao processo de integração econômica⁸.

Nessa ordem de ideias, pode-se aduzir que, somente quando completamente superadas essas *assimetrias*, poder-se-á atingir o nível mais elevado de integração, qual seja, a *união econômica*, da qual são características a unificação monetária, a elaboração de políticas macroeconômicas comuns direcionadas aos países unidos e a sua completa harmonização legislativa.

Com efeito, de acordo com a lição corrente da doutrina, as primeiras etapas da integração econômica, que precedem a formação da *união econômica*, são: a) a área de livre comércio, que se caracteriza pela ausência de barreiras tarifárias entre os países em vias de integração; b) a *união aduaneira*, em que, além da ausência de tarifação interna, há, ainda, o estabelecimento de uma tarifa externa comum para as relações comerciais com outros países; e c) o *mercado comum* que, além das características acima mencionadas, distingue-se por se tratar de área onde é livre o trânsito dos fatores de produção, com o início do desenvolvimento de políticas macroeconômicas comuns aos países em vias de integração⁹.

Não é despidendo observar que, de todas as assimetrias acima apontadas, releva em importância as diferenças existentes entre os diversos ordenamentos jurídicos dos países em vias de integração, podendo-se asseverar que a superação das demais assimetrias que servem de obstáculo à integração econômica dependem, em grande parte, da superação das assimetrias legislativas.

A importância da harmonização legislativa entre os países em vias de integração deve-se mesmo à natureza instrumental das normas jurídicas, de forma que a existência de um ordenamento jurídico comum, ao menos no que

8 PIRES, Adilson Rodrigues, *Harmonização Tributária em Processos de Integração Econômica*, 1998, p. 3.

9 PIRES, Adilson Rodrigues. *Práticas Abusivas no Comércio Internacional*. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 62 a 77.

se refere aos princípios fundamentais reguladores das matérias de interesse do bloco econômico, é imperioso para que se possa implementar, exitosamente, o processo de integração.

Nada obstante, a referida harmonização legislativa mostra-se, muitas vezes, difícil de ser alcançada, na medida em que a sua consecução passa por questões que desafiam a argúcia dos juristas, como a relativização da soberania estatal e o confronto entre as normas internacionais e o ordenamento jurídico interno de cada país.

Especial importância neste processo tem a harmonização da legislação tributária, da qual depende a neutralidade da tributação no âmbito do mercado comum, bem como a paridade dos agentes econômicos que participam do mercado integrado. No dizer de Heleno Tôrres:

“Como se deduz destas considerações, a *harmonização tributária*, que se manifesta numa potencial tentativa de neutralizar as divergências entre os ordenamentos tributários dos países-membros do processo de integração, mediante fixação de alíquotas aproximadas ou uniformes, a definição de critérios de qualificação das espécies reedituais, a alteração de elementos que sirvam à formação de bases de cálculo, etc., implicam infalivelmente numa redução da autonomia fiscal dos Estados-Membros, mas isto em favor do desenvolvimento do processo de integração.”¹⁰

2. INSTRUMENTOS DE HARMONIZAÇÃO LEGISLATIVA

Em consonância com o que restou asseverado anteriormente, pode-se aduzir que a harmonização legislativa é o processo pelo qual se busca superar as assimetrias existentes entre os ordenamentos jurídicos dos países em vias de integração, com vistas a viabilizá-la. No dizer de Werter Faria, “a harmonização tem por objeto suprimir ou atenuar as disparidades entre as disposições de direito interno, na medida em que o exija o funcionamento do mercado comum”¹¹.

10 TÔRRES, Heleno. Mercosul e o Conceito de Harmonização na Tributação da Renda das Empresas. In: CAMPOS, Dejalma (Coord). O Sistema Tributário e o MERCOSUL. São Paulo: Ltr, 1998, pp. 307 e 308.

11 FARIA, Werter. Métodos de harmonização aplicáveis no Mercosul e incorporação das normas correspondentes nas ordens jurídicas internas. In: BASSO, Maristela (Org.). *Mercosul - Seus efeitos jurídicos, econômicos e políticos nos Estados-membros*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997, p. 143.

Conforme mencionado, a integração econômica desenvolve-se em quatro etapas distintas (zona de livre comércio, união aduaneira, mercado comum e união econômica). Cada um desses momentos representa o desenvolvimento do inter-relacionamento das nações que participam do processo de integração e, por via de consequência, o crescimento nas necessidades de harmonização legislativa. Nessa ordem de ideias, é de se observar que o processo de harmonização desenvolve-se em direta proporção ao de integração econômica.

De acordo com a lição da professora Maristela Basso, a técnica de harmonização legislativa realiza-se por meio da “elaboração conjunta de novas normas jurídicas”, bem como da “eliminação ou redução das normas que servem de obstáculo à formação e consolidação do mercado comum”¹².

Entretanto, não se pode deixar de observar que, a depender do nível de desenvolvimento do processo de integração econômica, a elaboração conjunta de normas jurídicas e a substituição das normas que sirvam de obstáculo a tal processo dar-se-ão de formas distintas. Nesse sentido é que se pode observar que a harmonização legislativa poderá ser efetuada, inicialmente, por meio do Direito Internacional Público, até o desenvolvimento do denominado Direito Comunitário, que, conforme assevera o internacionalista português Fausto Quadros, representa “um estágio superior da evolução do Direito Internacional Público”¹³.

Embora haja notadas semelhanças entre o Direito Internacional Público e o Direito Comunitário, podendo-se aduzir que este, em sua natureza, trata-se também de um “Direito” internacional, não se pode perder de vista que há características marcantes que os distinguem, conforme esclarece Celso Albuquerque Mello:

“O D. Comunitário integra o DIP, mas possui como direito regional ou particular características próprias. Estas são essenciais, porque: a) o direito comunitário é aplicado no interior dos estados e nas relações entre estados, enquanto as normas de DIP (na sua grande maioria) são aplicadas apenas nas relações entre estados; b) há uma necessidade de uniformidade na aplicação, vez que se trata em grande parte de normas de natureza econômica, isto é, a diversidade pode prejudicar

12 BASSO, Maristela. Harmonização do Direito dos Países do Mercosul. In: *Anais da XVII Conferência Nacional dos Advogados*. Brasília: OAB, Conselho Federal, 2000, v. 1, p. 430.

13 Apud, MELLO, Celso Albuquerque. *Direito Supranacional e Efetividade na Ordem Interna*. In: *Anais da VII Conferência Nacional dos Advogados*. Brasília: OAB, Conselho Federal, 2000, v. 1, p. 419.

ou beneficiar um estado; c) existem órgãos supranacionais que agem em nome da comunidade e não dos estados, isto é, algo inexistente no resto do DIP.”¹⁴

Dessa forma, o processo de harmonização legislativa pode efetivar-se a partir da elaboração de normas de Direito Internacional Público *stricto sensu* ou do desenvolvimento do Direito Comunitário, sendo certo que, para o surgimento deste último, é necessário que o processo de integração econômica dos países esteja em fase avançada, como ocorre com a União Europeia na atualidade.

Característica marcante do Direito Internacional Público *stricto sensu*, que o distingue do Direito Comunitário, é a inexistência de qualquer órgão que exerça atribuições típicas da soberania estatal em lugar dos Estados, que tratam diretamente, por seus próprios órgãos, de conferir eficácia às normas internacionais. Esse traço distintivo é examinado por Celso Albuquerque Mello:

“Uma outra característica que ainda permanece na sociedade internacional, apesar da sua crescente institucionalização através das organizações internacionais, é o princípio do desdobramento funcional de que falava Georges Scelle; isto é, os próprios Estados (autores e destinatários das normas internacionais) emprestam os seus órgãos para que o DI se realize. Assim o Executivo de um Estado atua como órgão do Estado e órgão da sociedade internacional.”¹⁵

Dessa assertiva pode-se depreender que, uma vez que a aplicação das normas internacionais é atribuição de cada uma das nações, a efetividade do Direito Internacional Público *stricto sensu* depende de atitudes concretas dos Estados neste sentido, principalmente no que se refere à adequação de seus ordenamentos jurídicos internos às disposições do ordenamento internacional, quando este não seja dotado de aplicabilidade direta.

Foi exatamente essa característica do Direito Internacional Público *stricto sensu* que levou o Professor Herbert Hart a questionar sua juridicidade. A partir de sua distinção entre normas primárias (que conferem direitos subjetivos) e secundárias (normas de estrutura, relativas à produção das normas primárias),

14 MELLO, Celso Albuquerque. Direito Supranacional e Efetividade na Ordem Interna. In: *Anais da VII Conferência Nacional dos Advogados*. Brasília: OAB, Conselho Federal, 2000, v. 1, p. 419.

15 MELLO, Celso Albuquerque. *Direito Constitucional Internacional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 15.

esclarece o citado jurista que no Direito Internacional não figuram normas secundárias, da mesma forma que não há uma unificação de suas fontes¹⁶.

Com o surgimento do Direito Comunitário, enfraquecem-se as críticas formuladas pela citado professor, uma vez que este tem como características a unificação das fontes legislativas assim como a existência de órgãos de execução próprios, conforme esclarecem os juristas argentinos Dromi, Ekmekdjian e Rivera:

“O direito comunitário tem outro dado de identificação e especificidade, que é dado pela fonte de criação das normas de integração, é dizer, pela forma de produção do direito comunitário.

Neste sentido, dizemos que o direito comunitário conforma um verdadeiro ordenamento jurídico autônomo. Caracteriza-se por ser um conjunto organizado e estruturado de normas jurídicas que possui suas próprias fontes e está dotado de órgãos e procedimentos aptos para produzi-las.¹⁷”

De fato, o Direito Comunitário, diferentemente do Direito Internacional *stricto sensu*, trata-se de um conjunto de normas supranacionais, que se integram aos diversos “direitos” nacionais das nações integradas, sendo aplicadas tanto pelos diversos países que se submetem à sua regulamentação quanto pelos órgãos da própria Comunidade, que passam a exercer algumas atribuições soberanas das nações integradas. Conforme aduz Paulo Borba Casella, esse conjunto de normas compõem um “ordenamento jurídico comunitário autônomo e integrado aos direitos nacionais”¹⁸.

3. INTEGRAÇÃO ECONÔMICA E HARMONIZAÇÃO TRIBUTÁRIA

3.1. CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

Postas anteriormente, em contornos bens genéricos, as linhas gerais dos processos de harmonização legislativa, presta-se o presente tópico à análise específica das questões relativas à harmonização das normas tributárias, que, no dizer de Adilson Rodrigues Pires “é um processo tendente a aproximar o

¹⁶ HART, H. L. A. *The Concept of Law*. New York: Oxford University Press, 1997, p. 214.

¹⁷ DROMI, Roberto; EKMEDJIAN, Miguel A.; RIVERA, Julio C. *Derecho Comunitário*. Buenos Aires: Ediciones Ciudad Argentina, 1996, p. 57.

¹⁸ CASELLA, Paulo Borba. *Comunidade Européia e seu Ordenamento Jurídico*. São Paulo: Ltr, 1994, p. 205.

sistema tributário de países integrantes de uma comunidade econômica, com vistas ao fortalecimento dos laços comunitários e à construção de uma unidade política entre os Estados-membros. Compreende, não só a compatibilização da legislação de cada país, como também a aproximação da carga suportada pelos contribuintes e a adequação dos instrumentos de controle do cumprimento das obrigações tributárias impostas pela política comunitária. O avanço e as conquistas da harmonização tributária são ditados pelo dinamismo e pela evolução do processo de integração”¹⁹.

Ressalta em importância a harmonização fiscal como meio de preservar a paridade entre as diversas empresas que passarão a competir no mercado integrado, no dizer do professor Víctor Uckmar, “a harmonização da legislação fiscal dos países membros antecede a criação de um regime que garanta que a competição não será distorcida no mercado comum”²⁰.

Nessa linha de convicções, esclarece Fernando Sainz de Bujanda que “durante muito tempo, talvez desde que os europeus começaram a pensar na conveniência ou na necessidade de superar a forma histórico-política do Estado nacional, creu-se que a unidade política da Europa, de qualquer forma que se fosse tentar, haveria que ser precedida que uma coordenação econômica e fiscal entre os Estados”²¹.

Tendo em conta as fases do desenvolvimento dos processos de integração econômica anteriormente mencionadas, é de se assinalar que a harmonização tributária ocorre, inicialmente, em relação aos impostos incidentes sobre o comércio exterior, isso a partir da formação de uma zona de livre comércio ou de uma união aduaneira.

Com efeito, a zona de livre comércio e, posteriormente, a união aduaneira, caracteriza-se pela paulatina substituição das tarifas de cada país em vias de integração, incidentes sobre produtos estrangeiros, por uma *tarifa externa comum*, devendo-se harmonizar a incidência do Imposto de Importação sobre

19 PIRES, Adilson Rodrigues, *Harmonização Tributária em Processos de Integração Econômica*, 1988, p. 6.

20 UCKMAR, Víctor. Sobre a Harmonização Tributária nos Países da Comunidade Européia. Tradução Fernando Aurélio Zilveti. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coords.). *Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 286. No mesmo sentido: VILLEGAS, Hector B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires: Depalma, 1999, p. 491 e 492.

21 BUJANDA, Fernando Sainz de. *Hacienda y Derecho*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1975, v. 1, p. 74.

os produtos importados pelos países membros do bloco econômico, com o que se pretende “que os direitos de importação e outras regulamentações restritivas do comércio sejam eliminados para a maioria das trocas entre os países constitutivos da união, sendo estas aplicadas, por qualquer país-membro no comércio com os países não compreendidos na área”²². Conforme esclarecem Antonio Rodrigues da Silva Filho e Marcos André Vinhas Catão:

“Em geral, por se tratar da etapa inicial dos processos de Harmonização Tributária, inserido no contexto da constituição de uma Zona de Livre Comércio, ou na passagem para uma União Aduaneira, via instituição de uma tarifa comum para os membros do bloco, a harmonização dos tributos aduaneiros é o primeiro passo para o processo de integração em sede fiscal.

Aqui, na verdade, a ‘harmonização’ procura efetivamente eliminar as barreiras alfandegárias para o comércio intrabloco, através da criação de um instrumento legislativo único, qual seja o estabelecimento de uma Tarifa Externa Comum.”²³

Pode-se aduzir que esta primeira fase da harmonização tributária, embora não seja de fácil implementação, em razão principalmente das grandes diferenças tarifárias que podem existir entre os diversos países constituintes do mercado em processo de integração, não reserva maiores problemas de cunho estritamente jurídico, isso até mesmo em razão da *natureza predominantemente extrafiscal* que passou a ser conferida ao Imposto de Importação no último século.

Nessa esteira de ideias, não é desarrazoado afirmar que, em sede de harmonização dos tributos aduaneiros, os problemas impostos à integração econômica são mais de natureza política e econômica do que propriamente jurídica.

Por outro lado, além da harmonização da tributação do comércio exterior, é certo que o sucesso da integração econômica depende também da harmonização dos impostos internos de cada país, notadamente no que se refere aos tributos incidentes sobre o consumo de mercadorias e de serviços.

No que tange aos tributos incidentes sobre a renda, é de se notar que a harmonização dos mesmos não se mostra tão urgente quanto à referida

22 PIRES, Adilson Rodrigues, *Harmonização Tributária em Processos de Integração Econômica*, 1988, p. 2.

23 SILVA FILHO, Antonio Rodrigues da; CATÃO, Marcos André Vinhas. *Harmonização Tributária no Mercosul*. São Paulo: Aduaneiras, 2001, p. 51.

no parágrafo anterior, relativa aos impostos incidentes sobre o consumo de mercadorias e serviços, devendo-se, entretanto, fixar regras claras e uniformes concernentes à regulamentação dos preços de transferência e às formas de se evitar a dupla tributação da renda por mais de um dos países componentes do bloco econômico.

Além da tributação do consumo e da renda, também se faz necessária a harmonização dos tributos que oneram as relações de trabalho, uma vez que os mesmos, além de comporem o custo dos produtos, mercadorias e serviços diretamente, agregam ao mesmo, também, de forma indireta, na medida em que tornam maior o custo da mão de obra aplicada na produção, comércio e prestação de serviços.

Feitas essas considerações, passa-se à análise de algumas questões relativas à harmonização tributária, especificamente no que se refere aos impostos incidentes sobre o consumo de mercadorias e serviços, à harmonização da tributação incidente sobre a renda e dos encargos sociais tributários nos países constituintes do bloco econômico.

3.2. HARMONIZAÇÃO DOS IMPOSTOS INCIDENTES SOBRE O CONSUMO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS

Como restou asseverado anteriormente, os processos de harmonização tributária passam pela indispensável uniformização, ao menos no que se refere à carga tributária, dos impostos incidentes sobre o consumo de bens e serviços.

Isso porque, tendo a integração econômica o fim último de estimular o desenvolvimento das relações comerciais entre as nações integradas, é de todo lógico que se busque alcançar uma tributação equitativa sobre o consumo de bens e serviços no seio do bloco econômico, com o intuito mesmo de preservar a livre concorrência daqueles que integram o novo mercado.

Nesse sentido é o entendimento de Fernando Rezende, que esclarece que a finalidade da harmonização tributária é a manutenção da isonomia entre os agentes econômicos do mercado integrado:

“Harmonizar não significa igualar. Não é necessário que os sistemas tributários de todos os países sejam idênticos. O que sim é importante é que a competitividade interna e externa não seja afetada por motivos tributários. Isso ocorreria, por exemplo, nos casos em que o produto estrangeiro que ingressar no país, desonerado de qualquer tributo

na origem, deslocar do mercado o produto nacional que arca com a cumulatividade de impostos exigidos na sua produção e comercialização. Ou, no sentido oposto, nos casos em que o produto brasileiro não tiver acesso ao mercado de outros países por não poder livrar-se, na saída, de todos os impostos pagos no país.”²⁴

No mesmo sentido, permite-se transcrever o magistério de Jose Luis Perez de Ayala e Miguel Perez de Ayala Becerril:

“Todos processo de integração econômica, não apenas o modelo da C.E. conleva a necessidade de harmonizar normativas tributárias, basicamente por duas razões:

1. Para evitar que as disparidades fiscais obstaculizem a livre circulação de mercadorias, pessoas, serviços e capitais e distorcem o regime de livre e leal competência, pois as condições de competição não são equitativas se uns produtores suportam mais carga fiscal que outros.
2. Porque a plenitude da soberania fiscal dos Estados membros se põe em questão se é necessário aproximar as políticas econômicas gerais dos estados membros ou instaurar uma política comum em setor setores. E ele, pela importância do imposto não só como instrumento arrecadatário, mas sim em sua função de intervenção econômica (art. 4 L.G.T.).

A harmonização não supõe a criação de um modelo novo de imposição nem a imposição nem a unificação dos sistemas fiscais nacionais. No âmbito comunitário, a harmonização tem um verdadeiro caráter instrumental para alcançar os fins explicitados no artigo 2 do T.C.E. que constituem a Comissão da Comunidade.”²⁵

24 REZENDE, Fernando. *No Rumo da Modernização*. Disponível na internet em: http://federativo.bndes.gov.br/f_estudo.htm. Na mesma esteira de raciocínio manifesta-se Heleno Tóres: “Funcionalmente falando, a harmonização se constitui num processo, numa técnica jurídica voltada para a eliminação das disparidades existentes, em que se caracteriza pelo entrelaçamento de regras no pluralismo das ordens normativas insertas e coordenadas no mesmo espaço territorial, o espaço de integração, com o fim de estabelecer uma disciplina legislativa comum sobre as matérias tributárias específicas, para possibilitar a redução dos obstáculos e distorções econômicas não passíveis de imediata *uniformização*. Tudo isso, confluindo na definição de critérios para o regime impositivo e para a coordenação dos procedimentos administrativos de arrecadação e de fiscalização, destinados a assegurar uma aplicação uniforme dos impostos e a manter os níveis de arrecadação nos períodos seguintes” (TÓRES, Heleno, Mercosul e o Conceito de Harmonização na Tributação da Renda das Empresas, 1998, p. 309).

25 AYALA, Jose Luis Perez de; BECERRIL, Miguel Perez de Ayala. *Fundamentos de Derecho Tributario*. Madrid: Edersa, 2000, p. 402.

Na maioria das nações do mundo ocidental, a tributação do consumo é efetivada a partir de *impostos sobre o valor adicionado* que, conforme aduz o professor Ricardo Lobo Torres, surgiram recentemente como forma de imposição tributária²⁶. De fato, conforme assevera Pierre Beltrame, o IVA teve sua origem na França, na primeira metade do século passado:

“O I.V.A. encontra a sua origem no processo dos pagamentos fracionados instituído em França em 1948 para facilitar a cobrança do imposto único na produção. De acordo com este regime, cada produtor pagava o imposto sobre o montante das suas vendas, dedução feita aos impostos que oneraram as suas compras. Generalizando, como preconizava M. Lauré em 1953, a aplicação dessa técnica de imputação imposto em imposto e autorizando a dedução dos impostos que se integravam diretamente (deduções físicas) ou indiretamente (deduções financeiras) no curso dos produtos e serviços, acabava-se por tributar apenas o valor acrescentado em cada estágio pelos diferentes agentes econômicos.”²⁷

No início das tratativas visando ao desenvolvimento da União Europeia, buscava-se a utilização comum de um tributo que incidisse sobre o consumo de bens e serviços da forma mais neutra possível, preservando ao máximo a concorrência entre os agentes econômicos dos diversos países. Conforme salienta Antonio Carlos Rodrigues do Amaral “pretendia-se a substituição dos indesejáveis tributos cumulativos (gerando a incidência ‘em cascata’), por um outro que colhesse o valor agregado em cada etapa da cadeia produtiva de bens e serviços em direção ao consumo final”²⁸.

Feitas essas considerações, passa-se a uma breve análise das características do IVA, conforme adotado pela União Europeia como imposto incidente sobre o consumo de bens e serviços

3.2.1. O IVA NA UNIÃO EUROPEIA

Com vistas a atingir os aludidos objetivos de substituição da tributação cumulativa, foi adotado o IVA na União Europeia, como imposto incidente

26 TORRES, Ricardo Lobo. IVA, ICMS e IPI. *Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 1, 1998, p. 13.

27 BELTRAME, Pierre. *Os Sistemas Fiscais*. Tradução J. L. da Cruz Vilaça. Coimbra: Almedina, 1976, p. 125.

28 AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. Visão Global da Fiscalidade no Mercosul: Tributação do Consumo e da Renda. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O Direito Tributário no Mercosul*. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 24.

sobre o consumo de bens e serviços, com o que se buscava, como dito, a máxima neutralidade de tal tributação. Esse entendimento pode ser inferido da análise da Primeira Diretiva do Conselho das Comunidades Europeias sobre o IVA, datada de 11 de abril de 1967, em cuja “exposição de motivos” registra-se que:

“Considerando que o objetivo essencial do Tratado é instituir, no âmbito de uma união econômica, um mercado comum, que permita uma concorrência sã e apresente características análogas às de um mercado interno;

Considerando que a realização de tal objetivo pressupõe a aplicação prévia, nos Estados-membros, de legislações respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios que não falseiem as condições de concorrência e não impeçam a livre circulação das mercadorias e dos serviços no mercado comum;

Considerando que as legislações em vigor não correspondem às exigências referidas; que é, portanto, do interesse do mercado comum realizar uma harmonização das legislações respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios a fim de eliminar, tanto quanto possível, os fatores que possam falsear as condições de concorrência, tanto no plano nacional como no plano comunitário, e de modo a permitir que se atinja em seguida o objetivo da supressão da tributação na importação e do desagravamento na exportação em relação às trocas comerciais entre os Estados-membros;

Considerando que dos estudos efetuados resultou que a harmonização deve conduzir à eliminação dos sistemas de impostos cumulativos em cascata e à adoção, por parte de todos os Estados-membros, de um sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado;

Considerando que um sistema de imposto sobre o valor acrescentado consegue a maior simplicidade e a maior neutralidade se o imposto for cobrado da forma mais geral possível e se o seu âmbito de aplicação abranger todas as fases da produção e da distribuição, bem como o sector das prestações de serviços; que, por consequência, é do interesse do mercado comum e dos Estados-membros adotar um sistema comum que se aplique igualmente ao comércio a retalho; [...].”²⁹

É possível aduzir que a introdução do IVA, no âmbito da então Comunidade Europeia, foi o grande feito desse bloco econômico em matéria tributária, o que certamente não sugere que se encontrem consolidadas suas regras de regência.

Com efeito, como esclarece Victor Uckmar, “os resultados positivos obtidos em alguns campos como no caso dos impostos indiretos, através da adoção das primeiras medidas da Comunidade Europeia a respeito do IVA (Imposto sobre Valor Acrescido), no início dos anos 60, deram lugar a um arrefecimento no impulso do progresso Comunitário”³⁰.

De acordo com o aduzido anteriormente, a introdução do IVA na União Europeia representou o maior avanço desse bloco econômico, rumo à harmonização das regras tributárias incidentes sobre a circulação de mercadorias e a prestação de serviços no âmbito do mercado comum.

Ao se proceder à análise do IVA, nota-se que, conforme salientado pela professora Misabel Abreu Machado Derzi, esse imposto tem as seguintes características:

- “a) sua hipótese de incidência compreende a prestação de serviços, bem como a circulação de mercadorias em todas as etapas da cadeia produtiva;
- b) a tributação apenas sobre o valor agregado redundando em uma ampla não-cumulatividade, evitando-se ao máximo a oneração das etapas intermediárias da cadeia de produção;
- c) as operações de exportação são isentas de tributação, permitindo-se a manutenção do crédito pelo exportador;
- d) a tributação pelo IVA é consumada no país de destino da mercadoria ou da prestação de serviços; e
- e) em razão da neutralidade que se deseja alcançar por intermédio da instituição do IVA, sua utilização extrafiscal torna-se de todo remota.”³¹.

30 UCKMAR, Victor. *Sobre a Harmonização Tributária nos Países...*, 1998, p. 286.

31 DERZI, Misabel Abreu Machado. A Necessidade da Instituição do IVA no Sistema Constitucional Brasileiro. In: BALTHAZAR, Ubaldo César (Org.). *Reforma Tributária e Mercosul*. Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p. 20.

A inclusão da prestação de serviços na hipótese de incidência do IVA é uma decorrência da natureza desse imposto, que pretende tributar, de uma forma absolutamente neutra, as relações econômicas que se perfazem no interior do mercado comum.

Por outro lado, não é despidiendi salientar que, hodiernamente, vem perdendo razão a dicotomia das atividades privadas em cíveis e comerciais, as quais passam a *empresariais*, tendo como consequência o fim da *dicotomia do Direito Privado*, a partir do que as atividades de mercancia, e aquelas de prestação de serviços, encontrar-se-ão regidas pelo Direito Empresarial³². Dessa maneira, justifica-se que a circulação de mercadorias e a prestação de serviços tenham o mesmo tratamento, também em matéria tributária, com o que se mantém a concorrência equitativa no seio da atividade empresarial.

No que se refere à não-cumulatividade do IVA, com o amplo reconhecimento do direito ao crédito do montante de tributo pago durante o processo de circulação das mercadorias, até sua chegada ao consumidor final, é de se assinalar que a não-cumulatividade deriva do escopo do imposto, qual seja, a tributação do valor agregado em cada operação, do que é decorrência lógica o reconhecimento do direito amplo ao crédito do montante de imposto incidente nas operações anteriores à de saída.

Assim, nota-se que a tônica da harmonização da tributação do consumo consiste na *neutralidade* da incidência do IVA sobre as operações realizadas pelos diversos agentes econômicos que atuam no interior da comunidade. Essa *neutralidade* visa alcançar a *isonomia* entre tais agentes, evitando-se, dessa forma, o favorecimento de uns em detrimento de outros.

Decorrência dessa neutralidade é a redução da utilização extrafiscal do IVA, como forma de incentivo ao desenvolvimento de determinados setores da economia. Conforme salienta o professor Aurélio Pitanga Seixas Filho, tais incentivos “são concedidos para exercerem uma função de desenvolver uma determinada atividade, considerada relevante pelo legislador”³³, sendo certo que, a extrafiscalidade, como forma de desenvolvimento setorial da comunidade por meio da renúncia tributária, talvez só possa ser possível caso o bloco, em

32 Sobre o tema *vide* o nosso: Teoria da Empresa – Um Retorno ao Critério Subjetivo. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 783, jan. 2001, p. 17 a 41.

33 SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Teoria e Prática das Isenções Tributárias*. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 115.

um momento ainda muito distante, seja, praticamente, um país, caso em que a exoneração tributária extrafiscal seria concedida pelos próprios órgãos da União Europeia, e não isoladamente por país. Tal conclusão pode ser extraída mesmo da análise do art. 87 do Tratado de Roma, que veda a concessão unilateral de benefícios fiscais por parte dos Estados-membros desse bloco econômico:

“Salvo disposição em contrário do presente Tratado, são incompatíveis com o mercado comum, na medida em que afetem as trocas comerciais entre os Estados-membros, os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções.”

Em face dessa disposição do direito comunitário primário, nota-se que, a partir da constituição do mercado comum, quedam-se os Estados impedidos de conceder benefícios, inclusive de ordem fiscal, às empresas localizadas em seus territórios, o que contrariaria o fim último da integração que consiste na criação de um mercado integrado em que os diversos agentes econômicos atuam em paridade de condições.

Note-se, entretanto, que a exoneração extrafiscal que se queda reduzida com a integração econômica é aquela concedida unilateralmente por um país com a finalidade de se desenvolver determinadas atividades econômicas internas em prejuízo da *par conditio* que deve imperar no seio da união econômica, sendo certo, por outro lado, que a exoneração fiscal como forma de incentivar atividades socialmente relevantes encontra previsão no art. 13.º, A, da Sexta Diretiva do Conselho das Comunidades Europeias, de 17 de maio de 1977.

Em face dos comentários *supra*, pode-se concluir que a implantação do IVA, enquanto imposto comunitário sobre o consumo de bens e serviços, representou grande avanço rumo à harmonização tributária, sendo certo, por outro lado, que ainda não se atingiu o nível ideal de harmonização.

Esse ponto ótimo de harmonização do IVA espera-se alcançar, principalmente, com a substituição da tributação no país de destino pela tributação no país de origem, conforme pretendido pelo Comitê Econômico Social da União Europeia³⁴.

3.2.2. A TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO NO MERCOSUL

O Tratado de Assunção em diversos dispositivos estabelece a necessidade livre circulação de bens, serviços e fatores produtivos no âmbito do MERCOSUL (arts. 1º e 5º), determinando, em seu art. 7º, que “em matéria de impostos, taxas e outros gravames internos, os produtos originários do território de um Estado-Parte gozarão, nos outros Estados-Partes, do mesmo tratamento que se aplique ao produto nacional”.

A tributação do consumo nos países componentes do MERCOSUL é realizada também por meio de impostos sobre o valor agregado, sendo certo, entretanto, que o tratamento dispensado a essa espécie tributária por Brasil, Argentina, Paraguai e Uruguai se distinguem em alguns aspectos.

Com efeito, no Uruguai o IVA se caracteriza por ser um imposto não-cumulativo, incidente sobre a circulação de mercadorias em todas as etapas da cadeia produtiva, bem como sobre a prestação de serviços e as operações de importação, sendo, ainda, “um imposto nacional, cujas receitas ingressam para Rendas Gerais, não podendo constitucionalmente os Governos Departamentais estabelecerem um tributo com estas características”³⁵. Modelo similar é adotado pela Argentina³⁶ e pelo Paraguai³⁷.

Como se sabe, a tributação do consumo de bens e serviços no Brasil é feita de forma distinta, com a repartição das competências tributárias por todos os entes tributantes, havendo impostos específicos incidentes sobre a produção, o comércio e a prestação de serviços (IPI, ICMS e ISS), isso sem considerar as contribuições federais incidentes sobre a receita decorrentes das atividades de venda de mercadorias e prestação de serviços (PIS e COFINS).

Essa característica da tributação do consumo no Brasil é decorrência mesmo do princípio federativo e da *autonomia* conferida a cada um dos entes políticos. De fato, tal autonomia depende, em certa medida, da possibilidade de cada ente federativo possuir meios financeiros que viabilizem a sua auto-administração, o que se faz atribuindo um imposto de grande força arrecadatória à União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

35 VALDES, Nelly. El Impuesto al Valor Agregado en el Uruguay.. In: BALHAZAR, Ubaldo César (Org.). Reforma Tributária e Mercosul. Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p. 98 a 101.

36 ALTAMIRANO, Alejandro C. Estructura Básica Del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en la Republica Argentina. In: BALHAZAR, Ubaldo César (Org.). Reforma Tributária e Mercosul. Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p. 71 a 96.

37 BLANCO, Sindulfo. El Impuesto al Valor Agregado en el Paraguay. In: BALHAZAR, Ubaldo César (Org.). Reforma Tributária e Mercosul. Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p. 125 a 144.

Entretanto, é de se reconhecer que o sistema tributário pátrio dificulta, em certa medida, a harmonização necessária para o rápido desenvolvimento do MERCOSUL, isso, principalmente, em face da difusão da competência legislativa tributária entre a União, os 26 Estados, o Distrito Federal e os 5.564 Municípios (dados do IBGE em 2007) componentes da federação.

Tais dados estatísticos evidenciam as dificuldades da harmonização do sistema tributário brasileiro com o dos demais países componentes do MERCOSUL, conforme reconhecido por Antonio Carlos Rodrigues do Amaral:

“No caso brasileiro, a reforma da sistemática de tributação do consumo é considerada essencial para fins de ser implementada a neutralidade na repartição de recursos entre as esferas federativas (União, Estados, Municípios e o Distrito Federal), tornar a administração fazendária mais eficiente e menos vulnerável à sonegação e aumentar a competitividade da economia doméstica. Ademais, será fator essencial à viabilização da harmonização tributária com os demais países do Mercosul.”³⁸

Como forma de solução à problemática anteriormente exposta, muito se tem discutido acerca da possibilidade de se alterar as competências tributárias previstas na Constituição Federal, com o que melhor se atenderia às necessidades apresentadas para fins de harmonização tributária no MERCOSUL.

3.3. HARMONIZAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO DIRETA

Como se pode inferir da abalizada lição de Rubens Gomes de Sousa, os “impostos diretos são os suportados em definitivo pelo contribuinte obrigado por lei ao seu pagamento”³⁹.

Em consonância com que já restou aduzido no presente estudo, ao contrário do que acontece com os tributos incidentes sobre o consumo, à harmonização da tributação direta tem sido conferido um papel secundário nos processos de integração econômica, isso a despeito da sua importância para a competição equânime no mercado comum. Nesse sentido, salienta Antonio Carlos Rodrigues do Amaral:

“A tributação da renda produz menos efeitos, nesse particular, do que a tributação sobre o consumo, que diretamente afeta o comércio

38 AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do, *Visão Global da Fiscalidade no Mercosul: Tributação do Consumo e da Renda*, 2000, p. 41.

39 SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 170.

interjurisdicional. Os impostos sobre a renda, ademais, podem ser acordados caso a caso, por meio dos tratados internacionais para evitar a bitributação, que são importantes instrumentos para neutralizar o impacto impositivo sobre a renda nas jurisdições que adotam a base global da imposição (como é o caso, no Mercosul, da Argentina e do Brasil), e também ante a regulamentação do denominado preço de transferência (*transfer pricing*) nas transações levadas a efeito entre partes relacionadas.”⁴⁰

Nessa mesma ordem de ideias, aduzem Jose Luis Perez de Ayala e Miguel Perez de Ayala Becerril que:

“A harmonização da fiscalidade direta não tem sido considerada prioritária no âmbito comunitário, pois não impede tanto como a indireta a mobilidade de fatores nem põe xeque de forma notória a eficácia das liberdades garantidas pelo tratado de Roma, isto é, a livre circulação de mercadorias, pessoas e serviços e capitais. Por isso, as medidas normativas se concentraram no necessário para garantir a neutralidade fiscal de determinadas operações empresariais, como são as fusões e outras operações de reorganização empresarial quanto têm caráter intracomunitário e as operações entre matrizes e filiais. Assim mesmo, com alcance normativo, aprovou-se em 1990 um Convenio para suprimir os casos de dupla imposição nos casos de correção de benefícios entre empresas associadas.”⁴¹

Assim, as questões mais importantes, referentes à harmonização dos impostos diretos concentram-se, em linhas gerais, no estabelecimento de regras claras para evitar a bitributação da renda dos agentes econômicos, bem como na regulamentação do *transfer pricing*. Com efeito, conforme salienta Victor Uckmar, “naquilo que diz respeito aos impostos diretos, o objetivo primordial é permitir a livre circulação de capital, evitando casos de bitributação no fluxo de capital entre os diferentes Países”⁴².

É importante esclarecer que o que restou acima asseverado, se representa a realidade da unificação da tributação da renda na União Europeia, não pode ser aduzido com a mesma correção em relação ao MERCOSUL, sendo certo que no âmbito desse bloco econômico ainda há medidas outras a serem adotadas

40 AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do, Visão Global da Fiscalidade no Mercosul: Tributação do Consumo e da Renda, 2000, p. 24.

41 AYALA, Jose Luis Perez de; BECERRIL, Miguel Perez de Ayala. *Fundamentos de Derecho Tributario*. Madrid: Edersa, 2000, p. 406.

42 UCKMAR, Victor. *Sobre a Harmonização Tributária nos Países...*, 1998, p. 289.

de forma a se alcançar a necessária paridade da tributação direta nos países componentes do bloco.

Nesse sentido, um aspecto que merece ser ressaltado é a uniformização dos elementos de conexão utilizados para fins de se determinar a incidência do imposto de renda.

Também ressalta em importância as distintas cargas tributárias em cada um dos países do MERCOSUL, sendo certo que, conforme observado por Eivany A. Silva, “a carga tributária brasileira, embora já minimizada pela nova legislação do imposto de renda, continua sendo muito elevada, em contraposição como países como o Paraguai e o Uruguai, especialmente se considerarmos como tributação da renda a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido das Empresas”⁴³.

Em face do exposto, pode-se concluir que, no âmbito da União Europeia, onde havia uma certa paridade entre a regulamentação da tributação da renda nos diversos países integrantes do bloco econômico, à harmonização desses tributos é dispensada menor relevância, somente sendo relevante no que tange à dupla tributação e à regulamentação do *transfer pricing*.

Por seu turno, no que se refere ao MERCOSUL, há importantes passos a serem dados no campo da tributação direta, isso em razão das marcantes diferenças existentes na forma em que cada nação componente desse bloco econômico realiza a tributação da renda. Tal uniformização se faz necessária para que se possa atingir os já tão falados objetivos de paridade da tributação e equânime competitividade no âmbito do MERCOSUL.

3.4. DA HARMONIZAÇÃO DOS ENCARGOS SOCIAIS

Aspecto relevante nos processos de integração econômica é relativo à harmonização dos encargos sociais incidentes sobre a contratação de mão-de-obra no interior do mercado integrado. Conforme salienta Sonia Aparecida M. Tomaz de Aquino, “um mercado comum, com livre circulação de trabalhadores, propicia a eliminação de assimetrias e de diferenças de custos de mão-de-obra, barateando produtos. Contribui, ainda, para diluir tensões corporativas, provocadas por grupos e organizações”⁴⁴.

43 SILVA, Eivany A. Tributação da Renda no Brasil – Particularidades. CAMPOS, Dejalma de (Coord.) *O Sistema Tributário e o MERCOSUL*. São Paulo: Ltr, 1998, p. 228.

44 AQUINO, Sonia Aparecida M. Tomaz de. A Livre Circulação de Trabalhadores no Mercosul. In: CASELLA, Paulo Borba *et alli* (Coords.). *MERCOSUL: Das Negociações à Implantação*. São Paulo: Ltr, 1998, p. 225.

Como esclarece a pesquisadora da Universidade de Rosário Susana Treviño Ghioldi, a harmonização dos encargos sociais visa equalizar dois tipos distintos de questões, de natureza social e de ordem econômica⁴⁵, sendo possível afirmar que, tendo em vista o objeto desse estudo, interessa mais a análise dos efeitos econômico-tributários do referido fenômeno.

Com efeito, para que se possa atingir a desejada isonomia entre os agentes econômicos no âmbito do mercado integrado, faz-se necessário que se atinja uma harmonização dos encargos tributários incidentes sobre as relações de trabalho, com o que se visa não só aproximar o custo da mão-de-obra nos países componentes de determinado bloco econômico, mas, da mesma forma, viabilizar a transferência de trabalhadores entre os diversos países sem que isso signifique, para os mesmos, radical alteração na sua proteção. Como salienta Edison Carlos Fernandes:

“A análise desses tributos é importante porque quando se discute a constituição de um bloco econômico, essencialmente erguido sobre o mercado comum, o primeiro ponto a ser tratado é a competitividade entre as empresas dos países envolvidos. Nesse momento, discute-se o impacto da integração nos fatores de produção e vice-versa.

Dentre esses fatores de produção, que se refletem na composição do custo das mercadorias que terão livre curso no mercado, está a carga tributária. Além dos aspectos impositivos, hão de ser lembrados os encargos sociais. Esses, apesar de tratarem de receita pública vinculada, têm um caráter essencialmente tributário.”⁴⁶

Assim, é possível assinalar que um dos principais objetivos que se busca alcançar com a harmonização dos encargos sociais é a eliminação do chamado *dumping social*, conforme salientam Dromi, Ekmekdjian e Rivera, procura-se “obter certo grau de eliminação das diferenças mais agudas. O que se deve evitar são as diferenças muito agudas que possam legar ao *dumping social*”⁴⁷.

Entende-se por *dumping* a conduta do vendedor de uma determinada mercadoria ou serviço de realizar suas operações de venda abaixo de seu custo de produção ou aquisição.

45 GHIOLDI, Susana Treviño. Livre Circulación y Migraciones de Trabajadores. In: CALDANI, Miguel Ângelo Ciuro. *Del Mercosur*. Buenos Aires: Ediciones Ciudad Argentina, 1996, p. 358 e 359)

46 FERNANDES, Edison Carlos. *Sistema Tributário do Mercosul*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 142.

47 DROMI, Roberto; EKMEDJIAN, Miguel A.; RIVERA, Julio C. *Derecho Comunitário*. Buenos Aires: Ediciones Ciudad Argentina, 1996, p. 471.

Em se tratando de comércio internacional, tal definição altera-se um pouco, passando o *dumping* a significar a colocação de um produto, em um mercado estrangeiro, por um preço inferior ao praticado dentro do mercado interno do exportador, conforme pode ser depreendido do exame dos arts. 4.º e 5.º do Decreto n.º 1.602/95, que regulamenta as normas que disciplinam os procedimentos administrativos relativos à aplicação de medidas *antidumping*:

“Art. 4.º - Para os efeitos deste Decreto, considera-se prática de *dumping* a introdução de um bem no mercado doméstico, inclusive sob as modalidades de *drawback*, a preço de exportação inferior ao valor normal.”

Art. 5.º - Considera-se valor normal o preço efetivamente praticado para o produto similar nas operações mercantis normais, que o destinem a consumo interno no país exportador.”

Tendo em vista essa definição genérica de *dumping*, é possível esclarecer que o denominado *dumping social*, conceito de origem franco-americana que surgiu em meados de 1994⁴⁸, caracteriza-se pela competição desleal entre o produto importado e o produzido no mercado interno, isso em razão da diferença existente entre as garantias e direitos trabalhistas e previdenciários praticados nos países exportador e importador. Como assevera Adilson Rodrigues Pires:

“O *dumping social* tem como característica a venda incentivada pelo baixo nível salarial vigente, bem como pela escassa assistência social colocada à disposição do trabalhador no país de exportação. Referidos fatores impulsionam o comércio internacional, na medida em que contribuem para diminuir custos de produção, tornando o preço final mais acessível.”⁴⁹

Desta feita, nota-se que a paridade competitiva no seio do mercado comum passa também por uma harmonização dos encargos sociais incidentes sobre o fator trabalho, a qual se mostra imprescindível para que se possa evitar a prática do *dumping social* dentro do mercado integrado, evitando-se, assim, que um déficit na proteção do trabalhador possa significar uma vantagem comercial para o país exportador.

48 RATTI, Bruno. *Comércio Internacional e Câmbio*. São Paulo: Aduaneiras, 2001, 379.
49 PIRES, Adilson Rodrigues, *Práticas Abusivas no Comércio Internacional*, 2001, p. 188.

4. CONCLUSÃO

É possível asseverar que a integração econômica é um processo que tende a ser amplamente favorável ao desenvolvimento econômico regional, o que facilita a inserção e a discussão de problemas de caráter mundial pelo bloco econômico que se vê fortalecido nesse cenário.

É nesse sentido que se pode assinalar a importância do MERCOSUL para o desenvolvimento da América do Sul (da mesma forma que a criação da União Europeia possui destacada importância no desenvolvimento dos países Europeus), sendo certo que a formação desse bloco econômico facilita a discussão de problemas e a exigência de soluções comuns aos quatro países que hoje compõem o mercado integrado.

Não se pode perder de vista que o mundo vive hoje os fenômenos da globalização e do neoliberalismo, que deixam um rastro de miséria e exclusão social, principalmente (não exclusivamente) nos países subdesenvolvidos, que possuem, com a integração econômica, melhores condições de defender seus interesses em conjunto.

Para a superação de tais dificuldades a integração regional pode ser grandioso instrumento para essas nações suplantem, conjuntamente, os desafios econômicos que ora se lhes impõem, buscando soluções que viabilizem o crescimento do bloco como um todo, que passaria a representar a região no cenário mundial.

Nota-se, portanto, que a integração econômica pode ser instrumento do desenvolvimento regional, se utilizada pelos detentores do poder em determinado momento histórico com tal finalidade. Por outro lado, pode a integração econômica representar nova forma de colonização, um *novo pacto colonial*, forma de institucionalização da subserviência das nações periféricas para com os países ricos do globo, contra o que se deve apresentar a mais veemente oposição.

Dessa forma, tendo-se em consideração a mundialização dos esforços econômicos, a qual não pode ser, hodiernamente, evitada pelas diversas nações do mundo ocidental, especialmente aquelas que, como o Brasil, ainda buscam alcançar o desenvolvimento econômico e tecnológico compatível com o terceiro milênio, é de se fazer da integração regional o meio para se alcançar tais objetivos, isso a partir da negociação em bloco dos interesses da região, que não devem ser menosprezados pelas atuais metrópoles da comunidade econômica mundial.

Nesse contexto é pertinente a observação do Professor Celso Lafer, no sentido de que “o novo pacto de associação [...] não é necessário nem provável. Ele é apenas possível e conveniente, e requer, para a sua concretização, aquele mínimo de utopia na sua formulação, sem o qual o peso dos fatos e dos condicionamentos não será superado”⁵⁰.

Ressalta em importância, como meio de viabilização da referida integração econômica que se envide esforços na harmonização legislativa dos países em vias de integração, especialmente no que se refere à harmonização da legislação tributária, a qual afeta diretamente a paridade competitiva entre os agentes econômicos que atuam no seio do mercado integrado.

Especificamente quanto a esse aspecto, é de se ressaltar as deficiências ostentadas pelo ordenamento jurídico brasileiro, bem como pela jurisprudência dos tribunais superiores pátrios, os quais, apegados ainda a um posicionamento “individualista” e isolacionista que se tenta abolir no mundo moderno, afastam o Brasil das grandes alterações por que passam o Direito Internacional nos dias de hoje e entravam a criação de um Direito Comunitário no âmbito do MERCOSUL, com o que se impossibilita o atingimento dos objetivos antes mencionados.

50 LAFER, Celso. Ordem, Poder e Consenso: Caminhos da Constitucionalização do Direito Internacional. In: *As Tendências Atuais do Direito Público – Estudos em Homenagem ao Prof. Afonso Arinos*. Rio de Janeiro: Forense, 1976, p. 110.

ESTE LIVRO FOI COMPOSTO EM FONTE ÁCASLON REGULAR
11/15 E IMPRESSO EM PAPEL PÓLEN 70 G/M² NAS OFICINAS
DA GRÁFICA PAYM