



Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Direito

Márcio Ladeira Ávila

Uma nova hermenêutica do direito tributário internacional

Rio de Janeiro

2014

Márcio Ladeira Ávila

Uma nova hermenêutica do direito tributário internacional

Tese apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Doutor, ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Direito Internacional.

Orientador: Prof. Dr. Adilson Rodrigues Pires

Coorientador: Prof. Dr. Marcus Lívio Gomes

Rio de Janeiro

2014

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/C

A958 Ávila, Márcio Ladeira

Uma nova hermenêutica do direito tributário internacional / Márcio Ladeira Ávila. - 2014.

181 f.

Orientadora: Prof. Dr. Adilson Rodrigues Pires.

Coorientador: Prof. Dr. Marcus Lívio Gomes.

Tese (Doutorado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito.

1. Direito tributário internacional- Teses. 2. Direito constitucional – Teses. 3. Hermenêutica (Direito) – Teses. I. Pires, Adilson Rodrigues. II. Gomes, Marcus Lívio. III. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Direito. IV. Título.

CDU 347.73

Bibliotecária: Marcela Rodrigues de Souza CRB7/5906

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta tese, desde que citada a fonte.

Assinatura

Data

Márcio Ladeira Ávila

Uma nova hermenêutica do direito tributário internacional

Tese apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Doutor, ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Direito Internacional.

Aprovada em 17 de fevereiro de 2014.

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Adilson Rodrigues Pires (Orientador)
Faculdade de Direito – UERJ

Prof. Dr. Marcus Lívio Gomes
Faculdade de Direito – UERJ

Profª. Dra. Marilda Rosado de Sá Ribeiro
Faculdade de Direito – UERJ

Prof. Doutor Flávio Couto Bernardes
Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais

Prof. Doutor Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira
Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul

Rio de Janeiro

2014

DEDICATÓRIA

Assim como procedi no Mestrado em Direito Internacional e Integração Econômica nessa mesma Universidade, dedico o presente trabalho a Deus por ter me dado força e discernimento, aos meus pais (Belmar e Susie) e meu professor (Adilson).

Meus pais, após o Mestrado, o caminho inexorável de um amante da Academia é o Doutorado. Agora o concluo agradecendo-lhes pelos valores que me foram transmitidos e pela base educacional que me proporcionaram. Obrigado por tudo, sempre!

Meu professor, nossos caminhos voltam a se cruzar no Doutorado e não há maior orgulho do que tê-lo como meu orientador. Obrigado por todos os ensinamentos desde a época de estágio, pela amizade e, acima de tudo, por respeitar e incentivar minhas ideias. Acredito que as palavras de Peter Häberle caem bem aqui:

“Las relaciones entre maestros y discípulos en la ciencia se corresponden com la antigua noción de Academia y con el nuevo concepto de contrato entre generaciones de científicos. Esas relaciones no son siempre fáciles: cuanto más desarrollan los discípulos su personalidad, más tienen que estar los maestros dispuestos a respetar esa esfera propia. Al final, con fortuna, la antigua relación entre maestros y discípulos termina convirtiéndose em una relación de amistad paternal”.

AGRADECIMENTOS

Este trabalho não poderia ter sido concluído sem a ajuda de pessoas muito especiais.

Em primeiro lugar, agradeço ao meu orientador, Prof. Dr. Adilson Rodrigues Pires, que fez inúmeras intervenções necessárias durante a elaboração da tese, sem tolher minha margem de liberdade e criatividade.

Agradeço também ao meu coorientador, Prof. Dr. Marcus Lívio Gomes, pelas críticas construtivas que foram tecidas no projeto de Tese.

A Prof^ª. Dra. Marilda Rosado de Sá Ribeiro foi minha orientadora quando da Dissertação de Mestrado. É uma grande honra poder contar com sua presença e ativa colaboração em minha banca de Doutorado!

Os Professores Doutores, Flávio Couto de Bernardes (PUC Minas) e Paulo Caliendo (PUCRS) fizeram a gentileza de aceitar o convite para compor a banca de minha defesa de tese. Muito obrigado!

Sou grato também ao Prof. Dr. André Martins de Andrade, por ter escutado pacientemente e incentivado meu projeto de tese.

Agradeço, por fim, a todo o setor jurídico da PETROBRAS, em especial a Nathália Ceia, com quem sempre tive o prazer de discutir esse tema tão apaixonante.

RESUMO

ÁVILA, Márcio Ladeira. *Uma nova hermenêutica do direito tributário internacional*. 2014. 181f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2014.

Este trabalho objetiva analisar as vantagens da constitucionalização do Direito Tributário Internacional. Procura desenvolver uma hermenêutica desse ramo do direito que seja comprometida com os valores, princípios e regras constitucionais. A pesquisa bibliográfica busca conciliar o Direito Tributário Internacional com o Direito Constitucional. O trabalho está estruturado em cinco capítulos. O Capítulo 1 trata da tributação em bases territorial e universal. O Capítulo 2 aborda a regra de neutralidade na tributação internacional. O Capítulo 3 dedica-se aos tratados contra a dupla tributação na Constituição Federal de 1988. O Capítulo 4 disserta sobre o devido processo legislativo no Direito Tributário Internacional. Por fim, o Capítulo 5 concilia a capacidade contributiva com as normas antielisivas na tributação internacional.

Palavras-chave: Direito tributário internacional. Convenções Contra a Dupla Tributação. Direito constitucional. Constitucionalização. Hermenêutica.

ABSTRACT

ÁVILA, Márcio Ladeira. *A new hermeneutics of international tax law*. 2014. 181f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2014.

This thesis aims to analyze the advantages of constitutionalization of International Tax Law. Seeks to develop a hermeneutic of law that is committed to the values, principles and constitutional rules. A bibliographical research seeks to reconcile the International Tax Law with Constitutional Law. The work is structured in five chapters. Chapter 1 deals with the territorial taxation and the universal taxation. Chapter 2 discusses the rule of neutrality in international taxation. Chapter 3 is devoted to the double taxation conventions in connection with the Constitution of the Federative Republic of Brazil. Chapter 4 deals with the legislative process in the international tax law. Finally, Chapter 5 combines the ability to pay principle with the anti-avoidance rules in international taxation.

Key words: International tax Law. Double Taxation Conventions. Constitutional law. Constitucionalism. Hermeneutic.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 -	Causas do investimento estrangeiro no Brasil.....	27
Tabela 2 -	CCDTs em vigor no Brasil.....	87
Tabela 3 -	Casos envolvendo CCDTs e o art. 74, caput, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.....	137
Tabela 4 -	Premissa dos preços de transferência.....	144

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ALALC	Associação Latino-Americana de Livre Comércio
BANESPA	Banco do Estado de São Paulo S/A
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BID	Banco Interamericano de Desenvolvimento
CAP	Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CCDT	Convenção Contra a Dupla Tributação
CCJC	Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania
CCJR	Comissão de Constituição e Justiça e de Redação
CETI	Comissão de Estudos Tributários Internacionais
CFC	Controlled Foreign Corporation
CFT	Comissão de Finanças e Tributação
CM	Convenção Modelo
CNUCD	Conferência das Nações Unidas para Comércio e Desenvolvimento
COSIT	Coordenação-Geral do Sistema de Tributação
CPL	Custo de Produção mais Lucro
CREDN	Comissão de Relações Exteriores e de Defesa Nacional
CRFB	Constituição da República Federativa do Brasil
CSRF	Câmara Superior de Recursos Fiscais
CTN	Código Tributário Nacional
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CVDT	Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados
EP	Estabelecimento Permanente
FMI	Fundo Monetário Internacional
FTC	Foreign Tax Credit
GATT	General Agreement on Tariffs and Trade
G20	Grupo dos 20
IBDT	Instituto Brasileiro de Direito Tributário
ICMS	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços
IHD	Índice de Desenvolvimento Humano
ILADT	Instituto Latino-Americano de Direito Tributário

IN	Instrução Normativa
IRC	Internal Revenue Code
IRPJ	Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica
ISS	Imposto Sobre Serviços
ITD	International Tax Dialogue
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LLC	Limited Liability Company
LOB	Limitation On Benefits
MEP	Método de Equivalência Patrimonial
MERCOSUL	Mercado Comum do Sul
MRE	Ministério das Relações Exteriores
OCDE	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
OECE	Organização Europeia de Cooperação Econômica
OIT	Organização Internacional do Trabalho
ONU	Organização das Nações Unidas
PCE	Preço sob Cotação na Exportação
PCI	Preço sob Cotação na Importação
PDL	Projeto de Decreto Legislativo
PETROBRAS	Petróleo Brasileiro S.A.
PIB	Produto Interno Bruto
PIC	Preços Independentes Comparados
PRL	Preço de Revenda menos Lucro
PVEx	Preço de Venda nas Exportações
PVA	Preço de Venda por Atacado no País de Destino, Diminuído do Lucro
PVV	Preço de Venda a Varejo no País de Destino, Diminuído do Lucro
RE	Recurso Extraordinário
Resp	Recurso Especial
RFB	Secretaria da Receita Federal do Brasil
RIR	Regulamento do Imposto de Renda
SAFIs	Sociedades Financieras de Inversión
SRF	Secretaria da Receita Federal
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
UFRJ	Universidade Federal do Rio de Janeiro

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO.....	12
1	TRIBUTAÇÃO EM BASES TERRITORIAL E UNIVERSAL.....	25
1.1	Premissas fundamentais.....	25
1.1.1	<u>O Brasil no contexto econômico internacional.....</u>	25
1.1.2	<u>Balizas constitucionais do imposto de renda e da CSLL.....</u>	29
1.2	A tributação da renda em base territorial.....	33
1.2.1	<u>Os critérios da fonte de produção e da fonte de pagamento.....</u>	34
1.3	A tributação da renda em base universal.....	38
1.3.1	<u>O critério da nacionalidade.....</u>	39
1.3.2	<u>O critério da residência.....</u>	41
1.4	A tributação da renda em base mista.....	43
1.5	Os princípios constitucionais da generalidade, universalidade e progressividade.....	45
1.6	Conclusão.....	47
2	A NEUTRALIDADE NA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL.....	49
2.1	Introdução.....	49
2.2	A constituição tributária e o princípio da livre concorrência.....	49
2.3	Livre concorrência e tributação internacional.....	50
2.4	A regra da neutralidade tributária.....	51
2.4.1	<u>Neutralidade na exportação de capital.....</u>	53
2.4.1.1	A legislação tributária interna.....	55
2.4.1.2	Os Acordos Contra a Dupla Tributação.....	57
2.4.2	<u>Neutralidade na importação de capital.....</u>	58
2.5	Conclusão.....	61
3	OS TRATADOS CONTRA A DUPLA TRIBUTAÇÃO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.....	64
3.1	O monismo kelseniano.....	65
3.2	O dualismo de triepel.....	66
3.3	Crítica de Kelsen ao dualismo.....	66
3.4	Crítica de Triepel ao monismo.....	67
3.5	Para uma conclusão parcial.....	67
3.6	As CCDTs frente à Carta Magna de 1988.....	68
3.7	Fundamentos constitucionais para a celebração de CCDTs.....	72
3.8	Do benefício convencional.....	76
3.9	Influências externas.....	78
3.9.1	O papel da ONU.....	79
3.9.2	O papel da OCDE.....	82
3.10	A posição brasileira.....	86
3.11	A segurança jurídica diante do acordo celebrado.....	89
3.12	Controle de constitucionalidade do ADN COSIT nº 1/00.....	92
3.13	Conclusão.....	93
4	O DEVIDO PROCESSO LEGISLATIVO NA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL.....	96
4.1	Processo legislativo e a lei tributária interna.....	96
4.2	A celebração das CCDTs.....	97

4.2.1	<u>A negociação das CCDTs</u>	99
4.2.2	<u>A atuação do Congresso Nacional</u>	100
4.2.2.1	<u>A CCDT na Câmara dos Deputados</u>	103
4.2.2.2	<u>A CCDT no Senado Federal</u>	107
4.2.3	<u>Ratificação, promulgação e publicação da CCDT</u>	108
4.2.4	<u>A denúncia da CCDT</u>	110
4.3	Conclusão	113
5	RESTRIÇÕES À LIBERDADE E NORMAS ANTIELISIVAS NA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL	115
5.1	O Relatório BEPS (OCDE)	118
5.2	Transparência fiscal internacional	120
5.2.1	<u>Os países de tributação favorecida</u>	122
5.2.2	<u>Os regimes fiscais privilegiados</u>	123
5.2.3	<u>Restrições ilegítimas à liberdade</u>	124
5.3	As operações triangulares (<i>treaty shopping</i>)	126
5.4	A tributação das sociedades controladas e coligadas no exterior	130
5.4.1	<u>O controle concentrado de constitucionalidade</u>	134
5.4.2	<u>O controle difuso de constitucionalidade</u>	136
5.4.3	<u>Restrições ilegítimas à liberdade</u>	137
5.5	Preços de transferência	139
5.5.1	<u>Segurança jurídica e justiça nos métodos brasileiros de preços de transferência</u>	142
5.5.2	<u>A escolha do melhor método para o contribuinte</u>	148
5.5.3	<u>Restrições ilegítimas à liberdade</u>	149
5.6	Subcapitalização de empresas (<i>thin capitalization</i>)	151
5.7	Restrições ilegítimas à liberdade	155
5.8	Conclusão	156
	CONCLUSÃO	160
	REFERÊNCIAS	169

INTRODUÇÃO

O presente trabalho propõe uma nova hermenêutica para o Direito Tributário Internacional brasileiro, baseada na constitucionalização do Direito, fenômeno viabilizado no Brasil pelo advento da Constituição Federal de 1988 e, mais recentemente, pelo neoconstitucionalismo.

O desenvolvimento do Direito Tributário Internacional se deu a partir da Primeira Guerra Mundial, tendo como principal finalidade a luta contra a dupla tributação internacional, seja através de convenções internacionais ou de disposições unilaterais dos Estados interessados¹.

Em 1967, sob a influência da Convenção Modelo (CM) da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), foi promulgada nossa primeira Convenção Contra a Dupla Tributação (CCDT), firmada com o Japão². A CM da Organização das Nações Unidas (ONU) só veio a ser publicada em 1980. A partir de então, as CCDTs brasileiras passaram a ser influenciadas, em diferentes graus, pelos modelos de convenção das duas organizações internacionais³.

¹ BORGES, Antônio de Moura. Noções de Direito Tributário Internacional. **In:** *Revista Fórum de Direito Tributário* n° 1. Belo Horizonte: Fórum, 2003 (jan.-fev.), p. 57.

² No presente trabalho, serão tratadas como sinônimas as referências a Convenções Contra a Dupla tributação, acordos de bitributação, tratados contra a bitributação, etc. O que importa é que fique bem identificado o tipo de tratado de que se está a abordar. Ademais, também não será feita distinção entre tratados, convenções, acordos internacionais, dentre outras denominações semelhantes. Aqui será adotado o entendimento de Malcolm Shaw: “*Treaties are known by a variety of differing names, ranging from Conventions, International Agreements, Pacts, General Acts, Charters, through to Statutes, Declarations and Covenants. All these terms refer to a similar transaction, the creation of written agreements whereby the states participating bind themselves legally to act in a particular way or to set up particular relations between themselves*”. *International Law* (5ª ed.). Cambridge: Cambridge University Press, 2004, p 88. Reforça a desnecessidade de diferenciação das expressões, a previsão do art. 2º, parágrafo 1º, al. a, da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (CVDT) - Decreto Legislativo nº 496/09 e Decreto nº 7.030/09 - segundo a qual o tratado “significa um acordo internacional concluído por escrito entre Estados e regido pelo Direito Internacional, quer conste de um instrumento único, quer de dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja sua denominação específica”. Cumpre esclarecer que os tratados contra a dupla tributação constituem claro exemplo de fragmentação do direito internacional.

³ Como esclarece Luis Eduardo Bianchi Cerqueira, os tratados-modelo são uma das espécies de *soft law*, referente a atos não-vinculantes ou a determinadas cláusulas existentes em tratados, que não obrigam as partes. O *soft law* é um tipo de ato internacional que tem influência na política internacional, antes mesmo de vir a tornar-se uma norma internacional vinculante. *Ordem Jurídica Internacional e Internacionalização do Capital*. Curitiba: Juruá, 2007, p. 324 e 327. Valerio de Oliveira Mazzuoli ensina: “Apesar de não se ter ainda, na doutrina internacionalista, uma conceituação adequada do que seja *soft law* – que, em português, pode ser traduzida por direito plástico, direito flexível ou direito maleável -, pode-se afirmar que na sua moderna acepção, ela compreende todas aquelas regras cujo valor normativo é menos constringente que o das normas jurídicas tradicionais, seja porque os instrumentos que as abrigam não detêm o *status* de “normas jurídicas”, seja porque os seus dispositivos, ainda que incertos no quadro de instrumentos vinculantes, não criam obrigações de direito positivo aos Estados, ou não criam senão obrigações pouco constringentes. Portanto, um dos maiores problemas desse tipo de norma se encontra na falta de elementos que garantam o seu *enforcement*. (...). O que difere a *soft law* das demais normas jurídicas são dois motivos: a) o fato de ser ela um produto jurídico ainda inacabado no tempo, pois voltada para a assunção de compromissos futuros (tratando-se, portanto, de um compromisso programático); e b) o fato de estar governada por um sistema de sanções distinto daquele aplicável às normas tradicionais, sendo o seu comprometimento mais uma recomendação que propriamente uma obrigação dirigida aos Estados”. *Curso de Direito Internacional Público* (6ª ed.). São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 165 e 166.

De fundamental importância foi a publicação da obra de Alberto Xavier, em 1977, intitulada “Direito Tributário Internacional do Brasil”, porque representou o marco inicial dos estudos jurídicos sobre o tema no país⁴. No prefácio da segunda edição, Geraldo Ataliba fez constar⁵:

Já este *Direito Tributário Internacional*, primeiro livro jurídico sobre o assunto, no Brasil, com lastro doutrinário e adequado tratamento dogmático, foi original aporte à nossa doutrina e às nossas elaborações legislativas, doutrinárias e jurisprudenciais. O livro tornou-se obrigatório. Não se pode cogitar do tema, academicamente, nem pretender estudar nenhuma questão tópica de direito tributário internacional sem referir-se ao livro de Alberto Xavier, suas teses e colocações. (Itálico no original).

Passado pouco mais de uma década do advento da obra de Alberto Xavier, foi inaugurada, em 05 de outubro de 1988, a Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB), pródiga na previsão de princípios e regras tributárias⁶. Para Humberto Ávila, a determinação de um ordenamento constitucional formulado especificamente para um âmbito material explica o fundamento do Direito Tributário brasileiro na própria Constituição, embora não exclusivamente⁷. As regras de competência, os princípios gerais e as limitações ao poder de tributar estão previstos na própria Constituição. De acordo com o doutrinador: “A Constituição institui expressamente um sistema tributário aberto ao invés de estabelecer regras de modo exaustivo e exclusivo”.

A doutrina e a jurisprudência passaram a tratar os temas relacionados à tributação doméstica com boa interação com a Constituição Federal, enquanto a temática da tributação internacional, curiosamente, pareceu caminhar quase sempre em paralelo à Carta Magna. Duas razões podem explicar o escasso diálogo do Direito Tributário Internacional com a Constituição Federal: a) não foi criada expertise suficiente no universo jurídico nacional, até o final do século passado, sobre a matéria; e b) a eterna discussão sobre o papel da OCDE e de seus comentários na tributação internacional brasileira.

⁴ Atualmente, a obra está na sétima edição. Cfr. XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

⁵ XAVIER, Alberto. *Direito...*, *op. cit.*, p. XXV e XXVI.

⁶ Cumpre observar que o Estado constitucional de direito se desenvolveu após a Segunda Guerra Mundial e se aprofundou no último quarto do século XX. A validade das leis passou a depender não apenas de sua forma de produção, mas da compatibilidade de seu conteúdo com as normas constitucionais. A ética e os valores começaram a retornar ao Direito, após um longo período de positivismo jurídico. BARROSO, Luís Roberto. *Neoconstitucionalismo e Constitucionalização do Direito (O Triunfo Tardio do Direito Constitucional do Brasil)*. In: *A Constitucionalização do Direito: Fundamentos Teóricos e Aplicações Específicas*. NETO, Cláudio Pereira de Souza. SARMENTO, Daniel (Org.). Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007, p. 205 e 208.

⁷ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário: de acordo com a Emenda Constitucional n° 51, de 14.02.2006* (2ª ed.). São Paulo: Saraiva, 2006, p. 107 e 108.

Sob a ótica da importação de capital, a partir de 1990, o país conquistou estabilidade econômica, atraindo investimentos estrangeiros. Por outro lado, o Brasil se tornou exportador de capital, principalmente nos setores petrolífero, de extração mineral, aviação, telecomunicações e engenharia. Diante do novo cenário econômico, a tributação sobre a renda da pessoa jurídica, até então baseada no princípio da territorialidade, já não atendia a contento o princípio constitucional da capacidade contributiva, o que fez com que a Lei nº 9.249/95 introduzisse no ordenamento jurídico o princípio da tributação da renda em bases universais⁸. A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) também passou a incidir de acordo com a tributação universal, a partir de 1999⁹.

Após a concretização normativa do princípio da universalidade para as pessoas jurídicas, com alguns erros e muitos acertos, nossa legislação interna apresentou uma curva ascendente e necessária na instituição de normas antielisivas na tributação internacional. A efetividade do princípio da capacidade contributiva foi buscada na maior extensão possível¹⁰.

Em 1996, foram publicadas as primeiras regras internas a respeito dos preços de transferência (*transfer price*) e dos países com tributação favorecida (Lei nº 9.430/96, artigos 18 a 24)¹¹. No século passado, os problemas relacionados aos preços de transferência diziam

⁸ Art. 25, *caput*, da Lei nº 9.249/95: “Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano”.

⁹ Como se sabe, a CSLL incide sobre o lucro (acréscimo patrimonial) das pessoas jurídicas, semelhantemente ao imposto de renda. Inclusive, aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ). Em que pese o denominador comum do acréscimo patrimonial, a base de cálculo do IRPJ, sujeita a outras adições, exclusões, etc., não é necessariamente igual à da CSLL. A base de cálculo da contribuição é “o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o Imposto de Renda” (art. 2º da Lei nº 7.689/88) e sua alíquota é de 9%. A sua apuração dependerá do tipo de tributação perante o IRPJ. A Medida Provisória nº 1.858-6/99, previa em seu art.19, *caput*: “Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior sujeitam-se à incidência da CSLL, observadas as normas de tributação universal de que tratam os arts. 25 a 27 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os arts. 15 a 17 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e o art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997”. A norma foi tacitamente revogada pelo art. 21, *caput*, da Medida Provisória nº 2.158-35/01, que continuou prevendo a tributação universal: “Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior sujeitam-se à incidência da CSLL, observadas as normas de tributação universal de que tratam os arts. 25 a 27 da Lei nº 9.249, de 1995, os arts. 15 a 17 da Lei nº 9.430, de 1996, e o art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997”.

¹⁰ A Constituição Federal de 1988 prevê no § 1º do art. 145: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

¹¹ Em decorrência das regras sobre preços de transferência introduzidas no ordenamento jurídico brasileiro, no ano seguinte à publicação da lei foi elaborada a primeira obra coletiva a respeito do tema: *Tributos e Preços de Transferência*. ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). São Paulo: Dialética, 1997. Ricardo Marozzi Gregorio também identificou a importância desse período: “Foi diante desse quadro que, a partir de 1995, deu-se uma virada no tratamento dispensado pelo Brasil à tributação dos rendimentos auferidos pelas empresas nas situações internacionais. Com efeito, naquele ano, com a edição da Lei nº 9.249, o Brasil passou a adotar o critério da universalidade para tributar a renda das pessoas jurídicas residentes. Independente da localização da fonte de produção ou pagamento, a riqueza auferida no exterior pela empresa brasileira passou a ser tributada no Brasil.

muito mais respeito aos controles cambiais do que à tributação e o comércio internacional consistia principalmente de bens tangíveis, quase não existindo a necessidade de troca de informações entre as administrações fiscais¹². No mundo atual, a maior parte do comércio internacional ocorre entre empresas vinculadas e os intangíveis tornaram-se essenciais para as empresas. A metodologia para o cálculo dos preços de transferência, diante da complexidade da vida moderna, se tornou um grande desafio.

No ano de 2001, a Medida Provisória nº 2.158-35 introduziu no ordenamento jurídico, norma de redação extremamente dúbia e de constitucionalidade duvidosa: discute-se até hoje, tanto na doutrina quanto nas jurisprudências administrativa e judicial, se o polêmico art. 74 representa uma norma antielisiva aplicável às sociedades controladas ou coligadas no exterior (legislação do tipo *Controlled Foreign Corporation* - CFC), ou se é apenas uma regra sobre o momento do pagamento do imposto de renda e da CSLL¹³.

Independentemente do debate sobre o real significado da norma, fato é que a insegurança jurídica causada no contribuinte até os dias atuais vai no sentido oposto a qualquer política pública que impulsione o Brasil a se tornar um país exportador de capital. O problemático art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 fez com que o Supremo Tribunal Federal (STF) fosse instado a julgar, pela primeira vez, a constitucionalidade ou não de uma norma sobre tributação internacional. A Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 2.558, de relatoria da Ministra Ellen Gracie, foi proposta pela Confederação Nacional da Indústria no ano de 2005, e ainda aguarda publicação de seu julgamento. Os Ministros do STF têm diferentes posicionamentos sobre a controvertida matéria¹⁴. O assunto será retomado em

Era o início de uma aproximação com a tendência internacional que privilegia a tributação em bases universais. O passo seguinte daquela virada ocorreu em 1996, com a introdução dos artigos 18 a 24 na Lei nº 9.430, que inaugurou de maneira mais decisiva o controle dos preços de transferência no País”. *Preços de Transferência – Arm’s Length e Praticabilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 154.

¹² TAVOLARO, Agostinho Toffoli. O Princípio da Fonte no Direito Tributário Internacional Atual. **In:** Revista Tributária e de Finanças Públicas nº 55. São Paulo: RT, 2004, p. 229-248.

¹³ O art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 possui a seguinte redação: “Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento. Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor”.

¹⁴ A manifestação do Ministro Joaquim Barbosa é a que permite, salvo melhor juízo, visualizar alguns aspectos da discussão valorativa e principiológica que envolvem a matéria: “A meu sentir, a matéria em discussão transcende os interesses localizados das partes. Inicialmente, anoto que a controvérsia também é objeto da ADI 2.588, que, tão-somente por si, não confere aos inúmeros recursos idênticos os efeitos racionalizadores do processo, previstos no art. 543-B do CPC. Por outro lado, essa controvérsia lida com dois valores constitucionais relevantíssimos. De um lado, há a adoção mundialmente difundida da tributação em bases universais, aliada à necessidade de se conferir meios efetivos de apuração e cobrança à administração tributária. Em contraponto, a

capítulo específico. Por ora, basta dizer que a legislação tributária brasileira atualmente em vigor sobre tributação de empresas controladas e coligadas no exterior não atende aos desígnios da Carta Magna.

Além do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01, outras normas antielisivas foram introduzidas na legislação tributária interna: os regimes fiscais privilegiados e a figura do beneficiário efetivo, ambas previstas na Lei nº 11.727/08, além das regras sobre subcapitalização de empresas (Medida Provisória nº 472/10, convertida na Lei nº 12.249/10)¹⁵. Todas as inovações legislativas foram indubitavelmente efetuadas com vistas à manutenção da capacidade contributiva na tributação internacional.

No ano de 2011, o Plenário do STF começou a analisar interessante matéria relacionada à tributação internacional. No RE nº 460.320/PA, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes (único a votar até o presente momento), discute-se a existência ou não de isenção do imposto de renda no pagamento efetuado por empresas brasileiras a título de dividendos para sócios residentes na Suécia, quanto ao ano-base de 1993. O foco do recurso interposto pela União é a interpretação da cláusula de não discriminação, prevista no art. 24 da CCDT Brasil-Suécia (Decreto Legislativo nº 93/75 e Decreto nº 77.053/76)¹⁶.

No caso concreto discutido na Suprema Corte, a leitura da cláusula de não discriminação passa a ter o seguinte significado: os nacionais da Suécia não ficarão sujeitos no Brasil a nenhuma tributação ou obrigação correspondente, diferente ou mais onerosa do

Constituição impõe o respeito ao fato jurídico tributário do Imposto de Renda, em garantia que não pode ser simplesmente mitigada por presunções ou ficções legais inconsistentes. Ademais, é imprescindível contextualizar a tributação quanto aos seus efeitos sobre a competitividade das empresas nacionais no cenário internacional, à luz do princípio do fomento às atividades econômicas lucrativas geradoras de empregos e de divisas (art. 3º, II, 4º, IX e par. ún. e 170, I, III, IV, VII e VIII da Constituição)”.
¹⁵ Vale destacar que nos anos de 2006 e 2008 foram publicadas duas importantes obras sobre a hermenêutica no campo das CCDTs: *Direito Tributário Internacional: Métodos de Solução dos Conflitos*, de Igor Mauler Santiago (São Paulo: Quartier Latin, 2006), e a obra *Interpretação dos Tratados Contra a Dupla Tributação*, de autoria de Sergio André Rocha (Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008).

¹⁶ O art. 24 da CCDT Brasil-Suécia prevê: 1. “Os nacionais de um estado contratante não ficarão sujeitos no outro estado contratante a nenhuma tributação ou obrigação correspondente, diferente ou mais onerosa do que aquelas a que estiverem sujeitos os nacionais desse outro estado que se encontrem na mesma situação. 2. O termo "nacionais" designa: a) todas as pessoas físicas que possuam a nacionalidade de um estado contratante; b) todas as pessoas jurídicas, sociedades de pessoas e associações constituídas de acordo com a legislação em vigor num estado contratante. 3. A tributação de um estabelecimento permanente que uma empresa de um estado contratante possuir no outro estado contratante não será menos favorável do que as das empresas desse outro estado contratante que exerçam a mesma atividade. Esta disposição não poderá ser interpretada no sentido de obrigar um estado contratante a conceder às pessoas residentes do outro estado contratante as deduções pessoais, os abatimentos e reduções de impostos em função do estado civil ou encargos familiares concedidos aos seus próprios residentes. 4. As empresas de um estado contratante cujo capital pertencer ou for controlado, total ou parcialmente, direta ou indiretamente, por uma ou várias pessoas residentes do outro estado contratante, não ficarão sujeitas, no primeiro estado, a nenhuma tributação ou obrigação correspondente diversa ou mais onerosa do que aquelas a que estiverem ou puderem estar sujeitas as outras empresas da mesma natureza desse primeiro estado. 5. No presente artigo, o termo "tributação" designa os impostos de qualquer natureza ou denominação”.

que aquelas a que estiverem sujeitos os nacionais brasileiros que se encontrem na mesma situação.

No ano-base de 1993, os dividendos distribuídos a pessoas físicas ou jurídicas residentes no Brasil estavam isentos do imposto de renda, enquanto as remessas sobre a mesma rubrica para residentes no exterior estavam submetidas à retenção do imposto de renda na fonte a uma alíquota de 15% (quinze por cento)¹⁷. Enquanto a matéria ainda estava no Superior Tribunal de Justiça (STJ), entendeu-se que a isenção prevista para os residentes no Brasil se aplicaria a todos os súditos suecos residentes no exterior¹⁸. Fácil perceber que o Tribunal da Cidadania confundiu os critérios de residência e nacionalidade e estendeu inadequadamente o benefício previsto no art. 24 do tratado. Mas, a importância do RE nº 460.320/PA está em dois pontos bem abordados pelo Ministro Gilmar Mendes: a abordagem específica dos tratados em matéria tributária (existência ou não de *treaty override*) e a conclusão de que a interpretação do STJ ofenderia o princípio da isonomia tributária (art. 150, inc. II da CRFB/88)¹⁹.

A respeito dos tratados internacionais em matéria tributária, o Ministro entendeu que sua celebração demanda extenso e cuidadoso processo de negociação com a participação não só de diplomatas, mas de funcionários das respectivas administrações tributárias, de modo a conciliar interesses e a concluir instrumento que atinja os objetivos de cada Estado com

¹⁷ A Lei nº 8.383/91 estabelece: art. 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”. Art. 77. “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, com as modificações posteriormente introduzidas, passará a ser de quinze por cento”. O art. 97 do Decreto -Lei nº 5.844/43 previa: “Sofrerão o desconto do impôsto à razão de 15% os rendimentos percebidos: a) pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no estrangeiro; b) pelos residentes no país que estiverem ausentes no exterior por mais de doze meses, salvo os referidos no art. 73; c) pelos residentes no estrangeiro que permaneceram no território nacional por menos de doze meses”. Posteriormente, a Lei nº 9.249/96 isentou a tributação sobre os dividendos, independentemente de o beneficiário ser residente no Brasil ou no exterior: art. 10. “Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior”.

¹⁸ STJ, REsp nº 602725, Primeira Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ 04.10.04.

¹⁹ O art. 150, inc. II da CRFB/88, prevê: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”. Sobre o tema do *treaty override*, confira: *Treaty Override no Ordenamento Jurídico Brasileiro: o Caso das Convenções para Evitar a Dupla Tributação da Renda*. ROCHA, Sérgio André. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

menor custo possível para sua respectiva receita tributária²⁰. As exigências de cooperação internacional, boa-fé e estabilidade (segurança) do cenário internacional, de acordo com o voto de Gilmar Mendes, faz com que esteja ultrapassada a possibilidade de se afastar a aplicação de normas internacionais tributárias por meio de legislação ordinária²¹. Por sua vez, a isonomia tributária teria sido violada porque a legislação tributária brasileira apenas isenta de tributação os residentes no Brasil. À época, tributava-se o dividendo distribuído aos residentes no exterior. Logo, o acórdão do STJ não poderia equiparar o nacional sueco residente no exterior ao residente no Brasil. Caso contrário, haveria uma situação em que o nacional sueco residente no exterior teria direito à isenção, enquanto o brasileiro também não residente, não teria o mesmo direito. A impropriedade, portanto, estaria em tornar equivalentes situações claramente distintas.

Expostos, ainda que brevemente, os mais relevantes marcos históricos do Direito Tributário Internacional brasileiro, é possível formular a seguinte pergunta: quais seriam as vantagens em se evidenciar a constitucionalização da tributação internacional? Como se sabe, a Constituição não é “apenas um sistema em si - com sua ordem, unidade e harmonia – mas também um modo de olhar e interpretar todos os demais ramos do Direito”²². A constitucionalização do direito já não permite mais falar em questões constitucionais de um lado, e questões de direito ordinário, de outro²³. Afinal, todas as questões estão ou podem ser constitucionalizadas. Por essa razão, não é possível concordar com Carlos María López Espadafor, quando este afirma que seriam escassas as limitações que derivariam do Direito Internacional e do Direito Constitucional em relação à problemática dos aspectos internacionais do sistema tributário²⁴.

Pelo contrário, buscar-se-á no presente trabalho evidenciar as vantagens de se proceder à filtragem constitucional do Direito Tributário Internacional, com vistas a: a) proteger e promover os direitos fundamentais dos contribuintes nas operações transnacionais; b)

²⁰

Disponível

em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=188121&caixaBusca=N>>. Acesso em: 02 nov. 2012.

²¹ Para Carlos María López Espadafor, a cooperação internacional em matéria tributária, sem prejuízo de outros campos de atuação, tem encontrado dois campos de maior atuação: a cooperação entre os Estados para evitar a dupla tributação, principalmente, através dos convênios para evitar a dupla tributação, e de outro lado, a cooperação entre as administrações tributárias dos distintos Estados com vistas à aplicação efetiva dos tributos. *Principios Básicos de Fiscalidad Internacional*. Madri: Marcial Pons, 2010, p. 47 e 48.

²² BARROSO, Luís Roberto. Fundamentos Teóricos e Filosóficos do Novo Direito Constitucional Brasileiro (Pós-Modernidade, Teoria Crítica e Pós-Positivismo). **In:** *Revista da Faculdade de Direito da UERJ* (Volumes 8, 9 e 10 – anos 2000-2002). Curitiba: Juruá, 2010, p. 111.

²³ SANCHÍS, Luis Prieto. *El Constitucionalismo de los Derechos*. **In:** *Teoría del Neoconstitucionalismo*. Ensayos Escogidos. CARBONELL, Miguel (Coord). Madri: Trotta, 2007, p. 226.

²⁴ ESPADAFOR, Carlos María López. *Principios...*, *op. cit.*, p. 142.

potencializar ao máximo a força normativa dos princípios e regras específicos do Direito Tributário Internacional, através da releitura de seus institutos tradicionais; c) contribuir com a identificação, no caso concreto, do valor constitucionalmente protegido (segurança jurídica ou justiça); e, d) proporcionar, sob o viés argumentativo e da tópica, maior aceitação do tema tributário internacional pelos órgãos julgadores, tanto na esfera administrativa quanto na judicial²⁵.

O pós-positivismo apresenta o direito e a moral como dois elementos indissociáveis²⁶. O Direito, na qualidade de sistema aberto de valores, faz com que a Constituição seja permeável a elementos externos. Nos dizeres de Daniel Sarmento, há um relativo consenso na definição das características centrais do novo paradigma: adoção de métodos ou estilos mais abertos e flexíveis na hermenêutica jurídica, com destaque para a ponderação, valorização dos princípios, abertura da argumentação jurídica à moral, mas sem recair nas categorias metafísicas do jusnaturalismo, reconhecimento e defesa da constitucionalização do Direito e do papel de destaque do Judiciário na agenda de implementação dos valores da Constituição²⁷.

Será possível demonstrar que o Direito Tributário Internacional brasileiro se submete cada vez mais à moderna hermenêutica constitucional, valendo-se da pluralidade metodológica inerente ao Estado Democrático de Direito para promover os desideratos da Carta Magna. No ramo do Direito em estudo, existe um forte movimento em busca de uma justiça tributária material, ao invés de meramente formal, que deve ser compatível com a segurança jurídica do contribuinte.

²⁵ Ensina Luís Roberto Barroso: “Embora o fenômeno da constitucionalização do Direito, como aqui analisado, não se confunda com a presença de normas de direito infraconstitucional na Constituição, há um natural espaço de superposição entre os dois temas. Com efeito, na medida em que princípios e regras específicos de uma disciplina ascendem à Constituição, sua interação com as demais normas daquele subsistema muda de qualidade e passa a ter um caráter subordinante. Trata-se da constitucionalização das fontes do Direito naquela matéria. Neoconstitucionalismo..., *op. cit.*, p. 226. No direito comparado, Michael Stokes Paulsen doutrina que a Constituição americana tem sempre supremacia sobre o Direito Internacional. Justifica esse entendimento afirmando que o poder de dizer o direito está distribuído entre os três poderes do Estado, não derivando de organismos ou tribunais internacionais. *The Constitutional Power to Interpret International Law*. **In:** *Yale Law Journal* n° 118, 2009. Disponível em: <<http://www.yalelawjournal.org/images/pdfs/793.pdf>>. Acesso em: 02 jan. 2014. Confira, ainda, o artigo de Christopher Linde: *The U.S. Constitution and International Law: Finding the Balance*. **In:** *Journal of Transnational Law and Policy* n° 15, v. 2, 2006. Disponível em: http://www.law.fsu.edu/journals/transnational/backissues/issue15_2.html. Acesso em: 02 jan. 2014.

²⁶ Neste sentido, DWORKIN, Ronald. *Law and Morals*. **In:** *Justice in Robes*. Cambridge: Harvard University Press, 2006, p. 01-35. ALEXY, Robert. *Derecho y Moral*. **In:** *La Institucionalización de la Justicia*. Trad. Antonio Seone *et alli*. Granada: Editorial Comares, 2005, p. 31-54.

²⁷ SARMENTO, Daniel. *Por um Constitucionalismo Inclusivo: História Constitucional Brasileira, Teoria da Constituição e Direitos Fundamentais*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 252. De acordo com Ricardo Lobo Torres, a constitucionalização do Direito entende com a irradiação dos direitos fundamentais, no sentido de sua concretização. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário* (vol. I) – *Constituição Financeira, Sistema Tributário e Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 253.

Para Riccardo Guastini, a constitucionalização é uma questão de grau, no sentido de que um ordenamento pode estar mais ou menos constitucionalizado, dependendo de quantas e quais condições de constitucionalização estarão satisfeitas no interior do ordenamento²⁸. As condições de constitucionalização, conforme Guastini, pressupõem uma Constituição rígida, na qual existe um conjunto de princípios constitucionais (expressos ou implícitos) que não podem ser modificados de forma alguma, nem mesmo mediante revisão constitucional. É o que se chama de “Constituição material”. Outra condição é a garantia jurisdicional da Constituição, que no caso brasileiro é exercida pelo Supremo Tribunal Federal. A terceira condição é a força vinculante da Constituição, no sentido de que toda norma constitucional, independentemente de sua estrutura ou de seu conteúdo normativo, é uma norma jurídica genuína, vinculante e suscetível de produzir efeitos jurídicos.

A “sobreinterpretação” da Constituição é a quarta condição. Toda Constituição contém, fatalmente, lacunas. Diante desse fato, é possível proceder a dois tipos de interpretação: a literal, segundo a qual nenhuma Constituição é completa e por isso a Carta regula não mais que uma pequena parte da vida política e social, e, a extensiva, na qual a Constituição é “sobreinterpretada” de maneira que lhe sejam extraídas inúmeras normas implícitas, não expressas, idôneas para regular qualquer aspecto da vida social e política. O segundo tipo de interpretação nega a existência de lacunas e pressupõe que toda regra jurídica é regulada anteriormente por uma ou outra norma constitucional. Naturalmente, a “sobreinterpretação” requer uma Constituição vinculante e depende da postura do intérprete frente à Carta Magna.

A quinta condição é a aplicação direta das normas constitucionais. Se na concepção liberal clássica, a função da Constituição é limitar o poder político, o constitucionalismo moderno percebe a Constituição como capaz de moldar as relações sociais, de maneira que as normas constitucionais podem produzir efeitos diretos e serem aplicadas por qualquer juiz na ocasião de qualquer controvérsia. As duas últimas condições são a interpretação da lei conforme a Constituição e a influência desta última sobre as relações políticas, o que depende do conteúdo da Constituição, da postura dos juízes (especialmente do Tribunal Constitucional), dos órgãos constitucionais e dos atores políticos.

As condições de constitucionalização apresentadas por Riccardo Guastini são perfeitamente encontradas no ordenamento jurídico brasileiro, onde a Constituição é rígida,

²⁸ GUASTINI, Riccardo. La Constitucionalización del Ordenamiento Jurídico: el Caso Italiano. **In: Neoconstitucionalismo(s)**. CARBONEL, Miguel (Coord.). Madri: Trotta, 2009, p. 50-58.

vinculante e aplicada de maneira direta. Ademais, o Supremo Tribunal Federal atua como o grande guardião da Constituição Federal, adotando a interpretação conforme a Constituição como regra geral e influenciando as relações políticas, ainda que sujeito a eventuais represálias dos outros dois Poderes. O grande ponto de interesse para o Direito Tributário Internacional é a “sobreinterpretação” da Constituição. É válido dizer, com base na interpretação extensiva, que toda regra de tributação internacional pressupõe um fundamento prévio na Constituição Federal de 1988.

No decorrer do trabalho não será feita distinção entre normas de origem internacional (Direito Internacional Tributário) e normas de origem interna (Direito Tributário Internacional). Todas as normas, independentemente de sua origem, serão tratadas como parte do Direito Tributário Internacional. Quando se fizer referência a normas internas ou convencionais, assim se procederá apenas para fins didáticos.

Na verdade, a referência ao Direito Internacional Tributário só pode ser entendida como meramente classificatória, sem maior conteúdo substancial. Hoje, o Estado Constitucional e o Direito Internacional transformaram-se em conjunto²⁹. O Direito Constitucional não começa onde termina o Direito Internacional, assim como o Direito Internacional não cessa onde começa o Direito Constitucional. O Estado Constitucional Cooperativo, nos dizeres de Peter Häberle, desconhece alternativas de uma “primazia” do Direito Constitucional ou do Direito Internacional, porque as relações recíprocas são muito intensas e crescem conjuntamente. As relações econômicas internacionais do Estado Constitucional tornaram-se uma parte de suas relações internas. A “sociedade aberta” apenas adquire esse predicado quando também for uma sociedade aberta internacionalmente.

De acordo com o relatório da OCDE sobre “Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros”, sob a ótica dos poderes públicos, a globalização significa que as políticas nacionais (onde estão compreendidas as políticas fiscais) não podem ser concebidas de modo isolado, sem considerar os efeitos sobre as políticas de outros países e vice-versa³⁰. No mundo de hoje, a interação entre as políticas nacionais dos países é primordial.

Na oportunidade em que o Plenário do STF julgou por unanimidade ser ilícita a prisão civil do depositário infiel, o Ministro Gilmar Mendes enfatizou em seu voto que o texto constitucional claramente remete o intérprete a realidades normativas diferenciadas em face

²⁹ HÄBERLE, Peter. *Estado Constitucional Cooperativo*. Trad. Marcos Augusto Maliska e Elisete Antoniuk. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 12-19.

³⁰ A versão original em inglês do relatório da OCDE denomina-se: “*Base Erosion and Profit Shifting*”, também conhecido pela sigla BEPS. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264201248-pt>>. Acesso em: 01 set 2013.

da concepção tradicional do Direito Internacional Público e que os artigos 4º, parágrafo único, e 5º, parágrafos 2º, 3º e 4º, da Carta Magna, sinalizam para uma maior abertura constitucional ao direito internacional³¹.

O saudoso internacionalista Celso Duvivier de Albuquerque Mello define o Direito Constitucional Internacional como as normas constitucionais que regulamentam as relações exteriores do Estado³². As normas da Constituição que repercutem na ordem jurídica internacional limitam e regulamentam as atividades externas do Estado. Celso Duvivier ressalta que, por outro lado, existem casos em que a norma constitucional vai ter seu conteúdo fixado pelo Direito Internacional Público, como acontece com o art. 4º da Constituição de 1988, ao estabelecer os princípios que regem as relações internacionais do Brasil. A preocupação das Constituições brasileiras com a vida internacional do país já é encontrada desde a primeira Constituição de 1824³³.

Para Peter Häberle, a cooperação no Estado Constitucional não pode ser descrita definitivamente ou até mesmo catalogada³⁴. Isso iria contrariar sua abertura e a espontaneidade das formas isoladas de cooperação. Intensidade e grau, matérias, processos e instrumentos de cooperação ocupam uma considerável amplitude de variação.

Alguns princípios do Direito Tributário Internacional se vinculam mais estreitamente à justiça, enquanto outros estão mais relacionados à segurança jurídica, sendo certo que todos são aplicados mediante ponderação³⁵. A própria celebração de uma Convenção Contra a Dupla Tributação aproxima-se da segurança jurídica ao trazer a previsibilidade de regras como um dos fatores mais importantes a serem considerados quando da decisão sobre realizar ou não investimentos no Estado da fonte. O princípio *arm's length*, por sua vez, aproxima-se da justiça ao buscar a correta distribuição de capacidade contributiva entre os Estados soberanos, mas também se vale da segurança jurídica, por exemplo, quando da adoção de margens de lucro predeterminadas³⁶.

³¹ RE nº 466.343/SP, Rel. Min. Cezar Peluso, DJe 05.06.09.

³² MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. *Direito Constitucional Internacional: uma Introdução*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 6.

³³ MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. *Direito...*, *op. cit.*, p. 282.

³⁴ HÄBERLE, Peter. *Estado...*, *op. cit.*, p. 15.

³⁵ Conforme afirma Sergio André Rocha: “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”. *Princípios Gerais do Direito Internacional Tributário. In: Revista Dialética de Direito Tributário* nº 199. São Paulo: Dialética, 2012 (abril), p. 109.

³⁶ Exemplo recente de insegurança jurídica em matéria de preços de transferência é a falta de determinação precisa da data da transação para fins de preço parâmetro nos novos métodos introduzidos pela Lei nº 12.715/2012 (Método do Preço sob Cotação na Importação e Método do Preço sob Cotação na Exportação). Sobre o tema, confira: ORSINI, Elen Peixoto. MARCONDES, Daniel Gustavo Peixoto Orsini. Método de

No constitucionalismo contemporâneo, a colisão entre princípios é algo natural³⁷. Quando, por exemplo, a legislação sobre preços de transferência (*transfer price*) estabelece margens pré-fixadas em diversos de seus métodos, está, na verdade, estabelecendo concessões recíprocas entre os princípios da praticidade e da isonomia tributária, de modo a preservar ao máximo, os dois interesses em jogo³⁸.

Os princípios basilares da tributação internacional (territorialidade, universalidade, *arm's length*, dentre outros) podem e devem ser constitucionalmente compreendidos e potencializados, independentemente de qualquer inserção do direito infraconstitucional na Lei Maior. Trata-se do poder de irradiação dos inúmeros princípios hospedados no texto constitucional³⁹. O neoconstitucionalismo não se atrela apenas à ideia de limitação do poder político, mas, acima de tudo, à eficácia da Constituição, passando o texto constitucional a ser mais efetivo, especialmente perante a expectativa de concretização dos direitos fundamentais⁴⁰. A Constituição, que passa a ser o centro do sistema jurídico (a interpretação deve partir da Constituição), adota um modelo axiológico no qual são promovidos os direitos fundamentais e a dignidade da pessoa humana.

A filtragem constitucional do Direito Tributário Internacional ajuda a desmistificar o lugar comum que é a defesa da Convenção Modelo da OCDE e de seus comentários como parâmetros de interpretação. Para tanto, será demonstrado que a Magna Carta é a maior, melhor e mais segura fonte de interpretação para a tributação internacional. É certo que determinados conceitos ou institutos de Direito Tributário Internacional podem ser incorporados pelo ordenamento jurídico brasileiro e os trabalhos da OCDE têm sido de grande importância nesse sentido, mas a mencionada incorporação apenas é válida se estiver de acordo com os valores e os princípios constitucionais.

Preços Comparados e suas Variações. Produtos Idênticos e Similares. Ajustes Possíveis e Dificuldades Práticas. Elementos Complementares de Prova e seus Limites. **In:** *Tributos e Preços de Transferência* (4º vol.). SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). São Paulo: Dialética: 2013, p. 97 e 98.

³⁷ Os parâmetros doutrinários que seguiremos para a distinção entre princípios e regras serão as ideias defendidas por Robert Alexy e Ronald Dworkin. ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008. DWORKIN, Ronald. *Taking Rights Seriously*. Cambridge: Harvard University Press, 1999.

³⁸ Sobre o tema, confira o trabalho de Ricardo Marozzi Gregório: *Preços de Transferência: Arm's Length e Praticabilidade* (vol. V). São Paulo: Quartier Latin, 2011.

³⁹ SARMENTO, Daniel. *Por..., op. cit.*, p. 247.

⁴⁰ LENZA, Pedro. *Direito Constitucional Esquematizado* (13ª ed.). São Paulo: Saraiva, 2009, p. 9. Especificamente sobre o neoconstitucionalismo, confira a obra de Daniel Sarmento: *Neoconstitucionalismo no Brasil: Riscos e Possibilidades*. **In:** *Filosofia e Teoria Constitucional Contemporânea*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. Confira, ainda, o artigo de Guilherme Sandoval Góes: *Neoconstitucionalismo e Dogmática Pós-Positivista*. **In:** *A Reconstrução Democrática do Direito Público no Brasil*. BARROSO, Luís Roberto (Org.). Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 113-150.

Parece-nos um tanto quanto equivocado empreender uma negociação ou interpretação dos tratados brasileiros contra a bitributação com base, *prima facie*, na Convenção Modelo ou nos comentários da OCDE, quando a Constituição Federal de 1988 é, indubitavelmente, o parâmetro de validade máximo do nosso ordenamento jurídico. A subserviência acrítica ao padrão apresentado pela OCDE é prejudicial ao desenvolvimento nacional, principalmente quando se discute delimitação de competência tributária entre os Estados da fonte e de residência no momento da celebração de tratados contra a bitributação.

A análise aqui procedida não tem qualquer relação com uma proposta de direito constitucional global, fundado na comunidade internacional, na Carta das Nações Unidas ou algo semelhante⁴¹. Se, por um lado, é verdadeiro que o sistema internacional previsto na Carta das Nações Unidas tende a se tornar o direito comum a todos os Estados, em particular, através do estabelecimento de mecanismos de manutenção da paz e segurança internacional, por outro, ainda existe uma clara distinção entre membros e não membros da Organização, o que é incompatível, em princípio, com uma compreensiva universalidade⁴². Ademais, não existe um parlamento mundial com poderes legislativos⁴³. Essencialmente, a Assembleia Geral das Nações Unidas foi confinada pelos autores da Carta, a emitir recomendações.

É diante do contexto ora apresentado que se procederá a uma releitura constitucional do Direito Tributário Internacional, com vistas a destacar todas as vantagens daí decorrentes.

⁴¹ O art. 53 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (CVDT - Decreto Legislativo nº 496/09 e Decreto nº 7.030/09) pressupõe a existência de uma comunidade internacional dos Estados, ao mencioná-la expressamente: “É nulo um tratado que, no momento de sua conclusão, conflite com uma norma imperativa de Direito Internacional geral. Para os fins da presente Convenção, uma norma imperativa de Direito Internacional geral é uma norma aceita e reconhecida pela comunidade internacional dos Estados como um todo, como norma da qual nenhuma derrogação é permitida e que só pode ser modificada por norma ulterior de Direito Internacional geral da mesma natureza”.

⁴² TOMUSCHAT, Christian. *Obligations Arising for States Without or Against their Will*. Hague Academy of International Law (vol. 241). Holanda: Martinus Mijhoff, 1993, p. 219.

⁴³ TOMUSCHAT, Christian. *Obligations...*, *op. cit.*, p. 239.

1 TRIBUTAÇÃO EM BASES TERRITORIAL E UNIVERSAL

1.1 Premissas fundamentais

Existem duas premissas fundamentais para a compreensão da tributação brasileira em bases territorial e universal: o contexto econômico internacional em que está inserido o País e as balizas constitucionais do imposto de renda e da CSLL. A partir da primeira premissa é possível compreender porque nossa legislação tributária dá tanta ênfase à tributação em base territorial e, por outro lado, apresenta um grande déficit quanto à política fiscal aplicável à tributação em base universal. As balizas constitucionais do imposto de renda e da CSLL, por sua vez, são extremamente relevantes para a correta delimitação da pretensão tributária no campo internacional.

1.1.1 O Brasil no contexto econômico internacional

A primeira premissa fundamental é entender a posição do Brasil no contexto econômico internacional. Nosso país é a sexta maior economia do mundo, sendo uma potência emergente que, após a crise financeira global de 2008, acentuou ainda mais sua posição de importador de capital, por se tornar um porto seguro para investimentos estrangeiros⁴⁴.

De acordo com o relatório de investimento mundial da Conferência das Nações Unidas para Comércio e Desenvolvimento (CNUCD), o Brasil ocupa a quarta posição na preferência para o investimento direto estrangeiro a ser realizado entre os anos de 2012 e 2014⁴⁵. José Augusto Fontoura Costa apresenta as seguintes causas do investimento estrangeiro⁴⁶:

Tabela 1 – Causas do investimento estrangeiro no Brasil

⁴⁴ Conforme ensina Marilda Rosado de Sá Ribeiro, o escopo do Direito Internacional dos Investimentos abrange as relações entre os investidores e os Estados hospedeiros de investimentos, e passou a ser gradualmente utilizado como singular arcabouço de referência para a regulação de condutas soberanas. Direito dos Investimentos e o Petróleo. **In:** *Revista da Faculdade de Direito da UERJ* (v. 1, nº 18, 2010). Disponível em: <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/1360>>. Acesso em: 01 fev. 2014.

⁴⁵ Disponível em: <<http://www.unctad-docs.org/files/UNCTAD-WIR2012-Chapter-I-en.pdf>>. Acesso em: 12 dez. 2012. Diante dos dados levantados pela CNUCD e dos grandes eventos esportivos que acontecerão nos próximos anos no país, Marilda Rosado de Sá Ribeiro e Carolina Araújo de Azevedo justificam o fato de o Brasil ser um dos maiores receptores de investimentos estrangeiros no mundo. The Relationship Between Corruption and Foreign Investments in Brazil: Some Responses Against Corruption. **In:** *Panorama of Brazilian Law* (v. 1, nº 1, 2013). Disponível em: <http://www.panoramaofbrazilianlaw.com/index.php/brlaw/article/view/11>>. Acesso em 02 fev. 2014.

⁴⁶ COSTA, José Augusto Fontoura. *Direito Internacional do Investimento Estrangeiro*. Curitiba: Juruá, 2010, p. 38.

Busca de recursos	<ul style="list-style-type: none"> Recursos naturais (minérios, matérias-primas ou áreas para agricultura ou pecuária); Mão de obra barata ou especializada.
Busca de mercados	<ul style="list-style-type: none"> Mercados anteriormente servidos por importações ou com altas barreiras à importação; Fornecedores que acompanham seus clientes em expansão para o exterior.
Busca de eficiência	<ul style="list-style-type: none"> Integração e racionalização vertical ou horizontal das cadeias produtivas.
Busca de ativos estratégicos	<ul style="list-style-type: none"> Aquisições, fusões e alianças com objetivos estratégicos de longo prazo.

Na América do Sul, o Brasil é de longe o país que mais recebe investimentos estrangeiros, o que representa 31% (trinta e um por cento) de todo o investimento efetuado na região⁴⁷. Dentre os principais países destinatários de recursos estrangeiros na América Latina e Caribe, o Brasil ocupa o primeiro lugar⁴⁸.

No que se refere à exportação de capital, a experiência brasileira de investimento direto no exterior teve sua primeira fase entre a metade da década de sessenta e o ano de 1982⁴⁹. Foi um processo concentrado na PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. (PETROBRAS), em instituições financeiras e empresas de construção. Os problemas econômicos da década de oitenta, como a estagnação da produção industrial e as incertezas derivadas da alta inflação, conduziram à diminuição ou postergação dos investimentos no exterior. Entre 1983 e 1992, o setor financeiro foi responsável por 37% (trinta e sete por cento) dos investimentos realizados no exterior, a PETROBRAS participou com 30% (trinta por cento) e as empresas do setor manufatureiro representaram 10% (dez por cento).

Na primeira metade dos anos noventa, a abertura econômica estimulou um processo de reestruturação empresarial, tendo em vista que as empresas brasileiras diminuíram o grau de controle sobre o mercado doméstico, o que as conduziu a entender o mercado externo como uma estratégia permanente. Já em meados da década de noventa, a estabilização macroeconômica provocou ampliação significativa do mercado doméstico, juntamente com a

⁴⁷ Disponível em: <<http://www.unctad-docs.org/files/UNCTAD-WIR2012-Chapter-I-en.pdf/>>. Acesso em: 12 dez. 2012.

⁴⁸ Disponível em: <http://unctad.org/en/Pages/PressRelease.aspx?OriginalVersionID=83&Sitemap_x0020_Taxonomy=640;#WorldInvestmentReport&Product_x0020_Taxonomy=1566;#PressRelease>. Acesso em: 14 de dez. 2012.

⁴⁹ IGLESIAS, Roberto Magno; VEIGA, Pedro da Motta. *Promoção de Exportações via Internacionalização das Firmas de Capital Brasileiro*. Disponível em: <http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/livro_desafio/Relatorio-09.pdf>. Acesso em: 14 de dez. 2012.

apreciação (valorização) da taxa de câmbio real. Esses dois fatores desestimularam a expansão internacional das nossas empresas.

Entre os anos de 2010 e 2012, de acordo com o Núcleo de Negócios Internacionais da Fundação Dom Cabral, as margens de lucro das transnacionais brasileiras foram maiores no mercado doméstico do que no exterior⁵⁰. Ademais, nossas transnacionais estão mais satisfeitas com o desempenho no mercado interno do que no internacional, seja sob o ponto de vista financeiro, operacional ou geral. Em que pese todos esses dados, o investimento brasileiro direto no exterior aumentou 42% (quarenta e dois por cento) entre os anos 2007 e 2011, conforme dados do Banco Central do Brasil⁵¹.

O cenário brasileiro no contexto econômico internacional demonstra que o país é, tradicionalmente, importador de capital⁵². A estabilidade econômica e o forte mercado doméstico terminam por desestimular a exportação de capital e atrair ainda mais os investimentos estrangeiros. O Brasil nunca foi tão importador de capital como nos dias atuais! Isso explica a forte ênfase na tributação em base territorial - ainda que, em algumas situações, ao arrepio da Constituição Federal - e o grande déficit quanto à tributação em base universal. A presente afirmação pode ser confirmada em entrevista concedida pelo atual Coordenador-Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil, segundo o qual, no Brasil, ainda prevaleceria a importação de investimentos e o sistema tributário teria que agir de acordo com o “cenário atual”⁵³. Segue afirmando:

Na verdade, nós somos preponderantemente importadores de capital. Isso [a mudança para o país passar a ser exportador de capital] é um processo de longo prazo. O fato de ter uma Gerdau, uma Embraer, e outras empresas que hoje são verdadeiras multinacionais, que estão investindo no exterior, não quer dizer que nossa situação seja essa. Estamos em uma situação diferenciada sim. E é a partir dessa abordagem que o governo brasileiro e a Receita Federal têm examinado a situação.

⁵⁰ Disponível em: <http://www.fdc.org.br/pt/Documents/2012/ranking_transnacionais_brasileiras2012.pdf>. Acesso em 14 dez. 2012.

⁵¹ Disponível em: <<http://www4.bcb.gov.br/rex/cbe/port/ResultadoCBE2011.asp?idpai=CBE>>. Acesso em 14 dez. 2012.

⁵² “O ingresso maciço de capitais estrangeiros nos países periféricos latino-americanos, no curso da década de sessenta, sob a forma de investimentos diretos produziu desequilíbrios estruturais como a disparidade de nível de vida entre grupos populacionais e desemprego aberto, além da concentração econômica em determinadas áreas, com agravamento das tensões sociais. (...). Ainda na década de sessenta, a duplicidade de imposição tributária e a existência de diferenças nos sistemas jurisdicionais criavam dificuldades para a maior internacionalização do capital dessas empresas. Tais obstáculos passaram a ser derrubados, a partir da década de setenta, com a assinatura de acordos para evitar a dupla tributação, a concessão de incentivos fiscais e a instituição de contratos-padrão com cláusula de eleição de foro ou compromissória”. CERQUEIRA, Luis Eduardo Bianchi. *Ordem..., op. cit.*, p. 257, 267 e 268.

⁵³ Disponível em: <<http://agenciabrasil.ebc.com.br/noticia/2011-05-05/internacionalizacao-de-empresas-brasileiras-esbarra-em-regras-tributarias-dizem-especialistas>>. Acesso em 09 set. 2012.

A Exposição de Motivos que acompanhou a Medida Provisória nº 563/2012, modificadora de diversas regras sobre preços de transferência e posteriormente convertida na Lei nº 12.715/2012, demonstrou uma forte preocupação com os novos parâmetros de conformação do comércio internacional, decorrentes das diretrizes de política econômica de determinados países para fazer frente às consequências da crise financeira de 2008⁵⁴. A política monetária expansionista e o aumento dos gastos fiscais resultaram em expressiva ampliação do fluxo de capitais para os países emergentes. A consequência desse cenário é a perda de competitividade da produção nacional. Como consta da própria Exposição de Motivos, deve-se “orientar a ação do Estado com vistas a resguardar investimentos realizados na indústria e assegurar a inserção competitiva em mercados externos conquistados ao longo do tempo”.

Se a importação de capital é importante porque certas tecnologias e conhecimentos são indispensáveis para a promoção do desenvolvimento nacional, a exportação de capital permite a entrada de divisas no país. Não se pode olvidar que um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil é, justamente, garantir o desenvolvimento nacional (art. 3º, inc. II da Constituição Federal de 1988).

O cenário econômico atual não se contenta com um arcabouço jurídico condizente apenas com a atração de investimentos estrangeiros. Vivencia-se, nos dias atuais, uma enorme defasagem entre o direito fundamental ao desenvolvimento nacional e a legislação tributária infraconstitucional aplicável às pessoas jurídicas residentes no Brasil que pretendam ser exportadoras de capital. Como visto anteriormente, o investimento brasileiro no exterior é cada vez maior e a política fiscal brasileira não pode ignorar esse fato. André Martins de Andrade ensina⁵⁵:

⁵⁴ Seguem os exatos termos da Exposição de Motivos nº 25/2012: “66. É importante assinalar que as diretrizes de política econômica adotadas por diversos países, notadamente Estados Unidos da América, membros da União Européia e Japão, para fazer face aos efeitos subsequentes à crise financeira de 2008, determinaram novos parâmetros para a conformação do comércio internacional. Com efeito, a combinação de uma política monetária expansionista e *pari passu*, de uma forte expansão dos gastos fiscais, resultaram em expressiva ampliação do fluxo de capitais para os países emergentes. Esse movimento engendrou, em âmbito doméstico, contínuo processo de valorização cambial, desestímulo às exportações e correlata perda de competitividade da indústria nacional, com efeitos adversos para o saldo da balança comercial.

67. Com referência à dinâmica das importações do País, importa lembrar que o crescimento da economia brasileira, nos últimos anos, tem sido pautado, principalmente, pela demanda interna, que reforçou a utilização de insumos importados em alguns setores. Esse processo, aliado ao mencionado desestímulo às exportações, contribuiu para acentuar a expressiva perda de competitividade da produção nacional.

68. Diante desse quadro, é notório reconhecer os esforços do setor produtivo nacional em prol da superação dos desafios delineados e, portanto, orientar a ação do Estado com vistas a resguardar investimentos realizados na indústria e assegurar a inserção competitiva em mercados externos conquistados ao longo do tempo”.

⁵⁵ ANDRADE, André Martins de. *A Tributação Universal da Renda Empresarial: uma Proposta de Sistematização e uma Alternativa Inovadora*. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 68.

Reitere-se que a intensificação do fenômeno de internacionalização do capitalismo ao fazer esmaecer as fronteiras nacionais em todos os campos, inclusive com respeito à tributação, tende a superar a clássica distinção entre os países importadores e exportadores de capital. Passam a ser todos, no mundo globalizado, importadores e exportadores de capital ao mesmo tempo.

Em que pese ser pequeno o número de contribuintes exportadores de capital, trata-se, via de regra, de grandes agentes econômicos. A Constituição Federal deve, portanto, promover e proteger tanto a importação quanto a exportação de capital. Afinal, o Brasil necessita da entrada de capitais para desenvolver suas próprias atividades industriais, comerciais e agrícolas, mas também é inegável que precisa exportar capital para a manutenção ou expansão do mercado⁵⁶. Merece destaque as palavras do Ministro Celso de Mello, segundo o qual a Constituição deve se adequar “às novas exigências, necessidades e transformações resultantes dos processos sociais, econômicos e políticos da sociedade contemporânea”⁵⁷.

1.1.2 Balizas constitucionais do imposto de renda e da CSLL

O poder de submeter à tributação a renda gerada pelos contribuintes é um atributo da própria soberania dos Estados⁵⁸. A soberania tributária é o poder institucionalizado que coloca o Estado como sujeito da ordem mundial, com autonomia e independência na determinação dos fatos tributáveis, procedimentos de arrecadação e fiscalização dos tributos⁵⁹.

A tributação sobre a renda é de competência privativa da União, tanto no que se refere ao imposto de renda (art. 153, inc. III, da CRFB/88), quanto no que concerne à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (art. 149, *caput*, c/c art. 195, inc. I, al. c, ambos da CRFB/88), tributos tipicamente relacionados à tributação internacional brasileira⁶⁰. A lei ordinária, em

⁵⁶ De forma semelhante, mas estabelecendo a referida distinção sob a ótica dos Estados em desenvolvimento e dos Estados desenvolvidos, Antônio de Moura Borges. *Noções...*, *op. cit.*, p. 72.

⁵⁷ STF, RE nº 466.343/SP, Tribunal Pleno, Rel. Min. Cezar Peluso, DJe 05.06.09.

⁵⁸ ANTÓN, Fernando Serrano. ¿Hacia la Unificación del Derecho Tributario para Residentes y no Residentes? **In: *Direito Tributário Internacional Aplicado*** (vol. III). TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 66.

⁵⁹ TÔRRES, Heleno. Princípio da Territorialidade e Tributação de Não-Residentes no Brasil. *Prestações de Serviços no Exterior. Fonte de Produção e Fonte de Pagamento*. **In: *Direito Tributário Internacional Aplicado***. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 74.

⁶⁰ Estabelece a Constituição Federal de 1988: art. 153. “Compete à União instituir impostos sobre: III - renda e proventos de qualquer natureza”. Art. 149, *caput*. “Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo”. Art. 195. “A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante

respeito ao princípio da legalidade tributária (art. 150, inc. I, da CRFB/88), prevê os principais aspectos de ambas as exações (fato gerador, sujeito passivo, base de cálculo, alíquota, etc.)⁶¹. Fala-se correntemente em um aparente princípio do efeito negativo das CCDTs, segundo o qual o tratado não tributa. Ora, se apenas a lei interna dos Estados tem o poder de tributar - no Brasil, por exemplo, isto está previsto expressamente na própria Constituição Federal de 1988 -, afirmar que o tratado não tributa, não passa de uma mera constatação, inconfundível com um princípio jurídico. O que existe nos ordenamentos jurídicos que adotam o Estado Democrático de Direito é o princípio da legalidade tributária. Nos dizeres de Kees van Raad, o cerne da questão não é saber se um tratado contém alguma regra que permita a tributação, mas se há nele alguma disposição que proíba a aplicação irrestrita da legislação tributária interna⁶². O efeito restritivo das CCDTs sobre o Direito Tributário interno representa limitação na tributação, jamais ampliação⁶³.

Quanto ao imposto de renda, Ricardo Lobo Torres doutrina⁶⁴:

A renda e proventos são conceitos constitucionais abertos, que devem ser trabalhados pela doutrina e pela legislação. A CF não opta por qualquer das teorias elaboradas sobre a noção de renda nem define o fato gerador do tributo. O legislador tem, portanto, liberdade para a concretização normativa, respeitados os limites do sentido possível do conceito de renda, acrescido da noção residual de proventos, como acréscimo de patrimônio em determinado lapso de tempo.

recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: c) o lucro”.

⁶¹ De acordo com o art. 150, inc. I da Constituição Federal de 1988: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”. O Código Tributário Nacional (CTN – Lei nº 5.172/66) prevê: Art. 97. “Somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção; II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo; IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades”.

⁶² RAAD, Kees van. Cinco Regras Fundamentais para a Aplicação de Tratados para Evitar a Dupla Tributação. *In: Revista de Direito Tributário Internacional* nº 1. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 197.

⁶³ “Contracting States mutually restrict their substantive tax laws by means of double taxation conventions. They divide among each other – in areas in which overlaps is to be expected – the circumstances giving rise to taxation. When double taxation conventions contain no specific provisions, whether this is the case because the contracting parties did not intend to cover a certain area or because the possibility of overlap was not identified, domestic tax laws of the respective Contract State take hold”. VOGEL, Klaus e PROKISCH, Rainer. Interpretation of Double Taxation Conventions. *Cahiers de Droit Fiscal International (International Fiscal Association – IFA - Volume LXXVIIIa)*. Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1993, p. 74 e 75.

⁶⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário* (17ª ed.). Rio de Janeiro: Renovar, 2010, p. 379 e 380.

O sentido possível dos conceitos de renda e provento, portanto, está sempre relacionado à idéia de acréscimo de patrimônio dentro de determinado lapso temporal⁶⁵. A Constituição Federal de 1988 não conceituou as duas expressões. De acordo com a jurisprudência do STF, a renda possui um sentido constitucional polissêmico, não ontológico, de maneira que é válido o conceito legal⁶⁶.

Mas é unânime o entendimento de que sem acréscimo patrimonial não há que se falar em incidência de imposto de renda. O STF adota esse sentido já de longa data, como demonstra o voto do Ministro Cunha Peixoto: “Na verdade, por mais variado que seja o conceito de renda, todos os economistas, financistas e juristas se unem em um ponto: renda é sempre um ganho ou acréscimo do patrimônio”⁶⁷. Em outro julgado da Suprema Corte, o Ministro Carlos Velloso afirmou não lhe parecer ser possível a afirmativa no sentido de que possa existir renda ou provento sem que haja acréscimo patrimonial⁶⁸.

Quanto à CSLL, em igual direção, o texto constitucional não qualifica o lucro. Existe certa margem para o legislador ordinário, “que apenas não poderá determinar tributação do que não constituir acréscimo patrimonial da empresa”⁶⁹. O imposto de renda e a CSLL se distinguem pela destinação da arrecadação, mas ambos repousam sobre a mesma materialidade tributável⁷⁰. Quando o STF julgou constitucional a instituição da CSLL, o Ministro Ilmar Galvão votou no sentido de que não se pode ver inconstitucionalidade no fato de a contribuição ter fato gerador e base de cálculo idênticos ao do imposto de renda, pela singela razão de que não há na Constituição Federal nenhuma norma que vede a incidência dupla de imposto e contribuição sobre o mesmo fato gerador⁷¹.

A regra da irretroatividade da lei, aplicável tanto ao imposto de renda quanto à CSLL, determina que nenhum tributo será cobrado se a lei que o instituir não for anterior ao fato gerador, por ela criado ou majorado (art. 150, inc. III, al. *a* da CRFB/88). Assim, garante-se a segurança jurídica (previsibilidade e confiabilidade) e o princípio da não surpresa do

⁶⁵ Por todos: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 41-45.

⁶⁶ Nesse sentido: RE nº 201.465/MG, Tribunal Pleno, Rel. p/ Acórdão Min. Nelson Jobim, DJ 17.10.03. ADI nº 2.588/DF, Rel. Min. Ellen Gracie, 09.12.04, Informativo nº 373 – Ação ainda pendente de conclusão. RE nº 582.525/SP, Tribunal Pleno, Rel. Min. Joaquim Barbosa, 22.10.08, Informativo nº 525 – processo reconhecido em Repercussão Geral e ainda pendente de conclusão.

⁶⁷ STF, RE nº 89.791/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Cunha Peixoto, DJ 20.10.1978.

⁶⁸ STF, RE nº 117.887/SP, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso DJ 23.04.1993.

⁶⁹ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência* (13ª ed.). Porto Alegre: Livraria do Advogado; ESMAFE, 2011, p. 527.

⁷⁰ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos...*, *op. cit.*, p. 972. Como se sabe, a CSLL destina-se a custear a seguridade social.

⁷¹ STF, RE nº 146.733/SP, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, DJ 06.11.1992.

contribuinte, ao mesmo tempo em que se descreve como deve agir o Poder Legislativo⁷². Essa regra, assim como o princípio da legalidade, constitui base fundamental para o exercício da competência tributária e encontra institutos similares em todas as áreas do Direito. De fato, a localização da lei no tempo e a limitação temporal para sua aplicabilidade são condições *sine qua non* de segurança jurídica.

Por sua vez, a regra da anterioridade tributária é, nos termos da jurisprudência do STF, direito e garantia fundamental do contribuinte⁷³. Conforme ensina Humberto Ávila, sua dimensão preponderante é de regra, na medida em que descreve o comportamento a ser adotado pelo Poder Legislativo, proibindo a instituição ou majoração de tributo no mesmo exercício em que a lei que os instituiu ou aumentou foi publicada⁷⁴. Mas também possui sentido normativo indireto de princípio, na medida em que estabelece o dever de buscar um ideal de previsibilidade, controlabilidade, inteligibilidade e de mensurabilidade relativamente aos tributos que os entes federativos competentes poderão instituir ou aumentar.

O imposto de renda se submete à regra da anterioridade do exercício social, mas não obedece à anterioridade nonagesimal instituída pela Emenda Constitucional nº 42/03⁷⁵. No que se refere à CSLL, a anterioridade nonagesimal é garantida pelo art. 195, § 6º da CRFB/88, mas não se confunde com a anterioridade nonagesimal da Emenda Constitucional nº 42/03, porque não exige que a cobrança do tributo apenas seja feita no exercício posterior⁷⁶.

É possível verificar a aplicação dessas regras constitucionais na tributação internacional. O parágrafo único do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 pretendeu fazer com que os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 fossem considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, para fins de

⁷² ÁVILA, Márcio. *Curso de Direito Tributário* (2ª ed.). Rio de Janeiro: Torre Jurídica, 2012, p. 95 e 96.

⁷³ STF, ADI nº 939/DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sidney Sanches, DJ 18.03.94. Nesse *leading case* que tratou da instituição do Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (IPMF), o STF considerou o princípio da anterioridade como uma cláusula pétrea.

⁷⁴ ÁVILA, Humberto. *Sistema...*, *op. cit.*, p. 154.

⁷⁵ No que se refere à anterioridade nonagesimal instituída pela Emenda Constitucional nº 42/03, confira os seguintes dispositivos constitucionais: Art. 150. “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: III - cobrar tributos: b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; § 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I”.

⁷⁶ Estabelece o art. 195, § 6º da CRFB/88: “As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, "b"”.

determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, salvo se ocorresse, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor. Na petição inicial da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.588/01, arguiu-se inteligentemente a constitucionalidade do dispositivo, estabelecendo-se duas alternativas: a) se a intenção era abranger os lucros apurados entre a edição da Medida Provisória e 31 de dezembro de 2001, haveria clara violação ao princípio da anterioridade tributária; b) se a intenção era tributar os lucros apurados até 31 de dezembro de 2001, haveria também violação à regra da irretroatividade da lei tributária. O colegiado do STF acabou declarando, por maioria, inconstitucional a retroatividade prevista no dispositivo.

É bem verdade que às vezes o equívoco não é cometido pelo legislador, mas pelo aplicador da norma. A tributação em base mundial da CSLL foi introduzida no ordenamento jurídico através do art. 19 da Medida Provisória nº 1.858-6/99, publicada no DOU de 30 de junho. Em razão da anterioridade nonagesimal, a produção de efeitos da Medida Provisória (leia-se: a consideração da CSLL em bases universais) apenas valeria a partir de 1º de outubro de 1999. Mas o fisco pretendeu, em determinada situação concreta, cobrar a CSLL em bases universais desde 1º de julho de 1999, o que viola a irretroatividade tributária e a regra da anterioridade nonagesimal. A pretensão fiscal foi rechaçada pelo Conselho de Contribuintes⁷⁷.

1.2 A tributação da renda em base territorial

A tributação da renda em base territorial (*source income taxation*) significa que o tributo incidirá exclusivamente sobre fatos que tenham ocorrido dentro do território de determinado Estado, ainda que o beneficiário do rendimento seja não residente. Os resultados auferidos pelo residente no exterior são excluídos da tributação sobre a renda. Se cada Estado tributasse apenas a receita auferida em seu território, não existiria o problema da cumulação de competências tributárias (dupla ou pluritributação internacional da renda). É muito mais fácil controlar e comprovar as rendas produzidas internamente do que aquelas auferidas no exterior.

A tributação territorial serviu por longo tempo aos países em desenvolvimento, caracterizadamente importadores de capital⁷⁸. De nada valeria o Estado tributar a renda universalmente auferida por seus residentes ou nacionais, na medida em que não haveria, em

⁷⁷ Acórdão nº 10197031 (Processo nº 16327001266200540). Primeiro Conselho de Contribuintes. Primeira Câmara. Turma Ordinária. Decisão de 13/11/2008.

⁷⁸ ANDRADE, André Martins de. *A Tributação...*, op. cit., p. 41.

princípio, excedentes de poupança investidos no exterior⁷⁹. Essa é uma das razões pelas quais os países importadores de capital costumam defender a caracterização da figura do Estabelecimento Permanente (EP) em seu território, para fins de tributação, em período de tempo mais curto do que o tradicionalmente defendido pela OCDE (doze meses)⁸⁰. O Brasil apresentou, juntamente com a Tailândia e o Vietnã, reserva ao dispositivo da Convenção Modelo da OCDE que estabelece esse prazo, defendendo o período de seis meses de permanência no território brasileiro, conforme adotado pela Convenção Modelo da ONU⁸¹.

Mas, o fato de o Estado adotar exclusivamente a tributação territorial pode dar margem a tratamento anti-isonômico. O residente passa a poder organizar seus negócios de maneira a auferir receita no exterior que não seja tributada pelo Estado em que é residente. Isso afeta, indubitavelmente, o princípio da isonomia entre os residentes que auferem rendas apenas no território nacional e aqueles que as auferem também ou exclusivamente no exterior.

1.2.1 Os critérios da fonte de produção e da fonte de pagamento

O Brasil adota a tributação territorial por meio dos critérios da fonte de produção e da fonte de pagamento. De acordo com o primeiro critério, tributam-se os rendimentos produzidos no território nacional (conceito econômico), pouco importando se o rendimento foi auferido por um residente fiscal ou não. O CTN confirma essa regra ao prever que a incidência do imposto de renda independe da nacionalidade da fonte de produção (art. 43, §

⁷⁹ Na América Latina, o Paraguai e o Uruguai são exemplos de países que adotam a territorialidade da tributação.

⁸⁰ Conforme afirmado em estudo anterior: “O Estabelecimento Permanente pode ser definido como o critério utilizado para decidir se determinado país tem jurisdição tributária sobre operações de pessoa não-residente, praticadas em seu território (princípio da força de atração restrita). Insta acrescentar que referidas operações decorrem de atividades comerciais desenvolvidas em determinado lugar que está à disposição do não-residente. O tratamento tributário dado aos EP(s) difere do destinado aos demais rendimentos de pessoas não-residentes. Neste último caso, a **tributação é analítica** (individualiza-se o rendimento e a incidência ocorre sobre o valor bruto), em atenção ao princípio da fonte, enquanto nos EP(s) a **tributação é sintética** (considera-se o rendimento global – receitas e despesas)”. (Grifos no original). ÁVILA, Márcio. *Preços de Transferência na Indústria do Petróleo (Transfer Price)*. Rio de Janeiro: Interciência, 2010. p. 76 e 77. Para uma visão ampla do assunto, confira a obra de Paulo Caliendo: *Estabelecimentos permanentes em direito tributário internacional*. São Paulo: RT, 2005.

⁸¹ Consta do parecer da Comissão de Relações Exteriores (Câmara dos Deputados) a respeito da CCDT Brasil-China: “Sabidamente, as sedes das grandes empresas multinacionais, estão localizadas nos países mais ricos. Não tivesse sido, então, criada a figura do estabelecimento permanente, os países mais pobres (signatários de acordo com os países mais ricos) ver-se-iam impedidos de tributar os rendimentos que relutam das operações realizadas pelos estabelecimentos das grandes empresas. Trata-se de uma cláusula que o Brasil, tradicionalmente, tem feito constar nos acordos que celebra, mesmo quando celebra acordos com países de categoria econômica inferior. Nada garante que, no futuro, o outro país signatário não terá superado o Brasil em desenvolvimento. É uma das cláusulas mais importantes do acordo sob exame”. Disponível em: <<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD02JUL1992.pdf#page=86>>. Acesso em: 11 jan. 2013.

1º)⁸². Aqui, portanto, ganha relevo a relação econômica com o Estado. É o que justifica, por exemplo, a tributação sobre o ganho de capital eventualmente existente na alienação de bens localizados no Brasil, ainda que o alienante e o adquirente sejam não residentes (art. 26 da Lei nº 10.833/03)⁸³. Afinal, “o elemento de conexão não se prende ao sujeito passivo, mas vincula-se à situação do objeto que deu origem à renda submetida à incidência”⁸⁴.

A relação econômica com o Estado também foi explorada em importante precedente da jurisprudência germânica. No caso *Pipeline*, a Segunda Câmara da Corte Fiscal Federal da Alemanha entendeu que certo oleoduto de propriedade de empresa holandesa, na parte em que o sistema de tubulação passava pelo território alemão, deveria ser tributado por este último Estado⁸⁵. Ou seja, a parte do oleoduto holandês na Alemanha foi considerada como EP pelo fato de desenvolver atividade comercial, ainda que apenas por mecanismos automáticos de transporte de óleo. Decidiu-se que a ausência de equipe de pessoal para manutenção, a localização do oleoduto no subsolo, ou a dependência do restante do sistema de tubulações, não seriam elementos suficientes para afastar a tributação.

O critério da fonte de produção, ao identificar a geração de riquezas em território nacional, está de acordo com o princípio da capacidade contributiva. Mas nosso país não se limita a tributar a renda com base na fonte de produção. Tributa também com fundamento no critério da fonte de pagamento (conceito financeiro)⁸⁶. Se o pagamento for feito a partir do Brasil, haverá uma retenção do imposto de renda pela fonte pagadora (“responsável

⁸² Estabelece o art. 43, § 1º do CTN, introduzido pela Lei Complementar nº 104/01: “A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção”.

⁸³ A Lei nº 10.833/03 prevê no art. 26: “O adquirente, pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, ou o procurador, quando o adquirente for residente ou domiciliado no exterior, fica responsável pela retenção e recolhimento do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital a que se refere o art. 18 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, auferido por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior que alienar bens localizados no Brasil”.

⁸⁴ ANDRADE, André Martins de. Os Limites da Tributação Universal da Renda e a ADI nº 2.588. **In:** *Revista Fórum de Direito Tributário* nº 29. Belo Horizonte: Fórum, 2007 (set./out.), p. 10.

⁸⁵ Cfr. BUNDESFINANZHOF, *Rohrleitung-Entscheidung* – II R 12/92 AO 1977 (1996), Disponível em: <<http://home.germany.net/101-274850/pipeline.html>>. Acesso em: 07 dez. 2012. Sobre o tema: ÁVILA, Márcio. Estabelecimento Permanente na Indústria do Petróleo (Estruturas *Onshore* e *Offshore*). **In:** *Revista Fórum de Direito Tributário* nº 32. Belo Horizonte: Fórum, 2008 (mar.-abr.), p. 97-110.

⁸⁶ O art. 685 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR - Decreto nº 3.000/99) prevê: “Os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, estão sujeitos à incidência na fonte: I - à alíquota de quinze por cento, quando não tiverem tributação específica neste Capítulo, inclusive: a) os ganhos de capital relativos a investimentos em moeda estrangeira; b) os ganhos de capital auferidos na alienação de bens ou direitos; c) as pensões alimentícias e os pecúlios; d) os prêmios conquistados em concursos ou competições. II - à alíquota de vinte e cinco por cento: a) os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços; b) ressalvadas as hipóteses a que se referem os incisos V, VIII, IX, X e XI do art. 691, os rendimentos decorrentes de qualquer operação, em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a vinte por cento, a que se refere o art. 245”.

tributário”). Para Borges, embora a fonte produtora seja a mais indicada, a fonte pagadora é mais frequentemente adotada, em razão das dificuldades que existem, especialmente nos dias de hoje, na determinação do local onde certas atividades são efetivamente desenvolvidas⁸⁷.

Ocorre que a tributação com base na fonte de pagamento só se justifica se a fonte produtora também estiver localizada no Brasil⁸⁸. Imagine situação em que uma pessoa residente no Estado “A” contrate a prestação de serviços de informática de pessoa residente no Estado “B”, a serem executados neste último Estado. Concluído o serviço, a pessoa do Estado “A”, que está passando por um problema de fluxo de caixa, pede que sua controladora residente no Brasil (Estado “C”) efetue o pagamento à pessoa do Estado “B”. Nessa hipótese, não há nada que justifique a retenção de imposto de renda na fonte no Brasil, porque aqui não ocorreu qualquer manifestação de capacidade contributiva⁸⁹. A maior comprovação disso é que a controladora brasileira poderá se reembolsar da despesa efetuada em nome da controlada residente no Estado “A”. A pessoa aqui residente agiu como mero agente pagador. A capacidade contributiva se dá no país em que o serviço é executado (Estado “B”), sendo nesta jurisdição que deve incidir, caso existente, a tributação sobre o acréscimo patrimonial.

Imagine outra hipótese na qual uma pessoa residente no Brasil contrata a prestação de serviços de informática de pessoa norte-americana, a serem executados no Brasil. Nesse caso, a fonte produtora (atividade de prestação de serviços) está localizada em território nacional, o que justifica plenamente a retenção na fonte pelo tomador do serviço. Perceba que o tomador tem legitimidade para ser responsável tributário porque a empresa americana está auferindo renda no território nacional e seria contribuinte caso a lei não tivesse elegido o primeiro como responsável⁹⁰. Naturalmente, o legislador tributário prefere eleger o tomador como responsável porque o prestador é uma empresa estrangeira que, justamente por não ser residente no Brasil, não tem o dever de cumprir inúmeras obrigações tributárias acessórias. De

⁸⁷ BORGES, Antônio de Moura. Delimitação da Competência Tributária Internacional em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital. **In:** *Revista Fórum de Direito Tributário* nº 25. Belo Horizonte: Fórum, 2007 (jan.-fev.), p. 119.

⁸⁸ Nesse sentido: TÔRRES, Heleno. Princípio..., *op. cit.*, p. 90-96. XAVIER, Alberto. *Direito...*, *op. cit.*, p. 439.

⁸⁹ Art. 145, § 1º da Constituição Federal de 1988: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

⁹⁰ O Código Tributário Nacional prevê no art.121, o seguinte: “Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

qualquer forma, o que importa é que o fato gerador do imposto de renda ocorre em território nacional.

O último cenário a ser vislumbrado é aquele em que a pessoa residente no Brasil contrata a prestação de serviços de informática de pessoa norte-americana, a serem prestados também em território americano. Fica claro que a capacidade contributiva se manifesta no exterior, onde o serviço (atividade produtiva) está sendo executado e não no Brasil. Para que esteja de acordo com o princípio constitucional da capacidade contributiva, a tributação da renda em base territorial tem que pressupor uma relação econômica com o país. Quando o pagamento é realizado por pessoa jurídica brasileira, mas a relação econômica (atividade produtiva) é toda desenvolvida no exterior, não é constitucionalmente possível falar em tributação sobre a renda.

Como será visto no próximo item, o Brasil apenas tributa eventos ocorridos no exterior (base universal) se o critério de residência estiver presente. Por ora, basta dizer que o prestador de serviços americano não é residente fiscal no Brasil, de maneira que a retenção do imposto de renda na fonte não se justifica. Não vale aqui o argumento segundo o qual a fonte pagadora atua como responsável tributário, já que o fisco brasileiro não tem jurisdição tributária sobre tal rendimento. Diante da inexistência de fato gerador, não há contribuinte nem responsável.

Por todo o exposto, é possível concluir que a tributação sobre a renda em base territorial, para que esteja de acordo com o princípio da capacidade contributiva, só possui um único critério: a fonte de produção. A fonte de pagamento é um falso critério porque não se presta como signo presuntivo de riqueza⁹¹. Pelo contrário, sob a ótica da pessoa jurídica brasileira, caso o pagamento esteja relacionado à atividade-fim da empresa, será uma despesa dedutível para o imposto de renda, o que representa a antítese do acréscimo patrimonial. Recentemente, o STJ analisou hipótese de aplicação de CCDT quando empresa estrangeira presta serviço para empresa brasileira. No REsp nº 1.161.467 (Segunda Turma, DJe 01/06/12), o Ministro Relator Castro Meira entendeu que: “Em última análise, a remessa de rendimentos para o exterior, para pagamento de serviços prestados por empresa estrangeira,

⁹¹ Alberto Xavier defende a cumulatividade das fontes de produção e pagamento em território nacional mas excepciona a prestação de serviços prestados por residentes no exterior. De acordo com o doutrinador (itálico no original): “Para que ocorra a incidência de imposto no Brasil, é necessário, repita-se, que no Brasil se localizem *cumulativamente* a fonte de produção e a fonte de pagamento. A única exceção a este requisito cumulativo, em matéria de rendimentos, é o caso da remuneração da prestação de serviços prestados por residentes no exterior, em relação aos quais a lei se contenta com a localização no Brasil da *fonte de pagamento*, declarando irrelevante o local de fonte de produção”. *Direito...*, *op. cit.*, p. 439.

constitui despesa para a empresa remetente, e não rendimento”. Como dito anteriormente, o fato de o país ser fortemente importador de capital provoca situações como a presente, em que a tributação em base territorial ocorre em aberta contradição com a Constituição Federal de 1988.

1.3 A tributação da renda em base universal

A tributação da renda em base universal (*world wide income taxation*), tradicionalmente adotada pelos países exportadores de capital, alcança todos os rendimentos auferidos pelo residente ou nacional de determinado Estado, sejam tais receitas obtidas em território nacional ou no exterior. Amplia-se a base tributária para além das fronteiras nacionais, normalmente porque o Estado se sente pressionado pelo movimento de capitais no mercado mundial e, conseqüentemente, pela necessidade de combater a evasão fiscal. O Estado que adota a tributação em base mundial sempre a conjuga com a tributação territorial. O devido aparelhamento da administração tributária é pressuposto para uma eficiente fiscalização da renda universal.

É importante lembrar que o imposto de renda foi instituído no Brasil em 1922, sob a égide da Constituição de 1891, republicana, democrática e de espírito liberal. Vigorou desde então, a tributação da renda com base no princípio da territorialidade, até o advento do Decreto-Lei nº 1.168/39, ocasião em que a tributação da pessoa física passou a concretizar o princípio da universalidade da tributação⁹². É provável que a adoção tão precoce da regra de universalidade para as pessoas físicas tenha se dado em função do constante processo de imigração (portugueses, japoneses, italianos, espanhóis, alemães, dentre outros) ocorrido no Brasil entre a segunda metade do século XIX e a primeira metade do século XX. Enquanto a tributação da pessoa física em base universal é aplicada desde 1939, a pessoa jurídica só veio a conhecer essa realidade a partir de 1996. Atualmente, portanto, o Brasil se vale tanto da tributação em base territorial quanto em base universal, o que será aprofundado mais adiante.

A universalidade está presente tanto na legislação do imposto de renda da pessoa física (art. 3º, § 4º da Lei nº 7.713/88) quanto da pessoa jurídica (art. 25, *caput*, da Lei nº

⁹² O art. 17, *caput*, do Decreto -Lei nº 1.168/39 previa: “Os rendimentos a considerar para a aplicação do imposto complementar progressivo são os pertencentes às pessoas residentes ou domiciliadas no país, qualquer que seja a origem dos rendimentos e a situação das fontes de que promanam”. Mary Elbe Queiroz relata que inúmeras críticas levantaram-se contra essa alteração, tanto que tal dispositivo nunca teria sido regulamentado. QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza: Princípios, Conceitos, Regra-Matriz de Incidência, Mínimo Existencial, Retenção na Fonte, Renda Transnacional, Lançamento, Apreciações Críticas*. São Paulo: Manole, 2004, p. 180.

9.249/95)⁹³. A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a partir da produção de efeitos do art. 19 da Medida Provisória nº 1.858-6/99, também passou a adotar a tributação em base mundial⁹⁴.

O CTN passou a prever a tributação em base mundial através da regra segundo a qual a incidência do imposto de renda independe da localização da fonte de produção (art. 43, § 1º, introduzido pela Lei Complementar nº 104/01). Os países costumam se utilizar de dois critérios básicos para viabilizar a tributação universal: a nacionalidade e a residência fiscal⁹⁵. Ambos serão analisados a seguir.

1.3.1 O critério da nacionalidade

A nacionalidade significa o vínculo jurídico-político que une o indivíduo ao Estado⁹⁶. É jurídico porque é da qualidade de nacional que decorrem direitos e deveres para os indivíduos, como o serviço militar. É político porque geralmente dele decorrem os direitos e deveres políticos, como a obrigação de votar ou o direito de ser eleito. Como ensina Jacob Dolinger, a cidadania pressupõe a nacionalidade, ou seja, para ser titular de direitos políticos, há de ser nacional, enquanto que o nacional pode perder ou ter seus direitos suspensos, deixando de ser cidadão, conforme dispõe o art. 15 da Constituição Federal de 1988⁹⁷. A

⁹³ Art. 3º, § 4º da Lei nº 7.713/88: “A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título”. Art. 25, *caput*, da Lei nº 9.249/95: “Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano”.

⁹⁴ O art. 21 da Medida Provisória nº 1.858-9/99 prevê: “Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior sujeitam-se à incidência da CSLL, observadas as normas de tributação universal de que tratam os arts. 25 a 27 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os arts. 15 a 17 da Lei nº 9.430, de 1996, e o art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997”. A anterioridade nonagesimal mitigada da CSLL está prevista no parágrafo 6º do art. 195 da CRFB/88: “As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, “b””.

⁹⁵ Agostinho Toffoli Tavoraro trata os dois critérios aqui expostos, assim como a fonte, como princípios. Cfr. O Princípio..., *op. cit.*, p. 229-248. Por outro lado, entendendo que a residência, a nacionalidade e a fonte são critérios de delimitação da competência tributária internacional: BORGES, Antônio de Moura. Delimitação..., *op. cit.*, p. 105-117.

⁹⁶ MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. *Direito...*, *op. cit.*, p. 209-211. No mesmo sentido, Gilmar Ferreira Mendes leciona: “A nacionalidade configura vínculo político e pessoal que se estabelece entre o Estado e o indivíduo, fazendo com que este integre uma dada comunidade política, o que faz com que o Estado distinga o nacional do estrangeiro para diversos fins. A própria definição do Estado é indissociável da idéia de nacionalidade”. *Direito de Nacionalidade e Regime Jurídico do Estrangeiro. In: Direito Público* nº 14. Porto Alegre: Síntese, 2005, p. 5-19.

⁹⁷ DOLINGER, Jacob. *Internacional Privado: Parte Geral* (7ª ed.). Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 157. O art. 15 da Constituição Federal de 1988 tem o seguinte conteúdo: “É vedada a cassação de direitos políticos, cuja perda ou suspensão só se dará nos casos de: I - cancelamento da naturalização por sentença transitada em julgado; II - incapacidade civil absoluta; III - condenação criminal transitada em julgado, enquanto durarem seus

nacionalidade no sentido técnico faz com que determinadas normas internacionais sejam ou não aplicadas ao indivíduo. Trata-se de matéria de jurisdição doméstica dos Estados.

Os Estados Unidos e as Filipinas adotam a tributação universal através do critério da nacionalidade, determinando, com isso, que a soberania tributária alcança o sujeito passivo tributário com base na cidadania (*citizenship-based taxation*), ainda que o contribuinte não resida nesses países. Não importa o vínculo de residência, mas o de cidadania. Trata-se de um critério pessoal.

O país norte-americano adota esse critério desde o início do século passado, como indica o *leading case* *Cook v. Tait*, de 1924 (v. 265 U.S. 47). Charles Claflin Allen e seu filho, cidadãos americanos natos, transferiram residência para a Cidade do México, onde auferiram receitas derivadas de direitos de propriedade. A legislação norte-americana sobre imposto de renda (*Revenue Act* de 1921, *section* 210) pretendia alcançar essa manifestação de riqueza, num montante total de US\$ 1.193,38 (um mil cento e noventa e três dólares e trinta e oito centavos).

Os cidadãos americanos em referência pagaram sob protesto a primeira parcela do débito tributário e iniciaram uma demanda para recuperar esse pagamento inicial, com base no fato de a renda derivar de propriedade situada na Cidade do México, além do fato de que não seriam mais residentes no EUA. Contudo, a Suprema Corte americana entendeu que o Governo, por sua própria natureza, beneficia o cidadão e sua propriedade, aonde quer que se encontrem e, portanto, tem o poder (tributário) de tornar o benefício completo.

O que importa, de acordo com o precedente, é a relação recíproca entre os Estados Unidos e o cidadão americano, sendo constitucional a tributação em bases mundiais com base nesse critério. A nacionalidade como fundamento para a tributação em bases universais se apoia na ideia de que o Governo americano pode dar suporte a seus jurisdicionados em qualquer lugar do mundo. Nas CCDTs celebradas pelos Estados Unidos, a política de segurança que permite ao nacional americano retornar ao país quando desejar e desfrutar da proteção do Estado quando precisar, está prevista na chamada *Saving Clause* e é condicionada à contraprestação da obrigação de pagar impostos.

O atual abandono do critério da nacionalidade parece se basear no fato de que os Estados entendem como conexões suficientes e independentes entre si: a residência, a obtenção de rendas no seu território, ou ainda, a existência de relações econômicas com o

efeitos; IV - recusa de cumprir obrigação a todos imposta ou prestação alternativa, nos termos do art. 5º, VIII; V - improbidade administrativa, nos termos do art. 37, § 4º”.

mesmo⁹⁸. Some-se a isso, a possibilidade de os laços de um não residente com o seu país de origem ser meramente formal, descolados da capacidade contributiva. Essa situação pode produzir desigualdades arbitrárias.

No Brasil, é provável que o critério da nacionalidade não vingasse frente à Constituição Federal de 1988. Primeiro, pela dificuldade de se identificar a capacidade contributiva nas hipóteses em que o cidadão brasileiro reside no exterior e possui fraca conexão com o território nacional. Segundo, pela garantia de isonomia que o art. 5º, *caput*, estabelece em relação aos brasileiros e estrangeiros residentes no país⁹⁹. Naturalmente, são válidas as distinções estabelecidas no próprio texto constitucional, como a prevista no art. 190, segundo a qual, “A lei regulará e limitará a aquisição ou o arrendamento de propriedade rural por pessoa física ou jurídica estrangeira e estabelecerá os casos que dependerão de autorização do Congresso Nacional”. Em matéria de extradição, o Tribunal Pleno do STF entende que “O alcance do disposto na cabeça do artigo 5º da Constituição Federal há de ser estabelecido levando-se em conta a remessa aos diversos incisos”. Como existe exceção prevista na própria Constituição, a cláusula de tratamento igualitário não obstaculiza o deferimento de extradição de estrangeiro¹⁰⁰.

A Carta Magna não estabelece qualquer distinção, em matéria de tributação internacional, entre nacionais e estrangeiros que residam no país. Nos acordos para evitar a dupla tributação, a não discriminação aparece com o propósito de afastar tratamentos tributários distintos por conta da nacionalidade, quando os contribuintes dos países signatários estiverem desenvolvendo, nas mesmas circunstâncias, a mesma atividade ou empreendimentos similares. Mas a mencionada produz pouco efeito porque a regra de conexão predominante no Direito Tributário Internacional da quase unanimidade dos países é a residência, não a nacionalidade.

1.3.2 O critério da residência

⁹⁸ ANTÓN, Fernando Serrano. ¿Hacia..., *op. cit.*, p. 84.

⁹⁹ A redação do art. 5º, *caput*, da Constituição Federal de 1988, é a seguinte: “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes”.

¹⁰⁰ Ext. nº 1.028/PG, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 08.09.06. A Constituição Federal de 1988 prevê no art. 5º, inc. LI: “nenhum brasileiro será extraditado, salvo o naturalizado, em caso de crime comum, praticado antes da naturalização, ou de comprovado envolvimento em tráfico ilícito de entorpecentes e drogas afins, na forma da lei”.

O critério da residência pressupõe a existência de laços fortes com o Estado, já que o residente usa a infraestrutura do Estado e desfruta efetivamente de sua proteção¹⁰¹. O Brasil optou pelo critério da residência fiscal para desenvolver a tributação em base universal. Parte-se do pressuposto de que é no Estado em que o contribuinte reside que os seus rendimentos globais são auferidos. É por isso que o residente pode fazer jus à dedução das despesas legalmente previstas, usufruir de benefícios fiscais, etc. O não residente, de maneira diversa, se submete à tributação proporcional sobre a receita bruta, sem possibilidade de deduções.

A determinação da residência fiscal varia conforme se esteja diante de pessoa física ou jurídica. No primeiro caso, a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal (IN SRF) nº 208/02, consolida as seguintes regras:

Art. 2º Considera-se residente no Brasil, a pessoa física:

I - que resida no Brasil em caráter permanente;

II - que se ausente para prestar serviços como assalariada a autarquias ou repartições do Governo brasileiro situadas no exterior;

III - que ingresse no Brasil:

a) com visto permanente, na data da chegada;

b) com visto temporário:

1. para trabalhar com vínculo empregatício ou atuar como médico bolsista no âmbito do Programa Mais Médicos de que trata a Medida Provisória nº 621, de 8 de julho de 2013, na data da chegada;

2. na data em que complete 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, dentro de um período de até doze meses;

3. na data da obtenção de visto permanente ou de vínculo empregatício, se ocorrida antes de completar 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, dentro de um período de até doze meses;

IV - brasileira que adquiriu a condição de não-residente no Brasil e retorne ao País com ânimo definitivo, na data da chegada;

V - que se ausente do Brasil em caráter temporário ou se retire em caráter permanente do território nacional sem apresentar a Comunicação de Saída Definitiva do País, de que trata o art. 11-A, durante os primeiros 12 (doze) meses consecutivos de ausência.

Parágrafo único. Para fins do disposto no inciso III, "b", item 2, do *caput*, caso, dentro de um período de doze meses, a pessoa física não complete 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, novo período de até doze meses será contado da data do ingresso seguinte àquele em que se iniciou a contagem anterior.

A pessoa jurídica, por sua vez, é residente fiscal no Brasil se tiver sido constituída sob as leis brasileiras. Também se equiparam às pessoas jurídicas, as filiais, sucursais, agências ou representações no País das pessoas jurídicas com sede no exterior, assim como os comitentes domiciliados no exterior, quanto aos resultados das operações realizadas por seus mandatários ou comissários no Brasil.

¹⁰¹ ANTÓN, Fernando Serrano. *¿Hacia...*, *op. cit.*, p. 68.

As CCDTs contêm conceito próprio de residência que apenas é utilizado quando a aplicação das regras internas dos Estados signatários resulta na constatação de residência em ambos os países, o que se convencionou chamar de *Tie Break Rules*¹⁰². Ou seja, para evitar a dupla tributação, as CCDTs estabelecem regras de desempate que conduzirão a uma única residência fiscal possível.

1.4 A tributação da renda em base mista

Nosso país, assim como a maioria dos Estados, adota a tributação sobre a renda em base mista¹⁰³. Significa que tributa tanto com base territorial quanto universal. Na verdade, a tributação sobre a renda auferida no próprio território é o mínimo que se espera dentro do exercício regular da soberania tributária.

A doutrina, tanto nacional como estrangeira, aponta dois princípios como fundamentais para a tributação internacional: a territorialidade e a universalidade¹⁰⁴. Há quem defenda que os mencionados princípios seriam excludentes entre si¹⁰⁵. Afirma-se, usualmente,

¹⁰² Sobre o tema, confira o artigo de Karoline Marchiori de Assis: Dual Resident Companies. **In:** *Revista de Direito Tributário Internacional* n° 15. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 113-153. Confira, por exemplo, o teor da cláusula quarta da CCDT Brasil-África do Sul (Decreto n° 5.922/06 e Decreto Legislativo n° 301/06): 1. “Para os fins da presente Convenção, a expressão “residente de um Estado Contratante” significa qualquer pessoa que, em virtude da legislação desse Estado, está sujeita a imposto nesse Estado em razão de seu domicílio, residência, sede de direção ou qualquer outro critério de natureza similar, e também inclui esse Estado e qualquer subdivisão política ou autoridade local. 2. Quando, por força das disposições do parágrafo 1, uma pessoa física for residente de ambos os Estados Contratantes, sua situação será determinada da seguinte forma: a) essa pessoa será considerada como residente apenas do Estado em que dispuser de uma habitação permanente; se ela dispuser de uma habitação permanente em ambos os Estados, será considerada como residente apenas do Estado com o qual suas ligações pessoais e econômicas forem mais estreitas (centro de interesses vitais); b) se a residência exclusiva não puder ser determinada de acordo com as disposições da alínea (a), essa pessoa será considerada como residente apenas do Estado em que permanecer habitualmente; c) se essa pessoa permanecer habitualmente em ambos os Estados ou se não permanecer habitualmente em nenhum deles, será considerada como residente apenas do Estado de que for nacional; d) se essa pessoa for nacional de ambos os Estados ou se não for nacional de nenhum deles, as autoridades competentes dos Estados Contratantes resolverão a questão de comum acordo. 3. Quando, em virtude das disposições do parágrafo 1, uma pessoa, que não seja uma pessoa física, for residente de ambos os Estados Contratantes, será considerada como residente apenas do Estado em que estiver situada a sua sede de direção efetiva”.

¹⁰³ Adotando entendimento semelhante: BORGES, Antônio de Moura. *Delimitação...*, *op. cit.*, p. 108. No Senado Federal, o parecer da Comissão de Relações Exteriores e Defesa Nacional que aprovou a CCDT Brasil-Peru (Decreto Legislativo n° 500/09 e Decreto n° 7.020/09) também adotou a posição aqui defendida: “Dois são os princípios de definição da soberania tributária ensejadores da dupla tributação internacional: o da universalidade (pelo qual se podem adotar os critérios da residência ou o da nacionalidade) e o da territorialidade (pelo qual se adota o critério da fonte). Ao ver-se que, na hipótese sob exame, a legislação tributária de ambos os países admite, em maior ou menor medida, ambos os critérios, conclui-se terem agido de maneira percuente os negociadores binacionais, ao definir critérios de elucidação da soberania tributária vigente em todos os casos arrolados”. Disponível em: <<http://www6.senado.gov.br/mate-pdf/62954.pdf>>. Acesso em: 10 jan. 2013.

¹⁰⁴ Na doutrina nacional: TÔRRES, Heleno. *Princípio...*, *op. cit.*, p. 78. Na doutrina estrangeira: ANTÓN, Fernando Serrano. *¿Hacia...*, *op. cit.*, p. 67.

¹⁰⁵ FRANCA FILHO, Marçílio Toscano. *Princípios da Tributação Internacional sobre a Renda*. **In:** *Revista Dialética de Direito Tributário* n° 30. São Paulo: Dialética, 1998 (março), p. 77.

que o Brasil aderiu ao princípio da universalidade das pessoas jurídicas com o advento do art. 25, *caput*, da Lei nº 9.249/95, tendo abandonado o princípio da territorialidade.

Ocorre que, como se sabe, a regra jurídica (art. 25, *caput*, da Lei nº 9.249/95) não tem o poder de introduzir determinado princípio (universalidade) no ordenamento jurídico. O princípio, nos dizeres de Josef Esser, não é uma “instrução” (no sentido de regra), mas causa, critério e justificação da mesma¹⁰⁶. Para que o princípio possa se converter em uma instrução positiva concreta, depende de um sistema suscetível de dedução, ou de um método que estabeleça a constituição da norma singular a partir da casuística e em virtude da qual se fixe o valor “normativo” ou “constutivo” do princípio. Raciocínio diverso implicaria dizer que o art. 25, *caput*, da Lei nº 9.249/95, teria o poder de criar o princípio da universalidade e de extinguir outro princípio, o da territorialidade. Ou seja, estar-se-ia diante de uma regra que teria o poder de criar e extinguir princípios, o que não pode ser admitido. Como ensina Humberto Ávila, a Constituição Federal não permite a tributação pelo estabelecimento de princípios, caso contrário, estaria parcialmente aberto o caminho para a tributação de todos e quaisquer fatos condizentes com a promoção dos ideais constitucionais traçados¹⁰⁷. Não se tributa com base em princípio, mas em regra.

No presente trabalho será defendida a coexistência dos princípios da territorialidade e da universalidade no ordenamento jurídico brasileiro porque cada qual possui finalidades distintas e remete a regras de tributação diferentes. O princípio da territorialidade aponta para a finalidade de se tributar os fatos que tenham ocorrido dentro do território nacional, ainda que o beneficiário do rendimento seja não residente. Para que esse objetivo seja alcançado, o mencionado princípio remete a regras de tributação específicas baseadas nos critérios da fonte de produção e da fonte de pagamento. O princípio da universalidade, como será mais bem explorado no próximo item, objetiva alcançar os rendimentos do contribuinte auferidos além das fronteiras nacionais. A concretização dessa finalidade é feita através do critério da residência fiscal.

Diante do exposto acima, é possível afirmar que tanto a territorialidade quanto a universalidade são bidimensionais, pois se manifestam tanto no nível principiológico quanto no plano normativo. A presente conclusão não é supérflua, pois a distinção entre regras e princípios remete a conhecimentos e capacidades diversos do aplicador, no que se refere ao

¹⁰⁶ ESSER, Josef. *Princípio y Norma en la Elaboración Jurisprudencial del Derecho Privado*. Trad. Eduardo Valentí Fiol. Barcelona: Bosch, 1961.. P. 66 e 67.

¹⁰⁷ÁVILA, Humberto. *Sistema...*, *op. cit.*, p. 160.

objeto e ao modo de justificação da decisão¹⁰⁸. Enquanto as regras consistem em normas imediatamente descritivas e mediamente finalísticas, os princípios fazem o movimento oposto: são normas imediatamente finalísticas e mediamente de conduta.

1.5 Os princípios constitucionais da generalidade, universalidade e progressividade

A lei ordinária, em respeito ao princípio da legalidade tributária, prevê os principais aspectos do imposto de renda. A Constituição Federal prevê que o mencionado imposto será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei (§ 2º do art. 153). Na verdade, não são critérios, mas princípios constitucionais, em razão do conteúdo finalístico que veiculam¹⁰⁹. Como ensina Ricardo Mariz de Oliveira, os três princípios se interpenetram e se exigem mutuamente, dando-se coerência orgânica à legislação infraconstitucional do imposto de renda¹¹⁰.

A finalidade do princípio da generalidade é fazer com que o imposto de renda alcance o maior número de pessoas possível. Esse objetivo é realizado na legislação brasileira através da tributação em base territorial: os rendimentos auferidos por residentes fiscais ou por não residentes, desde que obtidos no território brasileiro, deverão ser submetidos à tributação¹¹¹. O CTN realiza o princípio da generalidade ao estabelecer que a incidência do imposto de renda independe da nacionalidade da fonte de produção (art. 43, § 1º).

O princípio constitucional da universalidade, por sua vez, objetiva estender a base de cálculo do imposto de renda para quaisquer rendas e proventos auferidos pelo residente fiscal, sempre de acordo com os sobreprincípios da capacidade contributiva e da isonomia. A tributação em base universal concretiza o princípio da universalidade, tendo em vista que alcança todos os rendimentos do contribuinte (residente fiscal), sejam estes auferidos em território nacional ou no exterior, ampliando-se a base tributária para além das fronteiras nacionais.

A Exposição de Motivos nº 325, do Projeto de Lei nº 913/95, posteriormente convertido na Lei nº 9.249/95, justificou a tributação das pessoas jurídicas em bases universais da seguinte maneira:

¹⁰⁸ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos* (11ª ed.). São Paulo: Malheiros, 2010, p. 75.

¹⁰⁹ No mesmo sentido, vide a doutrina de Ricardo Mariz de Oliveira: *Fundamentos...*, *op. cit.*, p. 250.

¹¹⁰ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos...*, *op. cit.*, p. 251.

¹¹¹ Fernando Serrano Antón, ao analisar o ordenamento jurídico espanhol, também defende que o conteúdo atual do princípio da generalidade deve relacionar-se com aquilo que o doutrinador convencionou chamar de princípio da territorialidade. *¿Hacia...*, *op. cit.*, p. 87.

Adota-se, com a tributação de renda auferida fora do País, medida tendente a combater a elisão e o planejamento fiscais, uma vez que o sistema atual – baseado na territorialidade da renda – propicia que as empresas passem a alocar lucros e filiais ou subsidiárias situadas em “paraísos fiscais”. Intenta-se, ainda, harmonizar o tratamento tributário dos rendimentos, equalizando a tributação das pessoas jurídicas à das pessoas físicas, cujos rendimentos externos já estão sujeitos ao imposto de renda na forma da legislação em vigor.

Não é razoável tributar o residente que auferir rendimentos no território nacional e, ao mesmo tempo, exonerar outro residente, em semelhante situação, apenas porque auferiu rendimentos no exterior. Busca-se o valor justiça. Sob o ponto de vista jurídico, a tributação da renda mundial das pessoas jurídicas é “um imperativo constitucional decorrente da efetividade normativa dos princípios da capacidade contributiva e da isonomia”¹¹².

Se o princípio constitucional da universalidade foi atendido em relação à pessoa física desde o Decreto-Lei nº 1.168/39, sua máxima efetividade em relação à pessoa jurídica só se deu com a produção de efeitos do art. 25 da Lei nº 9.249/95, em 1º de janeiro de 1996. Logo, no que se refere à renda das pessoas jurídicas, é possível afirmar que até 31 de dezembro de 1995, as CCTDs brasileiras celebradas com países industrializados representaram uma forte renúncia à tributação em base territorial¹¹³. Vale ressaltar que a renúncia à territorialidade não implica, necessariamente, em um aumento do fluxo de investimentos por parte do país que adota a tributação em base mundial¹¹⁴.

O princípio da progressividade do imposto de renda refere-se à variação positiva da alíquota na medida em que há aumento da base de cálculo¹¹⁵. Esse princípio informa a tributação em base universal porque o residente é tributado progressivamente de acordo com seus rendimentos globais (tributação sintética). Mas informa em parte a tributação em base territorial, porque apenas alcança o residente fiscal. O não residente se submete à tributação proporcional sobre a receita bruta, sem possibilidade de deduções. Nesse caso, o princípio da praticidade prevalece sobre o da progressividade, porque aquele que não é residente, não tem

¹¹² ANDRADE, André Martins de. *A Tributação...*, op. cit., p. 23.

¹¹³ A respeito do critério da territorialidade no contexto da América Latina, Fernando Serrano Antón ensina: “*El reconocimiento de la validez y preferencia de este criterio frente al de renta mundial fue una de las principales causas de confrontación entre los países de América Latina y los países industrializados, tanto a la hora de la discusión de los modelos de convenio para evitar la doble imposición, como en las negociaciones para la conclusión de CDIs bilaterales. Sin duda, para estos países, La conclusión de CDIs significaba renunciar en la mayoría de los casos al principio de territorialidad vigente en sus legislaciones internas. Ello puede explicar la tardanza y lentitud de los países latinoamericanos en desarrollar su red de CDIs, em los que además ,la experiencia demuestra suelen renunciar a los principios y potestades relativos al principio de la fuente*”. *¿Hacia...*, op. cit., p. 74-76.

¹¹⁴ ANTÓN, Fernando Serrano. *¿Hacia...*, op. cit., p. 76.

¹¹⁵ ÁVILA, Márcio. *Curso...*, op. cit., p. 265.

o dever de cumprir inúmeras obrigações tributárias acessórias aqui no Brasil. A tributação analítica é a alternativa possível e se baseia no princípio da praticidade.

1.6 Conclusão

A compreensão da tributação brasileira em bases territorial e universal, quando submetida à devida filtragem constitucional, ajuda a proteger e promover os direitos fundamentais dos contribuintes nas operações transnacionais. No decorrer do presente capítulo foi possível verificar que o Brasil é um país fortemente importador de capital, o que justifica a grande ênfase na tributação em base territorial e o grande déficit quanto à política fiscal aplicável à tributação em base universal. A estabilidade econômica e o forte mercado doméstico terminam por desestimular a exportação de capital e atrair ainda mais os investimentos estrangeiros.

Contudo, é certo que o desenvolvimento nacional deve ser promovido através de políticas fiscais que estimulem tanto a importação quanto a exportação de capital. Se a importação de capital é importante porque certas tecnologias e conhecimentos são indispensáveis para a promoção do desenvolvimento nacional, a exportação de capital permite a entrada de divisas no país. Não se pode olvidar que um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil é, justamente, garantir o desenvolvimento nacional.

A Constituição Federal deve, portanto, promover e proteger tanto a importação quanto a exportação de capital. Afinal, o Brasil necessita da entrada de capitais para desenvolver suas próprias atividades industriais, comerciais e agrícolas, mas também é inegável que precisa exportar capital para a manutenção ou expansão do mercado.

A tributação sobre a renda é de competência privativa da União, tanto no que se refere ao imposto de renda quanto no que concerne à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, tributos tipicamente relacionados à tributação internacional brasileira. É unânime o entendimento de que sem acréscimo patrimonial não há que se falar em incidência de imposto de renda.

A tributação da renda em base territorial significa que o tributo incidirá exclusivamente sobre fatos que tenham ocorrido dentro do território de determinado Estado, ainda que o beneficiário do rendimento seja não residente. O Brasil adota a tributação territorial por meio dos critérios da fonte de produção e da fonte de pagamento. O primeiro critério, ao identificar a geração de riquezas em território nacional, está de acordo com o princípio da capacidade contributiva. O segundo critério só se justifica se a fonte produtora também estiver localizada

no Brasil. A tributação da renda em base territorial pressupõe identificação de capacidade contributiva no território nacional e não no exterior.

A tributação da renda em base universal alcança todos os rendimentos auferidos pelo residente ou nacional de determinado Estado, sejam tais receitas obtidas em território nacional ou no exterior. Os países costumam se utilizar de dois critérios básicos para viabilizar a tributação universal: a nacionalidade e a residência fiscal. O Brasil adota o segundo critério.

Nosso país, assim como a maioria dos Estados, adota a tributação sobre a renda em base mista. Significa que tributa tanto com base territorial quanto universal. Na verdade, a tributação sobre a renda auferida no próprio território é o mínimo que se espera dentro do exercício regular da soberania tributária. A territorialidade e a universalidade são bidimensionais, pois se manifestam tanto no nível principiológico quanto no plano normativo.

A Constituição Federal prevê que o imposto de renda será informado pelos critérios da generalidade, universalidade e progressividade. Na verdade, não são critérios, mas princípios constitucionais, em razão do conteúdo finalístico que veiculam. O princípio constitucional da generalidade informa a tributação em base territorial, enquanto o princípio da universalidade informa a tributação em base universal. O princípio da progressividade do imposto de renda refere-se à variação positiva de alíquota na medida em que há aumento da base de cálculo. Esse princípio informa a tributação em base universal porque o residente é tributado progressivamente de acordo com seus rendimentos globais (tributação sintética). Mas informa parcialmente a tributação em base territorial, porque apenas alcança o residente fiscal. O não residente se submete à tributação proporcional sobre a receita bruta, sem possibilidade de deduções. Nesse caso, o princípio da praticidade prevalece sobre o da progressividade, porque aquele que não é residente, não tem o dever de cumprir inúmeras obrigações tributárias acessórias no Brasil. A tributação analítica torna-se a alternativa possível.

2 A NEUTRALIDADE NA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL

2.1 Introdução

O capítulo anterior tratou da legislação doméstica voltada à tributação em bases territorial e universal e a correspondente interação com a Carta Magna. Em função da tributação universal, existe o risco quase inevitável de que o movimento de capitais e de pessoas, a transferência de tecnologia e o intercâmbio de bens e serviços fiquem prejudicados pela dupla ou pluritributação internacional da renda. Para evitar tal situação, o princípio da livre concorrência, valendo-se da regra de neutralidade tributária internacional, aparece com múltiplas funções constitucionalmente resguardadas. Como afirma Christian Tomuschat, o mundo se conscientizou da interdependência de todos os seus componentes¹¹⁶. As atividades desenvolvidas em uma jurisdição tributária podem afetar as que são desenvolvidas em outras jurisdições.

2.2 A constituição tributária e o princípio da livre concorrência

A ideia de livre concorrência está vinculada ao nascimento do Estado Liberal, no qual se procedia à dissociação das atividades econômicas e políticas e se defendia uma livre iniciativa de caráter absoluto¹¹⁷. Mas esse sistema não perdurou muito tempo, tendo em vista que os direitos subjetivos dos agentes econômicos devem respeitar os interesses dos demais membros da sociedade civil. No final do século XIX e início do século XX, o Estado Social de Direito surgiu, então, para a garantia dos direitos sociais, culturais e econômicos. O atual Estado Democrático de Direito nasce da conjugação dos direitos de primeira e segunda geração, fazendo com que a livre iniciativa atente para os diversos valores em jogo (v.g. a solidariedade), os interesses dos concorrentes, dos consumidores, dentre outros.

No ordenamento jurídico brasileiro, a livre concorrência é princípio geral da atividade econômica que interage com a livre iniciativa (CRFB/88, art. 1º, inc. IV e art. 170, *caput* e

¹¹⁶ TOMUSCHAT, Christian. *Obligations...*, *op. cit.*, p. 215.

¹¹⁷ Sobre a perspectiva histórica da livre concorrência, confira o artigo de Daniel Giotti de Paula: A Constitucionalização da Neutralidade Concorrencial dos Tributos. **In:** *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 153. São Paulo: Dialética, 2008 (junho), p. 18-21. Inocêncio Mártires Coelho ensina: “Tendo o constituinte brasileiro optado por uma constituição econômica de padrão social – o que implica dizer que adotou um modelo aberto, no qual convivem, em harmonia sistemática, princípios e valores de inspiração liberal e de inspiração socialista, ainda que de um socialismo não-marxista – em virtude dessa opção fundamental somente um pluralismo metodológico poderá conciliar, sem o sacrifício de qualquer deles, os valores da liberdade e da igualdade, de cuja síntese resultará, afinal, a concretização de uma ordem econômica inspirada nos valores da fraternidade e da solidariedade”. A Defesa da Livre Concorrência na Constituição de 1988. **In:** *Revista da Procuradoria Geral da República* nº 6. São Paulo: RT, 1994, p. 53-63.

inc. IV)¹¹⁸. De acordo com Diego Marcel Bomfim, o princípio da livre concorrência “não tutela um direito subjetivo dos concorrentes, mas, antes disso, a preservação de um mercado ajustado que tenha o condão de fomentar o alcance dos objetivos da ordem econômica”¹¹⁹. Os concorrentes que estejam atuando em condições similares devem ser tratados pelo Estado em igualdade de condições.

A importância da relação entre livre concorrência e tributação ganhou destaque recentemente no caso *American Virginia*, em que a Suprema Corte do país inadmitiu efeito suspensivo em Recurso Extraordinário interposto por indústria de cigarros que visava afastar o cancelamento do registro especial para produção de cigarros, assim como a interdição de seus estabelecimentos¹²⁰. O STF, acertadamente, entendeu que o inadimplemento sistemático e isolado da obrigação de pagar o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) por parte da indústria de cigarros ofende a livre concorrência, já que representa uma vantagem competitiva ilícita. No caso concreto, o princípio da livre concorrência prevaleceu sobre o da livre iniciativa, dentre outros motivos, em função do mercado concentrado da indústria de cigarros. Como ensina Luís Roberto Barroso, o fenômeno da constitucionalização estabelece limitações à autonomia da vontade dos particulares, em domínios como a liberdade de contratar ou o uso da propriedade privada, subordinando-a a valores constitucionais e ao respeito a direitos fundamentais¹²¹.

2.3 Livre concorrência e tributação internacional

A tributação em bases universais apresenta um importante desafio para o princípio da livre concorrência: fazer com que o desenvolvimento das atividades econômicas internacionais não tenha como empecilho a dupla tributação jurídica internacional¹²². Sob a

¹¹⁸ A Constituição Federal de 1988 prevê no art. 1º: “A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa”. O art. 170, inc. IV, por sua vez, estabelece: “A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: IV - livre concorrência;”. Eros Roberto Grau entende o princípio da livre concorrência como corolário da livre iniciativa. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988* (12ª ed.). São Paulo: Malheiros, 2008, p. 209.

¹¹⁹ BOMFIM, Diego Marcel. Reconsiderações sobre a Neutralidade Tributária. In: *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 197. São Paulo: Dialética, 2012 (fevereiro), p. 31.

¹²⁰ STF, Ação Cautelar nº 1.657 MC/RJ, Tribunal Pleno, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Rel. p/ o Acórdão Min. Cezar Peluso, DJ 31.08.2007.

¹²¹ BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo..., *op. cit.*, p. 218.

¹²² De acordo com o saudoso Klaus Vogel, o Direito da Dupla Tributação é um dos ramos daquele que é comumente conhecido como Direito Tributário Internacional. Cf. a clássica obra: *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions: a Commentary to the OECD-, UN- and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation if Income and Capital with Particular Reference to German Treaty Practice*. Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991, p. 3.

perspectiva brasileira, é importante que a tributação sobre a renda não embarace tanto a importação quanto a exportação de capital, seja porque certas tecnologias e conhecimentos (importação de capital) são indispensáveis para a promoção do desenvolvimento nacional, seja porque a entrada de dividendos (exportação de capital) no país é essencial para seu desenvolvimento¹²³. Eventual “princípio de não-bitributação internacional” é uma das facetas do sobreprincípio da livre concorrência¹²⁴.

Merece observar que no direito europeu, o art. 239 do Tratado da Comunidade Europeia reconhece a eliminação da dupla tributação como um dos objetivos do acordo internacional, mas o dispositivo legal não habilita a Comunidade a adotar medidas para eliminá-la, apenas incentiva os Estados a fazê-lo¹²⁵. Juliane Kokott extrai três princípios básicos da análise dos precedentes da Corte Europeia de Justiça, dentre os quais interessa destacar para o estudo aqui desenvolvido, o seguinte: os Estados Membros são livres para definir o critério de alocação do poder de tributar entre si, com vistas à eliminação da dupla tributação.

2.4 A regra da neutralidade tributária

O conceito de neutralidade tributária possui diversas acepções. De acordo com Paulo Caliendo, a busca da neutralidade fiscal pretende ser uma forma de manutenção geral do equilíbrio da economia, significando que a tributação deve realizar a menor afetação possível em uma economia imperfeita¹²⁶. Existe também uma definição econômica, segundo a qual a neutralidade tributária caracteriza a exigência de que decisões de índole econômica sejam tomadas apenas com base nos fatores de mercado, livres, portanto, da influência estatal presente sobretudo sob a forma de tributação¹²⁷. Humberto Ávila sustenta que a neutralidade

¹²³ Sobre o tema: O Direito ao Desenvolvimento e as Convenções Brasileiras Contra a Dupla Tributação Celebradas com Países Desenvolvidos. ÁVILA, Márcio. In: *Revista Fórum de Direito Tributário* nº 49. Belo Horizonte: Fórum, 2011 (jan.-fev.), p. 73-90.

¹²⁴ Defendendo referido “princípio de não-bitributação internacional”: ROCHA, Sergio André. *Treaty...*, *op. cit.*, p. 63 e 64.

¹²⁵ KOKOTT, Juliane, *et al.* *Courts and Tax Treaty Law. EC and International Tax Law Series* (3º vol.). MAISTO, Guglielmo (Coord.). Holanda: IBFD, 2007, p. 101 e 102.

¹²⁶ CALIENDO, Paulo. Princípio da Livre Concorrência em Matéria Tributária – Para uma Superação do Conceito de Neutralidade Tributária. In: *Interesse Público* nº 67. Belo Horizonte: Fórum, 2011 (mai.-jun.), p. 210.

¹²⁷ VASCONCELLOS, Roberto França de. Aspectos Econômicos dos Tratados Internacionais em Matéria Tributária. In: *Revista de Direito Tributário Internacional* nº 1. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 158.

é um aspecto da igualdade que procura analisar o dever negativo por parte do ente estatal, decorrente da consideração dos efeitos do princípio da livre concorrência¹²⁸.

Em geral, a doutrina entende a neutralidade tributária como princípio¹²⁹. Paulo Caliendo, por exemplo, defende que a livre concorrência é o mais importante princípio a orientar as relações entre o Sistema Tributário Nacional e a Ordem Constitucional Econômica, devendo superar a neutralidade como princípio fundamental na leitura dos demais subprincípios tributários (não-cumulatividade, uniformidade geográfica, redução das desigualdades, etc.)¹³⁰. Contudo, especificamente no contexto da tributação internacional, a livre concorrência e a neutralidade tributária possuem uma relação de princípio e regra, respectivamente.

A neutralidade tributária, viés da neutralidade concorrencial, é compatível com a tributação de natureza predominantemente fiscal (finalidade arrecadatória), onde não há, *prima facie*, pretensões indutoras¹³¹. Como a tributação predominantemente extrafiscal pressupõe tratamento tributário desigual, o princípio da livre concorrência acaba sendo sopesado com outros princípios constitucionais justificadores da extrafiscalidade¹³². Nessa hipótese, a desigualdade existe justamente para garantir a meta de um mercado ajustado. É o que acontece, por exemplo, quando a Constituição Federal prevê o estabelecimento de critérios especiais de tributação para prevenir desequilíbrios da concorrência (art. 146-A), ou ainda, quando determina uma política de incentivo às micro e pequenas empresas (art. 179)¹³³.

¹²⁸ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária* (2ª ed.). São Paulo: Malheiros, 2009, p. 99.

¹²⁹ Cfr. BOMFIM, Diego Marcel. Reconsiderações..., *op. cit.*, p. 34. CALIENDO, Paulo. Princípio..., *op. cit.*, p. 205. ROCHA, Sergio André, FARO, Maurício Pereira. Livre Concorrência e Neutralidade Tributária. **In:** *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas* nº 21. Porto Alegre: Magister, 2010 (jul.-ago.), p. 18.

¹³⁰ CALIENDO, Paulo. Princípio..., *op. cit.*, p. 205, 213 e 226.

¹³¹ Nesse sentido, o artigo de Diego Marcel Bomfim: Reconsiderações..., *op. cit.*, p. 36-39.

¹³² Sergio André Rocha e Maurício Pereira Faro defendem que a neutralidade tributária não obsta a implementação de outros objetivos definidos na Constituição Federal, tais como as normas tributárias indutoras, que são utilizadas como mecanismos de intervenção na atividade econômica. Livre Concorrência e Neutralidade Tributária. **In:** *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas* nº 21. Porto Alegre: Magister, 2010 (jul.-ago.), p. 25. Humberto Ávila entende ser possível afirmar que, “para garantir um estado de neutralidade marcado por igualdade de condições, o ente estatal deve deixar sua neutralidade de lado e agir estimulando comportamentos dos contribuintes”. *Teoria...*, *op. cit.*, p. 102.

¹³³ O estabelecimento de critérios especiais de tributação para prevenir desequilíbrios da concorrência deve ser lido em conjugação com o art. 150, inc. II do texto constitucional, que estabelece ser vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. No mesmo sentido, Daniel Giotti de Paula. *A Constitucionalização...*, *op. cit.*, p. 23.

Enquanto a tributação extrafiscal se vale do tratamento desigual para atingir o princípio da livre concorrência, a tributação fiscal, intimamente relacionada aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, utiliza a neutralidade tributária para promovê-lo.

A regra da neutralidade tributária internacional minimiza o efeito dos tributos nas decisões de negócios e investimentos internacionais, manifestando-se tanto na exportação de capital (*capital export neutrality* - CEN) quanto na importação (*capital import neutrality* - CIN), como será visto a seguir¹³⁴. Outrossim, aplica-se tanto à pessoa física quanto à pessoa jurídica, pois como entende o STF e ensina Eros Roberto Grau, a livre iniciativa é expressão de liberdade titulada não apenas pela empresa, mas também pelo trabalho¹³⁵. A principal ideia por trás desse conceito é a constatação de que o investimento estrangeiro direto e os métodos unilaterais, bilaterais e/ou multilaterais para evitar a dupla tributação são complementares, uma vez que o livre comércio exige a tributação única dos lucros advindos dos investimentos internacionais¹³⁶.

2.4.1 Neutralidade na exportação de capital

A neutralidade na exportação de capital é desenvolvida pelo Estado de residência para possibilitar que a decisão do contribuinte sobre investir em território nacional ou no exterior se baseie em razões econômicas que não sejam exclusivamente tributárias. Ou seja, quando na condição de Estado de residência, o Brasil procura ser tributariamente neutro quanto ao fato de seu residente pretender investir no Brasil ou no exterior¹³⁷. Cumpre lembrar que o direito

¹³⁴ Referidos conceitos foram introduzidos pela primeira vez nos Estados Unidos da América por Peggy Musgrave e têm influenciado a política tributária internacional daquele país desde a Administração Kennedy. MUSGRAVE, Peggy. *Taxation of Foreign Investment Income: an Economic Analysis*. Baltimore: Johns Hopkins Press, 1963. Depois dessa obra inaugural, Peggy Musgrave publicou em 1969, uma segunda obra de relevo sobre o assunto: *United States Taxation of Foreign Investment Income: Issues and Arguments*. Cambridge: Law School of Harvard University, 1969.

¹³⁵ Assim, por exemplo: STF, ADI nº 1.950, Tribunal Pleno, Rel. Min. Eros Roberto Grau, DJ 02.06.2006, e, ADI nº 3.512, Tribunal Pleno, Rel. Min. Eros Grau, DJ 23.06.2006. GRAU, Eros Roberto. *A Ordem...*, *op. cit.*, p. 206.

¹³⁶ HILDEBRANDO, Celso Cláudio de. FILHO, Grisi. Uma Perspectiva Econômica sobre a Negociação das Convenções Internacionais para Evitar a Dupla Tributação. **In:** *Revista de Direito Tributário Internacional* nº 4. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 46. De acordo com Roberto França de Vasconcellos, a ideia de elaborar regras de repartição do poder de tributar dos países, posteriormente incorporadas aos acordos para combater a bitributação, surge justamente como um incentivo ao comércio internacional, uma forma de remover os seus obstáculos (bitributação), e não como uma consequência dele. Conforme o autor, a análise histórica demonstraria que as CCDTs estariam mais para a causa do que para efeito das relações comerciais internacionais. Aspectos..., *op. cit.*, p. 154 e 155.

¹³⁷ No mesmo sentido, Fábio Piovesan Bozza entende que a atribuição do *tax credit*, “ao contrário de constituir um benefício fiscal, procura assegurar a neutralidade da tributação internacional, conferindo à renda mundial, tanto quanto possível, o mesmo tratamento dado às rendas nacionais”. Algumas Questões sobre o Aproveitamento do “*Tax Credit*” no Brasil. **In:** *Revista de Direito Tributário Internacional* nº 15. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 63.

ao desenvolvimento se concretiza tanto pela importação quanto pela exportação de capital. Esta última também é uma forma de garantir a entrada de divisas (dividendos) no país e de promover o desenvolvimento nacional.

Para que o Estado possa constituir e preservar o modo de produção, deve realizar certas premissas de existência contínua, como promover a capacidade da economia nacional para competir internacionalmente, o que se dá, dentre outros, pela manipulação do sistema fiscal¹³⁸. Isso significa que a tributação sobre o residente fiscal que auferir rendas provenientes do exterior deve ser a mais próxima possível daquela auferida por contribuinte que apenas obtém rendas domésticas. Promove-se, assim, o princípio da isonomia tributária (art. 150, inc. II da Constituição Federal de 1988).

É intuitivo que o Estado da fonte tem o direito primário de tributar a renda auferida em seu território, em função do princípio da territorialidade. Portanto, cabe ao Estado de residência reconhecer o crédito tributário estrangeiro (*foreign tax credit* – FTC)¹³⁹. A neutralidade na exportação de capital proporciona segurança jurídica ao contribuinte, na medida em que o seu Estado de residência se compromete a não tributar o investimento feito no exterior em uma carga tributária superior àquela que seria cobrada, caso o investimento tivesse sido realizado em território nacional.

Existe a possibilidade de o Estado da fonte ter uma carga tributária superior à do Estado de residência, mas o compromisso deste último com o princípio da livre concorrência vai até o limite de sua própria carga tributária. Não há nada que obrigue o Estado de residência a conceder um crédito de tributo ilimitado (*unlimited foreign tax credit*), sob pena de sacrificar a própria arrecadação tributária.

A neutralidade perfeita é raramente alcançada porque os Estados costumam apresentar diferentes níveis de tributação, bem como distintas políticas fiscais de reconhecimento da renda tributada além de suas fronteiras. Significa dizer que a adoção do princípio da livre concorrência pelo Estado de residência é frequentemente distorcida em função da carga tributária do Estado da fonte e de sua própria política fiscal. Nada mais natural diante da soberania tributária dos Estados.

Além da segurança jurídica, a regra da neutralidade na exportação de capital auxilia o valor Justiça, ao proteger a isonomia tributária entre o residente que auferir, exclusivamente, rendas domésticas e aquele que auferir renda oriunda do exterior. Eros Grau ensina que a livre

¹³⁸ GRAU, Eros Roberto. *A Ordem...*, *op. cit.*, p. 18.

¹³⁹ Leia-se: o crédito tributário estrangeiro é o tributo sobre a renda pago no Estado da fonte.

iniciativa é desdobramento da liberdade, entendida como sensibilidade e acessibilidade a alternativas de escolha e de resultado¹⁴⁰.

A dupla tributação internacional não acarreta o confisco da renda¹⁴¹. A vedação constitucional de utilização do tributo com efeito de confisco (art. 150, inc. IV da Constituição Federal de 1988), limite máximo do princípio da capacidade contributiva, não se aplica à hipótese. Isso, porque o Direito Internacional Costumeiro não proíbe a dupla tributação¹⁴². O acaso do excesso de exação decorre do regular exercício da soberania tributária por dois ou mais Estados independentes, o que não pode ser mitigado automaticamente, a não ser pela aplicação do princípio da reciprocidade de tratamento, pela celebração de CCDTs ou através das normas internas de cada Estado¹⁴³.

O fenômeno da dupla tributação internacional sobre a renda não gera um direito para o contribuinte que seja sindicável automaticamente com base no princípio da capacidade contributiva, porque este está relacionado à análise da carga tributária global existente dentro de determinado Estado, mas não àquela vigente simultaneamente em dois ou mais Estados soberanos. Raciocínio diverso significaria dizer que o contribuinte brasileiro poderia pleitear com fundamento na capacidade contributiva, o afastamento da dupla tributação pelo fato de outro Estado soberano estar desenvolvendo o seu regular poder de tributar. Por essas razões, aqui se defende que qualquer veículo normativo mitigador da dupla tributação internacional decorre do princípio da livre concorrência, mas não da capacidade contributiva.

2.4.1.1 A legislação tributária interna

No viés da exportação de capital, a legislação tributária interna aplicável à pessoa jurídica concretiza o princípio da livre concorrência através do método da imputação ordinária, no qual se reconhece o valor do imposto pago no exterior até o montante que seria devido no Brasil, caso o fato gerador aqui ocorresse (art. 26, *caput*, da Lei nº 9.249/95):

¹⁴⁰ GRAU, Eros Roberto. *A Ordem...*, *op. cit.*, p. 202.

¹⁴¹ Em sentido contrário: BORGES, Antônio de Moura. *Noções...*, *op. cit.*, p. 72. GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Ordem Interna*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 90.

¹⁴² VOGEL, Klaus. *Klaus Vogel...*, *op. cit.*, p. 4. Como bem observado por Claudio Sacchetto, um ordenamento (jurídico) incompleto como é o internacional, não permite uma elaboração sistemática de suas fontes em termos exclusivamente “positivos”. O costume internacional, constituído pelo comportamento constante e uniforme praticado pelos Estados, é fonte não escrita do direito internacional. SACHETO, Claudio. *Las Fuentes del Derecho Internacional Tributario*. In: UCKMAR, Victor (Org.). *Curso de Derecho Tributario Internacional*. Bogotá: Temis, 2003, p. 37 e 38.

¹⁴³ A respeito do assunto, Ottmar Buhler já afirmava textualmente: “*No se encuentra en los TDI una cláusula general que declare materialmente ilícita la doble imposición; por el contrario, se trasluce el expreso mantenimiento de la doble imposición en materias menores cuando no se llega a un acuerdo sobre los mismos*”. *Principios de Derecho Internacional Tributario*. Madri: Editorial de Derecho Financiero, 1968, p. 79.

Art. 26, *caput*. A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital.

Trata-se de uma regra de neutralidade tributária destinada às pessoas jurídicas residentes no Brasil que pretendam investir no exterior. A regra em estudo está relacionada à segurança jurídica do contribuinte brasileiro, na medida em que lhe garante previsibilidade quanto à carga tributária brasileira, caso pretenda auferir receitas oriundas de jurisdições estrangeiras.

Quanto à pessoa física, o reconhecimento do crédito de imposto de renda recolhido no exterior dependerá do princípio da reciprocidade de tratamento¹⁴⁴. A legislação federal reconhece o referido crédito pago no Estado da fonte desde que este adote o mesmo tratamento quando atuar como Estado de residência (art. 5º da Lei nº 4.862/65)¹⁴⁵. Significa dizer que o nosso ordenamento jurídico reconhece o crédito de imposto pago no país de origem (*tax credit*), desde que haja reciprocidade de tratamento e que esse tributo não seja passível de restituição ou compensação no Estado da fonte. Esse crédito será deduzido do imposto progressivo, conforme apurado na declaração de ajuste anual. Cumpre ressaltar que o

¹⁴⁴ A respeito do princípio da reciprocidade, esclarece Celso Duvivier: “O princípio da reciprocidade é fundamental na sociedade internacional, existindo nele ‘um elemento motor que associa a ideia de troca e de igualdade’. A reciprocidade ‘não é uma igualdade estática, mas uma igualdade obtida por reação’. Ela é uma ‘igualdade dinâmica’. Ela é uma noção ‘vaga’ e ‘imprecisa’”. *Direito...*, op. cit., p. 15 e 16.

¹⁴⁵ Art. 5º da Lei nº 4.862/65: “As pessoas físicas, residentes ou domiciliadas no território nacional, que declarem rendimentos provenientes de fontes situadas no estrangeiro, poderão deduzir do impôsto progressivo, calculado de acôrdo com o art. 1º importância em cruzeiros equivalente ao impôsto de renda cobrado pela nação de origem daqueles rendimentos, desde que haja reciprocidade de tratamento em relação aos rendimentos produzidos no Brasil. Confira, ainda, as seguintes referências legais: Art. 103 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR): “As pessoas físicas que declararem rendimentos provenientes de fontes situadas no exterior poderão deduzir, do imposto apurado na forma do art. 86, o cobrado pela nação de origem daqueles rendimentos, desde que: I - em conformidade com o previsto em acordo ou convenção internacional firmado com o país de origem dos rendimentos, quando não houver sido restituído ou compensado naquele país; ou II - haja reciprocidade de tratamento em relação aos rendimentos produzidos no Brasil. § 1º A dedução não poderá exceder a diferença entre o imposto calculado com a inclusão daqueles rendimentos e o imposto devido sem a inclusão dos mesmos rendimentos. § 2º O imposto pago no exterior será convertido em Reais mediante utilização do valor do dólar dos Estados Unidos da América informado para compra pelo Banco Central do Brasil para o último dia útil da primeira quinzena do mês anterior ao do recebimento do rendimento”. Vide, ainda, a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal (SRF) nº 208/02: Art. 1º “Os rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior, inclusive de órgãos do Governo brasileiro localizados fora do Brasil, e os ganhos de capital apurados na alienação de bens e direitos situados no exterior por pessoa física residente no Brasil, bem assim os rendimentos recebidos e os ganhos de capital apurados no País por pessoa física não-residente no Brasil estão sujeitos à tributação pelo imposto de renda, conforme o disposto nesta Instrução Normativa, sem prejuízo dos acordos, tratados e convenções internacionais firmados pelo Brasil ou da existência de reciprocidade de tratamento. § 2º A prova de reciprocidade de tratamento far-se-á com cópia da lei publicada em órgão de imprensa oficial do país de origem do rendimento, traduzida por tradutor juramentado e autenticada pela representação diplomática do Brasil naquele país, ou mediante declaração desse órgão atestando a reciprocidade de tratamento tributário. § 3º Ato da Secretaria da Receita Federal (SRF) reconhecendo a reciprocidade de tratamento dispensa a prova de que trata o § 2º”.

Brasil reconhece automaticamente a reciprocidade de tratamento em relação aos rendimentos auferidos na Alemanha (Ato Declaratório Interpretativo nº 16/05), Estados Unidos da América (Ato Declaratório SRF nº 28/00) e Reino Unido (Ato Declaratório SRF nº 48/00).

2.4.1.2 Os Acordos Contra a Dupla Tributação

Além do método da imputação ordinária adotado pela legislação tributária interna como forma de promoção da neutralidade tributária, as CCDTs também se utilizam, seja para pessoa física ou jurídica, da imputação integral ou da regra isencional. Normalmente, referidos métodos estão consubstanciados no art. 23 das CCDTs firmadas pelo Brasil.

Através do método da imputação integral o Estado de residência reconhece o imposto pago no exterior na sua integralidade, ainda que o montante seja superior ao que seria devido se o fato gerador ocorresse no próprio país. O Brasil se submete a esse método, por exemplo, na CCDT celebrada com a Argentina¹⁴⁶:

Art. 23. 1. Quando um residente do Brasil receber rendimentos que, de acordo com as disposições da presente Convenção, sejam tributáveis na Argentina, o Brasil, ressalvado o disposto no parágrafo 2, permitirá que seja deduzido do imposto que cobrar sobre os rendimentos desse residente um montante igual ao imposto sobre a renda pago na Argentina.

Conforme ensina Heleno Tôrres: “Nesta modalidade, os impostos pagos no exterior, na operação do abatimento creditício, são totalmente assimilados, seja (o crédito) inferior, igual ou superior ao crédito tributário devido no Estado de residência”¹⁴⁷. Sob o ponto de vista prático, caso o nível de tributação do Estado da fonte ultrapasse o nível do Estado de residência, isso resultará em perda de receita tributária para este último Estado¹⁴⁸.

Existe, ainda, a possibilidade de o Estado de residência isentar os rendimentos (*tax exemption*) auferidos no Estado da fonte, como é adotado pela Áustria na CCDT firmada com o Brasil¹⁴⁹:

Art. 23, parágrafo 3º. Quando um residente da Áustria receber rendimentos que, de acordo com as disposições da presente Convenção, sejam tributáveis no Brasil, a Áustria, ressalvado o disposto nos parágrafos 4 a 7, isentará de imposto esses rendimentos, podendo no entanto, ao calcular o imposto incidente sobre o resto do

¹⁴⁶ Vide Decreto Legislativo nº 74/8 e Decreto nº 87.976/82.

¹⁴⁷ TÔRRES, Heleno. *Pluritributação Internacional sobre as Rendidas de Empresas* (2ª ed.). São Paulo: RT, 2001, p. 443.

¹⁴⁸ KOBETSKY, Michael. *International Taxation for Permanent Establishments: Principles and Policy*. Nova Iorque: Cambridge University Press, 2011, p. 21.

¹⁴⁹ Vide Decreto Legislativo nº 95/75 e Decreto nº 78.107/76.

rendimento dessa pessoa, aplicar a taxa que teria sido aplicável se tais rendimentos não houvessem sido isentos.

Como visto, nossas CCDTs aplicam um dos três métodos anteriormente expostos (imputação ordinária, integral ou isenção) como formas de eliminação da dupla tributação e de garantia da neutralidade tributária. De acordo com os comentários da OCDE à Convenção Modelo, fundamentalmente, a diferença entre os métodos de isenção e de crédito, é que o primeiro olha para a renda enquanto o segundo olha para o tributo¹⁵⁰.

Importante dizer que se por um lado o combate à dupla tributação via CCDT realiza o princípio da livre iniciativa, por outro, essa medida não pode dar azo à anulação do princípio da capacidade contributiva, o que pode ocorrer caso os contribuintes se valham do tratado sem qualquer propósito negocial. Essa é uma das razões pelas quais as CCDTs estão repletas de normas antielisivas.

2.4.2 Neutralidade na importação de capital

A neutralidade na importação de capital é adotada pelo Estado da fonte no sentido de que a política relativa ao investimento realizado em seu território não distinguirá, sob o ponto da tributação sobre a renda, o fato de o investidor ser ou não residente em território nacional. A regra em estudo foi objeto de recente e importante precedente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), no qual foram discutidos aspectos relacionados ao aproveitamento de ágio no contexto da aquisição do Banco do Estado de São Paulo S/A (BANESPA) pelo Banco Santander Central Hispano S/A (Santander Hispano), pessoa jurídica com residência fiscal na Espanha¹⁵¹. Vale à pena transcrever trecho da Impugnação, para fins de elucidação da questão:

¹⁵⁰ RAAD, Kees Van. Introduction OECD Model Commentaries 2008. **In:** *Materials on International & EC Tax Law 2009/2010* (9a. ed. – vol. 1.). Rotterdam: International Tax Center Leiden, 2009, p. 361.

¹⁵¹ CARF, Acórdão nº 1402-00.802, Quarta Câmara, Segunda Turma Ordinária, Rel. Conselheiro Antônio Praga de Souza, DOU 23.01.12. O teor do Acórdão de cento e vinte e seis páginas é extremamente interessante e contém diversas nuances jurídicas. A sucessão de atos relacionados ao caso concreto pode ser resumida da seguinte forma: (1) publicado o edital do Programa Nacional de Desestatização para alienação das ações do BANESPA por leilão; (2) constituída a Santander Holding Ltda., com capital de R\$ 1.000,00 (mil reais), dividido em mil quotas; (3) Banco Santander Central Hispano S.A. arremata aproximadamente 30% (trinta por cento) das ações do BANESPA através do leilão supramencionado, pelo valor de R\$ 7.050.000.000 (sete bilhões e cinquenta milhões de reais), representativo do preço mínimo das ações mais ágio; (4) Banco Santander Hispano adquire a quase totalidade das ações do BANESPA, por meio de Oferta Pública de Ações (OPA); (5) Banco Santander Hispano integraliza capital social na empresa Santander Holding Ltda., com as ações adquiridas do BANESPA, no montante de R\$ 9.574.900.000,00 (nove bilhões quinhentos e setenta e quatro milhões e novecentos mil reais), cujo valor foi respaldado por laudo de avaliação da KPMG Corporate Finance, sendo composto de patrimônio líquido mais ágio; (6) as cotas da empresa Santander Holding Ltda. são integralizadas na Meridional Holding Ltda. para obtenção de sinergia do grupo Santander Brasil; (7) Banco

7. O Edital do Programa Nacional de Desestatização nº 3/2000, no qual estava incluído o BANESPA, dispunha que era possível a participação de licitantes tanto nacionais como estrangeiros, o que está em conformidade com o princípio constitucional de isonomia entre os concorrentes (inciso XXI, do art.37, da CF) e com o art.3º, §1º, I, da Lei nº 8.666/93.

7.1. Outro fator fundamental para se garantir a isonomia entre os participantes na determinação do lance a ser oferecido é a igualdade do tratamento tributário, o que somente pode ser atingido pela neutralidade tributária da legislação no tratamento entre nacionais e estrangeiros.

7.2. Qualquer concorrente nacional estaria em vantagem sobre os eventuais concorrentes estrangeiros caso se opusessem dificuldades transversas (como ocorreu no presente lançamento tributário), à realização por estes de operações societárias legítimas que proporcionassem os mesmos efeitos tributários se realizadas por aqueles.

7.2.1. A Fiscalização não poderia estabelecer uma restrição ao grupo SANTANDER para o aproveitamento do benefício fiscal do ágio, por representar afronta à neutralidade de concorrência, nos termos do art. 3º, §1º, I, da Lei nº 8.666/93.

O contribuinte alegou ainda que caso a arrematação do BANESPA tivesse se dado por um banco nacional, não haveria questionamento quanto à possibilidade de aproveitamento da dedutibilidade fiscal do ágio¹⁵². Assim, questionou: “Qual seria o fundamento para o tratamento desigual entre um banco nacional e um banco ESTRANGEIRO? Nenhum!”.

Diante das razões apresentadas pelo Banco Santander (Brasil) S.A., dentre as quais também se destacou a necessidade de manutenção de sigilo da oferta (lance secreto), o CARF julgou válida a constituição de sociedade no Brasil (Santander Holding Ltda.) para, dentre outras finalidades, internalizar o ágio baseado em expectativa de rentabilidade futura,

Santander S.A. incorpora a Meridional Holding Ltda. e passa a ter todas as cotas da empresa Santander Holding Ltda.; e, (8) o BANESPA (controlada) incorpora a empresa Santander Holding Ltda. (controladora) e passa a amortizar o ágio, para efeito de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

¹⁵² Vale mencionar que o Decreto-lei nº 1.598/77 estabelece no art. 20, § 2º: “O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico: b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;”. Por sua vez, a Lei nº 9.532/97 estabelece no art. 7º: “A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto -Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977: III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto -lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto -Lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados durante os cinco anos-calendários subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração”. No mesmo sentido, o disposto no Regulamento do Imposto de Renda (RIR - Decreto nº 3.000/99), art. 385, § 2º: “O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico: II - valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;” e no art. 386: “A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no artigo anterior: III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração;”.

decorrente da aquisição do BANESPA¹⁵³. O Santander Holding Ltda. não foi entendido como “empresa veículo”, mas como instrumento de garantia da isonomia entre nacionais e estrangeiros.

Vê-se, portanto, que a neutralidade tributária internacional é requisito necessário, inclusive, para a garantia de isonomia em licitação internacional, como prevê a Carta Magna e a Lei de Licitações e Contratos.

A atração do capital estrangeiro é medida saudável e necessária, desde que não se trate de capital especulativo, que não tem compromisso com o crescimento do país. Portanto, o princípio da livre concorrência na importação de capital deve estar comprometido com o capital que gera empregos e renda para o Brasil, de forma a promover o objetivo fundamental de garantia do desenvolvimento nacional (CRFB/88, art. 3º, inc. II). No que concerne ao capital especulativo, a neutralidade não se justifica.

A afirmação acima é extremamente relevante para o correto entendimento da tributação brasileira sobre o investimento estrangeiro, que é distinta de acordo com a realização ou não de atividades produtivas no país. As filiais, sucursais, agências ou representações no País de pessoas jurídicas com sede no exterior são equiparadas à pessoa jurídica aqui domiciliada, nos termos do art. 147, inc. II do Regulamento do Imposto de Renda¹⁵⁴. Isso, porque há o desenvolvimento de atividades em território nacional por meio de uma organização de bens e/ou pessoas. Nesse caso, os rendimentos auferidos pelo não residente se submetem à tributação sintética (receitas e despesas são consideradas para fins de tributação), de acordo com a sistemática de apuração do lucro das pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil.

¹⁵³ Consta das razões recursais apresentadas pela empresa contribuinte: “Portanto, não resta dúvida que o sigilo do lance que foi apresentado pelo grupo Santander, para a aquisição do Banespa, era fundamental para que ele fosse vencedor na privatização. Este sigilo somente foi possível com a realização da operação tal como descrita anteriormente. Isto porque, caso o Santander Hispano tivesse capitalizado qualquer sociedade nacional, anteriormente à participação no leilão, estaria deflagrando aos demais participantes qual seria o preço que pretendia pagar, impedindo o sigilo da oferta. Caso isso ocorresse, os bancos nacionais certamente aumentariam suas ofertas, de forma a inviabilizar o ingresso do grupo Santander como um concorrente tão expressivo no mercado nacional. Não é à toa o brocardo popular: “o segredo é a alma do negócio”. Qualquer movimento cambial correspondente a R\$ 7.050.000.000,00 afetaria o mercado como um todo (balança de pagamentos) e seria de conhecimento público com facilidade. A movimentação de divisas dessa magnitude provocaria a identificação do valor supostamente pretendido pelo grupo Santander para aquisição do Banespa, o que, certamente, frustraria tal objetivo. Ademais, trazer ao País, previamente ao leilão público, o aludido valor sem a certeza da vitória no processo licitatório seria extremamente custoso e irrazoável (lembre-se que é época era exigida a CPMF, além de todos os demais custos bancários e riscos atinentes à moeda)”.

¹⁵⁴ Referida norma do Regulamento tem como base os seguintes dispositivos legais: art. 76 da Lei nº 3.470/58, art. 42 da Lei nº 4.131/62 e art. 1º da Lei nº 6.264/75.

Por outro lado, quando não há realização de negócios no país, a tributação do investimento estrangeiro é analítica, ou seja, realizada mediante retenção do imposto de renda na fonte, sem direito a deduções. Eventual equiparação de carga tributária entre o investimento estrangeiro e o nacional só é feita caso o Estado da fonte assim o queira por razões de política tributária, como acontece com certas operações financeiras realizadas por residentes no exterior¹⁵⁵.

Fácil perceber, portanto, que o ordenamento jurídico brasileiro preocupa-se com a neutralidade na importação de capital, desde que esteja relacionada ao desenvolvimento de atividades (empreendimentos) em território nacional. Há uma nítida preocupação com a promoção do princípio do desenvolvimento nacional, o que é levado a cabo com o auxílio do princípio da não discriminação e da regra de neutralidade tributária, de maneira que o investidor estrangeiro esteja submetido à mesma tributação do investidor residente em território nacional.

2.5 Conclusão

O princípio da livre concorrência potencializa ao máximo a força normativa dos princípios e regras específicos do Direito Tributário Internacional, seja porque influencia de forma direta tanto a importação quanto a exportação de capital, seja porque garante um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: o desenvolvimento nacional. Isso é feito através de sua interação com outros princípios (territorialidade, universalidade, não discriminação, *arm's length*, etc.) e regras (principalmente, a neutralidade tributária internacional).

A universalidade precisa atuar de maneira estreita com a isonomia e a capacidade contributiva, mas o princípio da livre concorrência deve permitir que o residente fiscal não fique enclausurado por força da dupla tributação internacional.

A dupla tributação internacional não acarreta o confisco da renda porque o Direito Internacional Costumeiro não a proíbe. A vedação constitucional de utilização do tributo com efeito de confisco, limite máximo da capacidade contributiva, não se aplica à hipótese. A referida dupla tributação não gera um direito para o contribuinte que seja sindicável

¹⁵⁵ De acordo com o art. 78 da Lei nº 8.981/95: “Os residentes ou domiciliados no exterior sujeitam-se às mesmas normas de tributação pelo Imposto de Renda, previstas para os residentes ou domiciliados no país, em relação aos: I - rendimentos decorrentes de aplicações financeiras de renda fixa; II - ganhos líquidos auferidos em operações realizadas em bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas; III - rendimentos obtidos em aplicações em fundos de renda fixa e de renda variável e em clubes de investimentos”.

automaticamente com base no princípio da capacidade contributiva, porque este está relacionado à análise da carga tributária global existente dentro de determinado Estado, mas não àquela vigente simultaneamente em dois ou mais Estados soberanos. Qualquer veículo normativo que mitigue a dupla tributação decorre do princípio da livre concorrência, não tendo relação com o princípio da capacidade contributiva.

A neutralidade tributária surge nesse cenário como regra concretizadora, na medida em que representa uma das formas de promoção do princípio da livre concorrência. O investimento estrangeiro direto e os métodos unilaterais, bilaterais e/ou multilaterais para evitar a dupla tributação são complementares, porque o livre comércio exige a tributação única dos lucros advindos dos investimentos internacionais.

Na exportação de capital, a neutralidade é desenvolvida pelo Estado de residência para possibilitar que a decisão do contribuinte sobre investir em território nacional ou no exterior se baseie em razões econômicas que não sejam exclusivamente tributárias. Em atenção ao princípio da isonomia tributária, a tributação sobre o residente fiscal que auferir rendas provenientes do exterior deve ser a mais próxima possível daquela auferida por contribuinte que apenas possui rendas domésticas.

A neutralidade na exportação de capital proporciona segurança jurídica ao contribuinte, na medida em que o seu Estado de residência se compromete a não tributar o investimento feito no exterior em uma carga tributária superior àquela que seria cobrada caso o investimento tivesse sido realizado em território nacional. Além da segurança jurídica, a regra da neutralidade na exportação de capital auxilia o valor Justiça, ao proteger a isonomia tributária entre o residente que auferir, exclusivamente, rendas domésticas e aquele que auferir renda oriunda do exterior.

A neutralidade na importação de capital é adotada pelo Estado da fonte no sentido de que a política relativa ao investimento realizado em seu território não distinguirá, sob o ponto de vista da tributação sobre a renda, o fato de o investidor ser ou não residente em território nacional. O princípio da livre concorrência na importação de capital deve estar comprometido com o capital que gera empregos e renda para o Brasil, de forma a promover o objetivo fundamental de garantia do desenvolvimento nacional. No que concerne ao capital especulativo, a neutralidade não se justifica.

Se por um lado o combate à dupla tributação, via CCDT, realiza o princípio da livre iniciativa, por outro, essa medida não pode dar azo à anulação do princípio da capacidade contributiva, o que pode ocorrer caso os contribuintes se valham do tratado sem qualquer

propósito negocial. Isso explica porque as CCDTs são dotadas de inúmeras normas antielisivas.

3 OS TRATADOS CONTRA A DUPLA TRIBUTAÇÃO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

O segundo capítulo expôs como a livre concorrência atua diante da tributação em bases universais. Foi visto que a regra de neutralidade tributária internacional está expressa nos métodos unilaterais e bilaterais para evitar a dupla tributação. O presente capítulo busca situar o método bilateral no contexto da Constituição Federal de 1988, com vistas a proporcionar maior aceitação do tema pelos órgãos julgadores, tanto na esfera administrativa quanto na judicial.

Os acordos contra a dupla tributação são, antes de tudo, convenções internacionais como quaisquer outras, guardadas as devidas peculiaridades. Por essa razão, influencia as Convenções Contra a Dupla Tributação no contexto da Constituição Federal de 1988, um debate comum a todo o Direito Internacional: a clássica divergência sobre a sua fonte. Trata-se da discussão sobre o monismo ou o dualismo do direito internacional.

Inclusive, o debate em tela tem que ultrapassar uma primeira barreira que é o reconhecimento do próprio Direito Internacional. De acordo com os negativistas, o Direito Internacional não passaria de política (negação sociológica) e, por isso mesmo, não mereceria reconhecimento como direito¹⁵⁶. O Direito Internacional seria entendido como uma regra do jogo imposta pelo mais forte, ou, então, como um mosaico de concepções nacionais. Não seria caracterizado como um sistema normativo que comanda efetivamente a conduta dos Estados. A negação jurídica do Direito Internacional estaria relacionada à ausência de sanção e à sua impotência em impedir o uso da força.

Ocorre que o Direito Internacional não se limita às relações entre embaixadas, afetando o dia a dia dos cidadãos. O Direito Internacional nasceu e se desenvolveu para assegurar a coexistência dos Estados e garantir uma cooperação possível. Cada vez mais, esse ramo do direito necessita de regulamentação jurídica nos mais diversos domínios. É um fenômeno comum da sua realidade sociológica. A juridicidade do Direito Internacional não pode ser duvidada. Sua violação freqüente não lhe retira essa característica. Não é porque o Direito Internacional não possui os mesmos mecanismos de sanção judicial dos sistemas nacionais que será considerado menos desenvolvido ao ponto de não alcançar um mínimo de juridicidade, como pode ser comprovado pelas contramedidas e pela responsabilidade internacional.

¹⁵⁶ WEIL, Prosper. *Le Droit International en Quête de son Identité. Cours Général de Droit International Public. Hague Academy of International Law* (vol. 237). Holanda: Martinus Mijhoff, 1992, p. 46.

A posição adotada no presente trabalho é no sentido da existência do Direito Internacional. É a partir dessa premissa que se torna possível discutir as duas principais correntes sobre a origem do direito internacional.

3.1 O monismo kelseniano

De acordo com Hans Kelsen, uma teoria do Direito Internacional deve se ocupar das relações entre o direito interno e o direito internacional e responder à importante questão que é saber se esses dois grupos de normas são independentes (dualismo), ou se estão interligados de maneira a formar um sistema normativo global (monismo)¹⁵⁷. Kelsen deixa claro que a forma de relacionamento das duas ordens varia de acordo com o sistema de referência adotado (monismo ou dualismo), mas que para a ciência jurídica, os dois sistemas seriam igualmente admissíveis, sem haver um método que dê preferência a um, em detrimento do outro¹⁵⁸. Em última análise, a escolha por um desses sistemas é um julgamento moral ou político¹⁵⁹.

Partindo-se do princípio de que apenas uma norma pode limitar o domínio de validade de outra, o monismo defende que a ordem normativa denominada direito internacional não contém normas que limitem seu domínio de validade e não existe norma superior que possa limitá-la¹⁶⁰. Se o domínio de validade da ordem jurídica nacional possui um caráter jurídico, então a ordem jurídica internacional possui as normas que limitam os domínios de validade das ordens jurídicas nacionais. O Estado enquanto pessoa jurídica é a personificação de uma ordem jurídica relativamente centralizada submetida ao direito internacional¹⁶¹.

Muitas Constituições preveem que a totalidade ou parte dos tratados deve ser aprovada pelo órgão legislativo para ser válida¹⁶². Tal aprovação não representa uma transformação, mas significa a participação do órgão legiferante na criação do direito internacional. Kelsen destaca que a principal diferença entre as duas ordens jurídicas é que o direito internacional é relativamente descentralizado, enquanto o direito nacional é relativamente centralizado¹⁶³. A

¹⁵⁷ KELSEN, Hans. *Théorie du Droit International Public*. Hague Academy of International Law (vol. 42). Holanda: Martinus Mijhoff, 1932, p. 6.

¹⁵⁸ KELSEN, Hans. *Théorie...*, *op. cit.*, p. 193.

¹⁵⁹ KELSEN, Hans. *Théorie...*, *op. cit.*, p. 187.

¹⁶⁰ KELSEN, Hans. *Théorie...*, *op. cit.*, p. 64 e 65.

¹⁶¹ KELSEN, Hans. *Théorie...*, *op. cit.*, p. 85.

¹⁶² KELSEN, Hans. *Théorie...*, *op. cit.*, p. 158.

¹⁶³ KELSEN, Hans. *Théorie...*, *op. cit.*, p. 183 e 184.

ordem jurídica internacional só faz sentido se for considerada como uma parte da ordem jurídica universal, que compreende todas as ordens jurídicas nacionais.

A relação entre as ordens jurídicas internacional e nacional é de subordinação¹⁶⁴. O que existe é uma unidade do sistema do direito, formado pelo direito internacional e as ordens jurídicas nacionais¹⁶⁵. O dualismo Estado e Direito é apenas um dos diversos exemplos de duplicação do objeto do conhecimento¹⁶⁶. Todos os problemas da teoria geral do Estado estão relacionados à validade e à criação da ordem jurídica, devendo as questões de teoria política ser excluídas da análise para que o método tenha pureza e integridade.

3.2 O dualismo de Triepel

Heinrich Triepel foi o maior expoente na defesa do dualismo. As regras de direito internacional público se aplicam às relações entre Estados¹⁶⁷. Como o direito interno e o direito internacional não regem as mesmas relações, não cabe falar em concorrência entre as fontes dos dois sistemas jurídicos.

A teoria dualista defende a oposição entre direito interno e direito internacional pela diferença de vontades que são suas fontes. Triepel concebe o direito internacional e o direito interno como duas ordens jurídicas distintas¹⁶⁸. São produzidos por vontades jurídicas distintas e tendem a regular relações diferentes. O direito internacional é direito apenas na extensão em que é transformado no direito interno. É na Constituição do Estado que se encontra a força obrigatória do tratado.

3.3 Crítica de Kelsen ao dualismo

Para Kelsen, a construção dualista implica na negação da natureza jurídica do direito internacional. A simples ideia de que o direito internacional obriga juridicamente os Estados afastaria a sua negação¹⁶⁹. Não existem dois objetos de regulação jurídica. Afinal, a defesa da transformação do direito internacional em direito interno tem como consequência a completa

¹⁶⁴ KELSEN, Hans. *Théorie...*, *op. cit.*, p. 187.

¹⁶⁵ KELSEN, Hans. *Théorie...*, *op. cit.*, p. 195.

¹⁶⁶ KELSEN, Hans. *Les Rapports de Système entre le Droit Interne et le Droit International Public*. Hague Academy of International Law (vol. 14). Holanda: Martinus Mijhoff, 1926, p. 246 e 247.

¹⁶⁷ TRIEPEL, Carl Heinrich. *Les Rapports entre le Droit Interne et le Droit International*. Hague Academy of International Law (vol. I). Holanda: Martinus Mijhoff, 1923, p. 81-85.

¹⁶⁸ TRIEPEL, Carl Heinrich. *Les...*, *op. cit.*, p. 92.

¹⁶⁹ KELSEN, Hans. *Les...*, *op. cit.*, p. 276-279, 281, 288 e 296.

aniquilação do direito internacional, com base no dogma da soberania do Estado, fundamento da construção dualista do direito internacional. A noção de comunidade internacional de Estados é incompatível com a ideia de soberania do Estado.

3.4 Crítica de Triepel ao monismo

Para Triepel, a doutrina de Kelsen parte da tese de que todo o direito é um sistema único, mas essa ideia não tem relação com a realidade¹⁷⁰. Colocar uma norma original hipotética no fim da cadeia é um expediente sem efetividade, pura ficção.

Se a regra deriva da vontade do indivíduo ou da comunidade, significa que podem existir sistemas jurídicos capazes de criar o direito. Esses sistemas podem ser completamente diferentes uns dos outros¹⁷¹. É arbitrário dizer que eles não se contradizem, assim como é arbitrário dizer que os dois sistemas são baseados no direito internacional. Caso contrário, equivaleria dizer que o direito internacional existe desde o início dos tempos. Por isso, a teoria de Kelsen não tem ligação com o fator histórico. Não é possível ter uma ideia do direito sem considerar as relações sociais governadas pelo próprio direito. As relações sociais são a matéria, enquanto o direito é a forma.

3.5 Para uma conclusão parcial

Quanto à doutrina de Kelsen, não é possível concordar com a alegação de que o Estado é essencialmente poder, porque ele deve ser compreendido também como valor. Questões de teoria política, por exemplo, não devem ser excluídas da análise da teoria geral do Estado. Sob o ponto de vista do direito brasileiro, é inviável compreender o direito internacional como uma ordem superior ao Estado, principalmente diante da ideia de supremacia constitucional e da inexistência, em nosso ordenamento jurídico, de uma ordem jurídica supranacional. A construção dualista não é uma negação da natureza jurídica do direito internacional. A transformação do direito internacional em direito interno não aniquila o primeiro. Buscar no postulado da unidade a solução para a defesa do monismo parece uma mera construção teórica, assim como também o é, a norma fundamental. Triepel tem razão

¹⁷⁰ TRIEPEL, Carl Heinrich. *Les...*, *op. cit.*, p. 86.

¹⁷¹ TRIEPEL, Carl Heinrich. *Les...*, *op. cit.*, p. 87.

quando afirma que a teoria desenvolvida por Kelsen não tem um compromisso histórico. De fato, as relações sociais são a matéria, enquanto o direito é a forma.

3.6 As CCDTS frente à Carta Magna de 1988

A Constituição Federal de 1988, com exceção dos parágrafos segundo e terceiro do art. 5º, não traz regra expressa a respeito do relacionamento entre as ordens jurídicas interna e internacional¹⁷². Na opinião de Betina Grupenmacher, a inexistência de norma que saliente a supremacia do direito externo sobre o interno evidencia que a Carta Magna perdeu a oportunidade de permitir que o Brasil se integrasse de maneira plena e efetiva ao internacionalismo jurídico¹⁷³. Em que pese a ausência de regra expressa na Constituição Federal a respeito da matéria, a Suprema Corte brasileira, desde 1978, entende inexistir hierarquia entre direito interno e internacional, de maneira que as duas ordens se relacionam com base no critério da especialidade e, eventualmente, cronológico¹⁷⁴.

Por essa razão, Sergio André Rocha defende que não é mais sequer possível falar em omissão do legislador constituinte, mas sim em verdadeiro silêncio eloqüente, intencional¹⁷⁵. Esclarece que caso a interpretação dada pela Corte não estivesse em linha com o pensamento do legislador, o caminho seria o da correção legislativa, com a alteração do texto da Constituição de forma a evidenciar a supremacia do Direito Internacional, o que não se deu.

Quando uma CCDT prevê, por exemplo, que a remessa de juros para o outro Estado signatário se fará a uma alíquota de 10% (dez por cento), enquanto a lei interna prevê alíquota de 15% (quinze por cento) para o mesmo tipo de remessa, significa que o tratado é uma

¹⁷² Os parágrafos 2º e 3º do art. 5º da Constituição Federal de 1988 determinam: § 2º “Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte. § 3º Os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais”. No mesmo sentido, Valerio de Oliveira Mazzuoli afirma que na Constituição brasileira de 1988 não existe sequer uma cláusula de reconhecimento ou aceitação do Direito Internacional pelo direito interno. *Curso..., op. cit.*, p. 103.

¹⁷³ GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados..., op. cit.*, p. 175. Também defendendo que a Constituição Federal de 1988 não contém regra expressa a respeito do relacionamento entre as ordens jurídicas interna e internacional: ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados Contra a Bitributação da Renda*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 25.

¹⁷⁴ STF, RE nº 80.004, Segunda Turma, Rel. Min. Leitão de Abreu, DJ 16.10.78. A jurisprudência do STJ também adota o critério da especialidade no confronto da lei interna com os tratados internacionais. Especialmente em matéria de convenção contra a bitributação, confira o seguinte precedente: REsp nº 1.161.467/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe 01.06.12. Na doutrina, defende a especialidade: GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados..., op. cit.*, p. 114.

¹⁷⁵ ROCHA, Sergio André. *Treaty..., op. cit.*, p. 47.

norma especial porque se aplica apenas à relação entre os Estados signatários, enquanto a lei interna é uma norma geral, já que se aplica a todas as remessas de juros que não sejam acobertadas pelo referido tratado. É uma especialidade subjetiva. Generalidade e especialidade são relacionais: uma regra nunca é geral ou especial em abstrato, mas em relação a alguma outra regra¹⁷⁶. A regra pode ser geral ou especial em relação à matéria ou em relação ao número de atores cujo comportamento é por ela regulado.

O afastamento da CCDT por uma lei interna apenas ocorrerá se esta última mencionar expressamente sua aplicação a um Estado signatário de determinada CCDT¹⁷⁷. Ainda assim, na hipótese disso ocorrer, estar-se-á diante do critério cronológico e de um evidente *treaty override*: “o país, no lugar de comunicar a seu parceiro sua intenção de não mais manter o vínculo assumido internacionalmente, limita-se a editar legislação interna que ultrapassa os limites impostos pelo tratado”¹⁷⁸. Caso contrário, continuará valendo o critério da especialidade.

A relação entre a CCDT e a lei interna não é de prevalência, mas de coexistência. A lei interna não sucumbe diante do tratado, nem é afastada ou paralisada por ele, porque as duas normas convivem harmonicamente numa relação de ordem geral e especial¹⁷⁹.

O tratado não é afastado por lei posterior. De acordo com a jurisprudência consolidada, os tratados são incorporados ao ordenamento jurídico interno no mesmo patamar hierárquico das leis ordinárias. Na ADI nº 1.480-MC (Rel. Min. Celso de Mello, DJ 18.05.01), o entendimento do Tribunal Pleno foi bastante claro:

No sistema jurídico brasileiro, os atos internacionais não dispõem de primazia hierárquica sobre as normas de direito interno. A eventual precedência dos tratados ou convenções internacionais sobre as regras infraconstitucionais de direito interno somente se justificará quando a situação de antinomia com o ordenamento doméstico impuser, para a solução do conflito, a aplicação alternativa do critério cronológico (“*lex posterior derogat priori*”) ou, quando cabível, do critério da especialidade. Precedentes.

Como nenhuma das matérias tratadas nas CCDTs exige edição de lei complementar, basta para tanto a edição de lei ordinária. De fato, estabelecer benefícios fiscais em matéria de

¹⁷⁶ KOSKENNIEMI, Martti. *Fragmentation of International Law: Difficulties Arising from the Diversification and Expansion of International Law*. Relatório do Grupo de Estudo da Comissão de Direito Internacional da ONU (58ª sessão). Genebra: Erik Castrén Institute of International Law, 2007, p. 61.

¹⁷⁷ Nesse sentido: ROCHA, Sergio André. *Treaty...*, *op. cit.*, p. 109 e 117.

¹⁷⁸ O conceito foi estabelecido por Luís Eduardo Schoueri no prefácio ao livro “*Treaty Override no Ordenamento Jurídico Brasileiro: o Caso das Convenções para Evitar a Dupla Tributação da Renda*”, de autoria de Sergio André Rocha. *Op. cit.*, p. 12.

¹⁷⁹ Betina Grupenmacher defende a especialidade do tratado, mas afirma que ele prevalece sobre a lei interna, que ficaria paralisada e sucumbiria. *Tratados...*, *op. cit.*, p. 142 e 143.

imposto de renda e CSLL, procedimentos para troca de informações entre autoridades fiscais, combater a evasão fiscal, concretizar o princípio da não discriminação, tudo isso pode ser feito através de lei ordinária. Heleno Tôrres entende de maneira diversa, ao defender a prevalência da aplicabilidade dos tratados sobre o direito interno infraconstitucional em qualquer circunstância, em razão dos princípios fundamentais do art. 4º da Carta Magna¹⁸⁰. Ocorre que a leitura dos mencionados princípios não conduz ao entendimento de que a Constituição Federal tenha feito uma opção pelo monismo. Por questão de coerência lógica, o doutrinador não admite a aplicação dos critérios de resolução de antinomias às relações entre normas de direito internacional e normas de direito interno, porque esses critérios pressupõem normas com idêntico fundamento de validade.

A hierarquia entre normas é, indubitavelmente, uma matéria constitucional. Apenas a Carta Magna tem competência para disciplinar o tema¹⁸¹. Em que pese a presente afirmação, o Código Tributário Nacional pretendeu estabelecer regra a respeito do tema, através do artigo 98: “Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”¹⁸². Parece claro que o dispositivo do CTN extrapolou sua competência, porque hierarquia entre normas não se confunde com normas gerais em matéria tributária. O art. 146, inc. III da Constituição Federal de 1988, não delega à lei complementar, em momento algum, o trato da hierarquia de normas¹⁸³. Aliás,

¹⁸⁰ TÔRRES, Heleno Taveira. *Tratados e Convenções Internacionais em Matéria Tributária e o Federalismo Fiscal Brasileiro*. In: *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 86. São Paulo: Dialética, 2002 (novembro), p. 38, 39, 41 e 42. O art. 4º da CRFB/88 prevê os seguintes princípios a serem seguidos pela República Federativa do Brasil nas suas relações internacionais: I – “independência nacional; II - prevalência dos direitos humanos; III - autodeterminação dos povos; IV - não-intervenção; V - igualdade entre os Estados; VI - defesa da paz; VII - solução pacífica dos conflitos; VIII - repúdio ao terrorismo e ao racismo; IX - cooperação entre os povos para o progresso da humanidade; X - concessão de asilo político”.

¹⁸¹ No RE nº 80.004/SE (Tribunal Pleno, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, DJ 29.12.1977), o Ministro Rodrigues Alckmin sustentou que qualquer limitação ao Poder Legislativo deve radicar na própria Constituição Federal. Em suas palavras: “Ainda que se atribua ao C.T.N. a eficácia de lei complementar, a restrição constante da cláusula final, relativa ao exercício de um dos Poderes do Estado, somente comportaria previsão constitucional”.

¹⁸² De acordo com Jacob Dolinger, o art. 98 do CTN consagra o monismo absoluto, segundo o qual o tratado sempre prevalece sobre a lei. *Direito..., op. cit.*, p. 95.

¹⁸³ Confira a redação do dispositivo: “Cabe à lei complementar: III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas; d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239”. No mesmo sentido: ROCHA, Sergio André. *Treaty..., op. cit.*, p. 80, 116 e 117. Defende o autor: “A seu turno, em nossa opinião o artigo 98 do Código Tributário Nacional 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”.

seria de se estranhar se assim o fizesse. Por essa razão, não é possível concordar com a argumentação utilizada pelo Ministro Castro Meira no REsp nº 1.161.467/RS, segundo o qual o art. 98 do CTN teria por fundamento o art. 146, inc. III da Carta Magna¹⁸⁴. Outrossim, o fato de a aprovação da lei complementar exigir quorum especial não a torna superior ao tratado, ainda que este seja aprovado por maioria simples.

A interpretação histórica relativa ao artigo 98 também é bastante esclarecedora: Gilberto de Ulhôa Canto, um dos autores do anteprojeto do Código Tributário Nacional, relata que o artigo teria consagrado aquilo que, à época, era tranquilamente aceito pela jurisprudência dos tribunais pátrios, mas que não contava com a eventual mudança de entendimento do STF sobre a matéria¹⁸⁵. Vale a transcrição:

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 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 1º de junho de 1977, julgando o RE nº 80.004, o Supremo Tribunal Federal mudou de posição, contra o voto do Relator, Min. Xavier de Albuquerque ('RTJ', vol. 83, ps. 809 e segs.).

Diante de tal manifestação de um dos autores do anteprojeto do CTN, é preciso concordar com Sergio André Rocha, segundo o qual não é descabido afirmar que o art. 98 é decorrência de um açodamento do legislador tributário, que no exercício do futurismo, tentou antever qual seria a posição que se cristalizaria na Corte Suprema¹⁸⁶. Conforme o autor, tivesse o Código sido elaborado após 1977 e a regra em comento muito provavelmente não existiria.

¹⁸⁴ STJ, REsp nº 1.161.467/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe 01.06.2012. Heleno Tórres também defende que o art. 98 do CTN seria uma norma geral em matéria de legislação tributária com fundamento no art. 146 da CRFB/88, e que o dispositivo do CTN teria caráter declarativo, visto que a superioridade das normas internacionais seria consagrada pela Constituição em qualquer esfera normativa. *Tratados...*, *op. cit.*, p. 44 e 47.

¹⁸⁵ CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Legislação Tributária, sua Vigência, sua Eficácia, sua Aplicação, Interpretação e Integração*. In: *Revista Forense* nº 267. Rio de Janeiro: Forense, 1979 (jul.-set.), p. 27.

¹⁸⁶ ROCHA, Sergio André. *Treaty...*, *op. cit.*, p. 73.

Como afirma Betina Grupenmacher, é o sistema constitucional de cada país que dispõe sobre a conclusão de tratados internacionais, assim como a vigência do direito internacional na ordem interna¹⁸⁷. Aduz a doutrinadora que é despicienda a argumentação acerca da inconstitucionalidade do art. 98 do CTN, tendo em vista que a solução para conflitos entre tratado e lei interna, por falta de disciplina constitucional, extrai-se do próprio sistema e não do art. 98¹⁸⁸. Contraditoriamente, a doutrinadora aproxima-se do entendimento recentemente exarado no REsp nº 1.161.467/RS, ao afirmar que o art. 98 é uma norma geral em matéria tributária¹⁸⁹.

Além de extrapolar a competência estabelecida pela Constituição Federal, o art. 98 do CTN também desafia a lógica mais elementar, à luz da antiga e consolidada jurisprudência do STF: a partir do momento em que não existe hierarquia entre lei ordinária e lei complementar (ADC nº 1/DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, DJ 16.06.1995), como pode o dispositivo pretender que os tratados - possuidores de mesma hierarquia das leis ordinárias (RE nº 80.004/SE, Tribunal Pleno, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, DJ 29.12.1977) – sejam observados pela legislação interna que lhes sobrevenha? Essa, definitivamente, não é uma matéria a ser tratada pelo CTN¹⁹⁰.

3.7 Fundamentos constitucionais para a celebração de CCDTs

Conforme ensina Martti Koskenniemi, o que antes era governado pelo direito internacional geral, se tornou o campo de operação de sistemas especializados como o direito do comércio, os direitos humanos, o direito do mar, etc., cada qual possuindo seus próprios

¹⁸⁷ GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados...*, *op. cit.*, p. 69.

¹⁸⁸ GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados...*, *op. cit.*, p. 144. Carmen Tiburcio entende de maneira diversa da aqui defendida. Conforme a doutrinadora, a matéria relativa à tributação seria uma das exceções à equiparação entre tratado e lei ordinária para efeito de resolução de conflitos, porque o art. 98 do CTN seria expresse quanto à prevalência da norma internacional. *Direito Constitucional Internacional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 199. Valerio de Oliveira Mazzuoli, por sua vez, vai defender que o art. 98 apenas confirma a doutrina da superioridade do Direito Internacional relativamente à legislação interna estatal, tendo a vantagem, em relação aos demais tipos de tratados ratificados pelo Estado brasileiro, de ter deixado claro que nenhuma legislação contrária ao tratado anteriormente firmado e em vigor no Brasil poderá ser aplicada sem antes proceder à denúncia do instrumento convencional, caso este já não satisfaça os interesses nacionais. *Curso...*, *op. cit.*, p. 403 e 404.

¹⁸⁹ GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados...*, *op. cit.*, p. 144.

¹⁹⁰ No mesmo sentido, Sergio André Rocha defende que o art. 98 do CTN não é compatível com a Constituição Federal, já tendo nascido inconstitucional. *Treaty...*, *op. cit.*, p. 80. Roque Antonio Carrazza, alterando o entendimento sustentado em edições anteriores, passa a defender a constitucionalidade do art. 98. *Curso de Direito Constitucional Tributário* (21ª ed.). São Paulo: Malheiros, 2005, p. 230 e 231.

princípios e instituições¹⁹¹. O problema da especialização é, conforme o autor, o risco de perda da perspectiva global do direito. O mesmo acontece com o sistema especializado das Convenções Contra a Dupla Tributação, dotadas de particularidades que as distinguem dos demais tratados. É por essa razão que se torna importante identificar a perspectiva constitucional das CCDTs.

Existem diversos fundamentos constitucionais para a celebração de um acordo contra a bitributação. Tudo depende do contexto em que o pacto é celebrado, sendo certo que a promoção da livre concorrência sempre estará presente, seja como razão primária ou secundária. Pode acontecer, por exemplo, hipótese na qual o Brasil necessite de certa tecnologia para levar a cabo um plano estratégico de desenvolvimento, ou tenha interesse na exploração de recursos naturais em determinada região do globo. Nesse caso, a celebração de CCDT com o país detentor da tecnologia ou da riqueza natural estará garantindo um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil que é o desenvolvimento nacional (art. 3º, inc. II) – razão primária - além de estar promovendo a livre concorrência – razão secundária¹⁹². No caso da CCDT Brasil-China (Decreto Legislativo nº 85/92 e Decreto nº 762/93), o interesse brasileiro à época da celebração do tratado era o de explorar o petróleo e o potencial mercado consumidor chinês¹⁹³. A República Popular da China, por sua vez, tinha interesse em absorver o *know-how* de exploração de petróleo em águas profundas desenvolvido pelo Brasil, assim como explorar nossos minérios.

Em outras situações, o interesse em jogo pode ser apenas o de manter ou incrementar o fluxo recíproco de investimentos entre os dois países, como é o caso das CCDTs do Brasil com o México e com a África do Sul. Nesse caso, a eliminação ou redução da dupla tributação via tratado internacional estará realizando de maneira direta, o princípio constitucional da livre concorrência.

Outro exemplo: um dos princípios fundamentais da Carta Magna é a permanente busca pela integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina, com vistas à formação de uma comunidade latino-americana de nações¹⁹⁴. Em atenção a esse princípio

¹⁹¹ KOSKENNIEMI, Martti. *Fragmentation of International Law: Difficulties Arising from the Diversification and Expansion of International Law*. Relatório do Grupo de Estudo da Comissão de Direito Internacional da ONU (58ª sessão). Genebra: Erik Castrén Institute of International Law, 2007, p. 11.

¹⁹² CRFB/88, art. 3º: “Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: II - garantir o desenvolvimento nacional;”.

¹⁹³ Disponível em: <<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD02JUL1992.pdf#page=86>>. Acesso em: 11 jan. 2013.

¹⁹⁴ CRFB/88, art. 4º, parágrafo único: “A República Federativa do Brasil buscará a integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina, visando à formação de uma comunidade latino-

fundamental, o Brasil possui uma política fiscal internacional favorável à concessão do crédito fictício de imposto (*tax sparing*) nas Convenções a serem celebradas com países membros do Mercado Comum do Sul (MERCOSUL)¹⁹⁵. O art. 55 da Lei nº 10.637/02 (conversão da Medida Provisória nº 66/02), prevê:

Art. 55. Nas Convenções destinadas a evitar a dupla tributação da renda, a serem firmadas pelo Brasil com países integrantes do Mercado Comum do Sul (Mercosul), será incluída cláusula prevendo a concessão de crédito do imposto de renda sobre lucros e dividendos recebidos por pessoa jurídica domiciliada no Brasil que deveria ser pago no outro país signatário, mas que não haja sido em decorrência de lei de vigência temporária de incentivo ao desenvolvimento econômico, nacional, regional ou setorial.

Parágrafo único. O crédito referido no caput, observadas as demais condições gerais de concessão e outras que vierem a ser estabelecidas em legislação específica, somente será admitido quando os lucros ou dividendos distribuídos provenham, diretamente, de atividade desenvolvida no país estrangeiro signatário, relativa aos setores:

I - industrial, exceto da indústria de cigarro e bebidas em geral, inclusive os concentrados destas;

II - agrícola, de florestamento ou pesqueira.

Caso alguma CCDT brasileira venha a prever cláusula de crédito fictício em benefício de qualquer dos países do MERCOSUL, estará dando cumprimento ao parágrafo único do art. 4º da CRFB/88 de maneira primária e, subsidiariamente, ao princípio da livre concorrência¹⁹⁶.

americana de nações”. Ensina Adilson Rodrigues Pires: “A integração atribui aos Estados novo *status* no cenário internacional, o que fortalece o poder de negociação com as demais potências, seja em decorrência de cláusula do tratado de integração estabelecendo negociações em bloco, seja por conveniência política e estratégica, já que um acordo comercial firmado em bloco pesa mais que assinado por um país isolado”. *Práticas Abusivas no Comércio Internacional*. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 95.

¹⁹⁵ Alberto Xavier conceitua o crédito fictício de imposto da seguinte maneira: “O *tax sparing* ou crédito de imposto fictício (*shadowing, phantom tax, notional tax*, ou imputação especial por isenção de imposto) consiste na atribuição de um crédito correspondente ao imposto que teria sido pago no país de origem se não fossem as medidas de exoneração com que neste se pretendeu incentivar o investimento no exterior. Assim, se evita que o contribuinte deixe de beneficiar do efeito incitativo concedido no país da fonte, cujo sacrifício financeiro, na ausência do crédito fictício, acabaria por redundar em benefício exclusivo do país da residência”. *Direito...*, *op. cit.*, p. 648. A respeito do sistema jurídico do MERCOSUL: LORENZETTI, Ricardo. Sistema Jurídico del MERCOSUR. **In:** *O Novo Direito Internacional – Estudos em Homenagem a Erik Jayme*. MARQUES, Claudia Lima. ARAUJO, Nadia de (Coords.). Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 645-676.

¹⁹⁶ De acordo com o entendimento do STF, o parágrafo único do art. 4º da CRFB/88 possui conteúdo programático (CR nº 8.279 AgR/AT, Tribunal Pleno, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 10.08.00). Sobre o tema, confira: CATÃO, Marcos André Vinhas. Tributação e Concorrência no MERCOSUL. *Estudos sobre Direito do Comércio Internacional. Livro em Homenagem ao Professor Adilson Rodrigues Pires*. Rio de Janeiro: TereArt, 2012, p. 296-307. Edgard Marcelo Rocha Torres entende que o maior problema do processo de harmonização tributária no MERCOSUL é a situação particular do Uruguai, possuidor de uma legislação societária antiga que atrai empresas *offshore*. No nosso país vizinho, a antiga Lei nº 11.073/48 instituiu as *Sociedades Financieras de Inversión* (SAFIs). O autor entende que as SAFIs provocam a malfadada competição tributária desleal, não havendo como sustentar a manutenção de um sistema que provoca desigualdade na livre iniciativa econômica dos países que buscam a integração com base no princípio da isonomia. A Harmonização Tributária dos Blocos Regionais e a Competição Tributária Desleal Provocada pelos Paraísos Fiscais. **In:** *Revista Fórum de Direito Tributário* nº 44. Belo Horizonte: Fórum, 2010 (mar.-abr.), p. 25-27. Independentemente do debate sobre a real influência das empresas SAFIs no processo de integração do MERCOSUL, fato é que a Instrução Normativa

A medida se justifica porque o Brasil é nitidamente o país mais desenvolvido do bloco, tem interesse em incrementar os investimentos nos demais países membros e sabe que a celebração de uma CCDT nestes termos é um incentivo ao processo de integração econômica do bloco. Infelizmente, a Argentina é o único país do MERCOSUL com o qual o Brasil mantém acordo de bitributação e não há qualquer previsão de cláusula de *tax sparing* naquele tratado. Talvez, porque a CCDT foi celebrada anteriormente à diretriz estabelecida na Constituição Federal de 1988¹⁹⁷.

Chile, Peru e Equador não são integrantes do MERCOSUL, mas são Estados associados, o que contribui para a formação de uma sociedade latino-americana de nações. A cláusula de crédito fictício está presente tanto na CCDT Brasil-Chile (Decreto Legislativo nº 331/03 e Decreto nº 4.852/03) quanto na CCDT Brasil-Peru (Decreto Legislativo nº 500/09 e Decreto nº 7.020/09), mas não é uma concessão de crédito fictício feita apenas por parte do Brasil¹⁹⁸. A concessão é recíproca. Além disso, o crédito de imposto de renda é amplo (abrange todo e qualquer rendimento), não se limitando a lucros ou dividendos de atividade industrial, agrícola, de florestamento ou pesqueira¹⁹⁹. Cumpre observar que o Brasil, indubitavelmente, possui maior grau de desenvolvimento que o Peru, razão pela qual o

RFB nº 1.037/10 classificou esse tipo societário como regime fiscal privilegiado, mas apenas até 31 de dezembro de 2010 (art. 2º, inc. II). Provavelmente, o lapso temporal previsto na Instrução Normativa foi estabelecido porque a Lei uruguaia nº 18.083/06 previu que a partir de 1º de janeiro de 2011, as SAFI's se sujeitariam ao regime geral de tributação vigente naquele país. Confira os seguintes dispositivos da Lei nº 18.083/06: *artículo 4º*.- “A partir de la entrada en vigencia de la presente ley no podrán iniciarse trámites de aprobación de estatutos ni constituirse sociedades anónimas con el objeto previsto en la Ley Nº 11.073, de 24 de junio de 1948, concordantes y modificativas. *Artículo 5º*.- El régimen de tributación especial aplicable a las sociedades anónimas financieras de inversión a que alude el artículo anterior no podrá aplicarse a aquellos ejercicios cuyo cierre sea posterior al 31 de diciembre de 2010, salvo que hubieran realizado la consolidación a que refiere el artículo 7º de la Ley Nº 11.073, de 24 de junio de 1948, con anterioridad al 1º de abril de 2006. A partir del 1º de enero de 2011, las sociedades anónimas financieras de inversión, se adecuarán preceptivamente al régimen general de tributación, en las condiciones que determine el Poder Ejecutivo, el que podrá disponer la aplicación de las normas sobre documentación y contabilidad establecidas para las sociedades en general, por la Ley Nº 16.060, de 4 de setiembre de 1989. *Artículo 6º*.- Al entrar en vigencia la presente ley, las sociedades anónimas referidas en el artículo 4º, no podrán realizar la consolidación de aportes fiscales al Estado prevista por el artículo 7º de la Ley Nº 11.073, de 24 de junio de 1948. *Artículo 7º*.- Las sociedades anónimas financieras de inversión, cuyos estatutos sociales se encontraran en trámite de aprobación por parte del órgano estatal de control a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley, tendrán un plazo de ciento ochenta días corridos para finalizarlo. En caso de no hacerlo, deberán adecuarse al régimen previsto por la presente ley”.

¹⁹⁶ Vide Decreto Legislativo nº 74/81 e Decreto nº 87.976/82.

¹⁹⁷ Vide Decreto Legislativo nº 74/81 e Decreto nº 87.976/82.

¹⁹⁸ A CCDT Brasil-Ecuador (Decreto Legislativo nº 4/86 e Decreto nº 95.717/88) não contém cláusula de crédito fictício.

¹⁹⁹ O parágrafo terceiro do art. 22 da CCDT Brasil-Chile possui a seguinte redação: “Quando em conformidade com qualquer disposição da Convenção os rendimentos obtidos por um residente de um Estado Contratante estiverem isentos de tributação nesse Estado, tal Estado poderá, todavia, considerar os rendimentos isentos para fins de determinação do montante do imposto sobre o restante dos rendimentos de tal residente”. O parágrafo terceiro do art. 22 da CCDT Brasil-Peru contém redação praticamente idêntica à Convenção celebrada com o Chile, com pequena diferença redacional.

reconhecimento de crédito pelo país vizinho em benefício do Brasil não se justifica. Para que a lógica da cláusula de *tax sparing* pudesse prevalecer, somente o Brasil deveria conceder o crédito. Convenções entre partes desiguais não podem admitir que um Estado tradicionalmente menos desenvolvido renuncie, de maneira desproporcional, receita tributária em favor de Estado mais desenvolvido²⁰⁰. Rodrigo Maito da Silveira esclarece que esses incentivos concedidos no âmbito de tratados contra a bitributação podem ensejar efeitos anticoncorrenciais e que a sua adoção somente se afigura razoável quando existir uma justificativa plausível, tal como o desenvolvimento econômico de um determinado país²⁰¹.

A cooperação internacional e o dever de solidariedade devem servir como norte na conduta entre Estados soberanos economicamente desiguais. Como ensina Hans Kelsen, não é necessário que um tratado imponha às partes contratantes as mesmas obrigações e lhes confira os mesmos direitos²⁰².

3.8 Do benefício convencional

O art. 151, inc. III da Constituição Federal estabelece ser vedado à União instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios (isenção heterônoma). Discutiui-se no passado se a União estaria a violar o dispositivo constitucional em virtude da celebração de tratados que estabelecessem isenções de outros entes. Atualmente, é pacífico o entendimento segundo o qual a União celebra tratados como representante da República Federativa do Brasil e não como pessoa jurídica de direito público interno²⁰³. O Presidente da República atua como Chefe de Estado e não como Chefe de Governo²⁰⁴. Por isso, a República Federativa do Brasil pode conceder isenção de tributos estaduais e municipais, via tratados internacionais²⁰⁵. Não há que se falar em isenção heterônoma.

²⁰⁰ O grau de desenvolvimento de cada Estado, naturalmente, está sujeito a mutações. A solução para tal situação sempre estará relacionada à alteração do texto do tratado de maneira a manter a proporcionalidade/razoabilidade na concessão mútua de benefícios fiscais.

²⁰¹ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação da Concorrência* (Série Doutrina Tributária, v. IV). São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 383.

²⁰² KELSEN, Hans. *Théorie...*, op. cit., p. 145.

²⁰³ CRFB/88, art. 21 “Compete à União: I - manter relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais”.

²⁰⁴ XAVIER, Alberto. *Direito...*, op. cit., p. 110.

²⁰⁵ Essa é a posição, por exemplo, de Hugo de Brito Machado. *Tratados Internacionais e Isenção de Tributos Estaduais e Municipais*. In: *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 164. São Paulo: Dialética, 2009 (maio), p.68.

Como o tratado pode prever tanto isenção total como outra forma de benefício fiscal, é válido dizer que a República Federativa do Brasil, representada pela União, pode conceder quaisquer benefícios fiscais relativos aos entes periféricos. Vale a lógica segundo a qual quem pode o mais (isenção total), pode o menos (qualquer espécie de benefício fiscal).

A pergunta, portanto, não é “saber se a União pode celebrar tratados internacionais em matéria de tributos dos Estados e Municípios ou se deverá restringir-se aos tributos de sua competência própria”²⁰⁶. Importante é perguntar se a República Federativa do Brasil pode conceder benefícios fiscais referentes a tributos de entes periféricos (unidos de maneira indissolúvel, nos termos da CRFB/88, art. 1º, *caput*) ou se deve limitar-se aos tributos do ente central²⁰⁷. Quando o questionamento é feito dessa maneira, fica claro que a União não se limita a representar, na ordem jurídica internacional, os interesses do ente central, mas a ordem jurídica total, resultado da conjunção das ordens jurídicas parciais da União, dos Estados e dos Municípios²⁰⁸. Conforme ensina Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho²⁰⁹:

Em verdade, a União, pessoa política de direito público interno, não é parte do tratado internacional, não sendo titular de soberania, apenas cabe a ela representar toda República Federativa do Brasil, emprestando seus órgãos. No plano internacional, quem negocia e celebra o tratado é o Estado brasileiro, representado, repita-se, pela União.

Reforça o presente argumento, os seguintes dispositivos constitucionais: art. 5º, § 2º, quando afirma que os direitos e garantias expressos na Constituição “não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte”, e art. 49, inc. I, ao referir-se à expressão “patrimônio nacional” na regra segundo a qual compete exclusivamente ao Congresso Nacional “resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional”.

O STF validou, à luz da Constituição Federal de 1988, a possibilidade de isenção, via tratados internacionais, de tributos estaduais e municipais²¹⁰. Mas, mesmo em relação à

²⁰⁶ XAVIER, Alberto. *Direito...*, *op. cit.*, p. 108.

²⁰⁷ CRFB/88: art. 1º “A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: (...)”.

²⁰⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 656.

²⁰⁹ FILHO, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva. *O Direito Internacional, Tratados e o Sistema Tributário Brasileiro*. In: *Estudos sobre Direito do Comércio Internacional. Livro em Homenagem ao Professor Adilson Rodrigues Pires*. Rio de Janeiro: TereArt, 2012, p. 336.

²¹⁰ No que se refere ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), confira: RE nº 229.096/RS, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJe 11.04.2008. Mais recentemente, confira ainda: AI nº 764.951 AgR/BA, Primeira Turma, Rel. Min. Rosa Weber, DJe 13.03.2013, AI nº 449.469 AgR/RJ, Primeira

Constituição pretérita, a Suprema Corte já havia sumulado que “À mercadoria importada de país signatário do GATT, ou membro da ALALC, estende-se a isenção do imposto de circulação de mercadorias concedida a similar nacional” (verbete de Súmula nº 575)²¹¹.

Quanto aos tributos brasileiros abrangidos pelas CCDTs, tradicionalmente, não há referência às exações tributárias estaduais ou municipais, já que o foco deste tipo de Convenção é, via de regra, a tributação sobre a renda. Mas nada impede, com base na jurisprudência da Suprema Corte, que futuras CCDTs venham a abranger tributos das esferas estadual ou municipal.

3.9 Influências externas

Em 1921, a Liga das Nações iniciou os estudos a respeito da eliminação da dupla tributação internacional por intermédio de tratados bilaterais²¹². Como resultado, foi elaborado o primeiro modelo de Convenção bilateral (1928), o qual foi seguido pela Convenção Modelo do México (1943) - que privilegiava os países importadores de capital - e a Convenção Modelo de Londres (1946) – benéfica aos países exportadores de capital²¹³. A Convenção Modelo do México foi o único documento que de fato atendeu os interesses e necessidades dos países importadores de capital. A partir da Convenção Modelo de Londres até o modelo de Convenção utilizado nos dias atuais pela OCDE, manteve-se uma postura uniforme em benefício dos países exportadores de capital.

O aumento e a variedade de organizações internacionais têm prestado uma grande contribuição para o direito internacional. Como afirma Malcolm Shaw, em diversas áreas a

Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, DJe 11.05.2012, e, RE n 460935 AgR/PE, Segunda Turma, Rel. Min. Ayres Britto, DJe 22.09.2011. Quanto ao Imposto Sobre Serviços (ISS), vide: RE nº 543.943 AgR/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Celso de Mello, DJe 14.02.2011, e, RE nº 254.406 AgR/RJ, Segunda Turma, Rel. Min. Ellen Gracie, DJe 19.03.2010. A doutrina majoritária adota o mesmo entendimento do STF: GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados...*, *op. cit.*, p. 123 e 145. XAVIER, Alberto. 108 a 110. Em sentido contrário, defendendo a impossibilidade de a União conceder benefício de Estados e Municípios, por usurpação das referidas competências: CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 828-830. Também em sentido contrário: ROCHA, Sergio André. Possibilidade Jurídica da Concessão de Isenções de Tributos Estaduais e Municipais por Intermédio de Tratado Internacional. *In: Revista Dialética de Direito Tributário* nº 113. São Paulo: Dialética, 2005 (fevereiro), p. 116-125.

²¹¹ O GATT é a sigla em inglês correspondente a *General Agreement on Tariffs and Trade*, ou, em português: Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio. A ALALC é a sigla em espanhol da *Asociación Latinoamericana de Libre Comercio*, ou, em português: Associação Latino-Americana de Livre Comércio.

²¹² RAAD, Kees Van. Introduction OECD Model Commentaries 2008. *In: Materials on International & EC Tax Law 2009/2010* (9a. ed. – vol. 1.). Rotterdam: International Tax Center Leiden, 2009, p. 48-52.

²¹³ Como destaca Fernando Serrano Antón, a preferência dos países da América Latina pela tributação em base territorial frente à universal foi uma das principais causas de divergência com os países industrializados, tanto no momento de discussão dos modelos de CCDT, como na negociação desses tratados. Destaca o doutrinador que essas diferenças aparecem corporificadas, dentre outros documentos, nas discussões e documentação geral que precederam a Convenção Modelo do México. *¿Hacia...*, *op. cit.*, p. 74 e 75.

prática das organizações internacionais tem produzido um importante efeito, ainda que esse fenômeno não seja suficientemente compreendido²¹⁴. O Direito Tributário Internacional não escapa dessa constatação, pois a Organização das Nações Unidas e a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico exercem, de longa data, importante influência na formação das CCDTs brasileiras.

3.9.1 O papel da ONU

Em 1967, a Resolução nº 1273, do Conselho Econômico e Social, determinou a criação do “Grupo *Ad Hoc* de Peritos em Tratados Internacionais entre Países Desenvolvidos e em Desenvolvimento”, representado por diferentes regiões e sistemas fiscais (distribuição geográfica equitativa), o que foi levado a efeito no ano seguinte²¹⁵. O objetivo era promover e facilitar a celebração de tratados que fossem aceitáveis por ambas as partes e que salvaguardassem os interesses arrecadatários envolvidos.

A anterior versão da Convenção Modelo da ONU, publicada em 1980, foi o resultado de mais de dez anos de estudos elaborados pelo grupo de peritos. No mesmo ano, a Resolução nº 1980, também do Conselho Econômico e Social, deu um título geral para o grupo (“Grupo *Ad Hoc* de Peritos sobre Cooperação Internacional em Matéria Tributária”) e aumentou sua composição de vinte para vinte e cinco membros, sendo dez representantes da administração tributária de países desenvolvidos e quinze de países em desenvolvimento ou de economias em transição²¹⁶. O mandato do Grupo *Ad Hoc* também foi ampliado para compreender a cooperação internacional em matéria tributária e, por essa razão, passou a examinar assuntos como preços de transferência, assistência mútua para cobrança de débitos, abusos na utilização de tratados (*v.g. treaty shopping*) e tributação do comércio eletrônico. Em 2004, o Conselho Econômico e Social renomeou pela segunda vez o grupo, que passou a ter a atual denominação: “Comitê de Peritos sobre Cooperação Internacional em Matéria Tributária” (Resolução nº 2.004/69).

²¹⁴ SHAW, Malcolm. *International Law* (5ª ed.). Cambridge: Cambridge University Press, 2004, p 1186.

²¹⁵ Disponível em: <<http://www.un.org/esa/ffd/tax/overview.htm>>. Acesso em: 24 abr. 2010.

²¹⁶ Através da Resolução nº 2.004/69, de 11 de novembro de 2004, o Conselho Econômico e Social renomeou pela segunda vez o grupo, que passou a ter a atual denominação: “Comitê de Peritos sobre Cooperação Internacional em Matéria Tributária”.

A atual versão da Convenção Modelo da ONU data de 2011 e conta com a edição de um Manual Prático voltado a orientar especialmente países em desenvolvimento, na formulação de suas legislações de preços de transferência²¹⁷.

É preciso lembrar que a Carta das Nações Unidas tem o propósito de promover a cooperação internacional para a solução de problemas de caráter econômico, social, cultural ou humanitário. A Declaração sobre o Direito ao Desenvolvimento, aprovada em 1986, pela Resolução nº 41/128 da Assembleia Geral da ONU, prevê em seu art. 3º:

1. Os Estados têm a responsabilidade primária pela criação das condições nacionais e internacionais favoráveis à realização do direito ao desenvolvimento.
2. A realização do direito ao desenvolvimento requer pleno respeito aos princípios do direito internacional relativos às relações amistosas e cooperação entre os Estados em conformidade com a Carta das Nações Unidas.
3. Os Estados têm o dever de cooperar uns com os outros para assegurar o desenvolvimento e eliminar os obstáculos ao desenvolvimento. Os Estados deveriam realizar seus direitos e cumprir suas obrigações de modo tal a promover uma nova ordem econômica internacional baseada na igualdade soberana, interdependência, interesse mútuo e cooperação entre todos os Estados, assim como a encorajar a observância e a realização dos direitos humanos.

Por sua vez, o art. 4º da Declaração determina que os Estados têm o dever de, individual e coletivamente, tomar medidas para formular as políticas internacionais de desenvolvimento, com vistas a facilitar a plena realização do direito ao desenvolvimento²¹⁸.

Ocorre que a ONU tem desenvolvido um papel secundário em matéria de tributação internacional. Apesar de os trabalhos desenvolvidos pela Organização procurarem privilegiar

²¹⁷ Disponível em: <www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf>. Acesso em: 21 out. 2013. Sobre o ponto, confira os comentários de Luís Eduardo Schoueri. O Princípio *Arm's Length* em um Panorama Internacional. In: *Tributos e Preços de Transferência* (4º vol.). SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). São Paulo: Dialética, 2013, p. 218-221.

²¹⁸ A respeito do direito ao desenvolvimento, Celso Duvivier de Albuquerque Mello ensina: “A grande discussão que se tem travado é em torno de se saber quais são os credores e os devedores deste direito. Tem se entendido que os credores são o homem, os povos e os estados, enquanto devedores seriam a sociedade internacional e, especificamente, os países ricos, isto é, desenvolvidos. Entretanto, existe ainda uma dificuldade em se fazer a identificação, porque como existem diferentes critérios para se medir subdesenvolvimento, também existem vários critérios para se medir desenvolvimento. De qualquer modo, o desenvolvimento deve visar a dignidade humana”. *Direito...*, *op. cit.*, p. 133. José Cretella Neto, por sua vez, esclarece: “Em resumo, a universalização da sociedade internacional com o consequente aprofundamento da oposição Norte-Sul produziu importante impacto no Direito Internacional. Por um lado, levou à estagnação de diversas normas tradicionalmente consagradas de Direito Internacional e, muitas vezes, de sua substituição, quando contrárias aos interesses dos Estados nascentes, como ocorreu com a Convenção de Montego Bay sobre o Direito do Mar, de 1982. Por outro lado, essa universalização atribuiu nova função e novo conteúdo às organizações internacionais: ajudar a promover o desenvolvimento integral dos países em desenvolvimento, tarefa que evidentemente não se restringe ao aspecto econômico, mas que dele não prescinde. Em última análise, essas transformações devem produzir um efeito benéfico para a causa da paz mundial, pois desigualdades entre nações - que se traduzem em desigualdades e injustiças contra seres humanos - são, certamente, causa de inúmeros conflitos e controvérsias entre Estados”. *Teoria Geral das Organizações Internacionais* (3ª ed.). São Paulo: Saraiva, 2013, p. 513 e 514.

o princípio da territorialidade em matéria de tributação internacional²¹⁹, não têm provocado o impacto a que se propõem²²⁰. Dentre os motivos que reduzem a importância dos estudos da ONU sobre a matéria, destaca-se o fato de grande parte das disposições de sua Convenção Modelo encontrar-se fundamentada na Convenção Modelo da OCDE, focada nos interesses dos países desenvolvidos. Como se isso não bastasse, a ONU tem se limitado, basicamente, a atualizar sua Convenção Modelo, em que pese o mandato do Comitê ser amplo o suficiente para discutir temas extremamente relevantes para os países importadores de capital.

Os recursos financeiros destinados pela ONU para o desenvolvimento dos trabalhos parecem ser bastante limitados, a ponto de a citada Resolução nº 2.004/69 afirmar expressamente que os encontros anuais do Comitê não poderão ultrapassar cinco dias, diante dos recursos disponíveis. Enquanto isso, o Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE promove mais de sessenta encontros por ano, em bases multilateral e regional.

A baixa representatividade da ONU em matéria de tributação internacional desestimula a elaboração de um modelo brasileiro de CCDT que seja de fato autônomo em relação ao modelo da OCDE. Por outro lado, é bem verdade que o ponto mais importante das Convenções, sob o ponto de vista do interesse arrecadatório dos Estados, é o da delimitação de competências tributárias entre os signatários. Neste ponto, os esforços da ONU surtem algum efeito, pois é sempre defendida a territorialidade da tributação.

Seja como for, fato é que a falta de representatividade da ONU termina prejudicando países como o Brasil. Como dito anteriormente, nosso país nunca foi tão importador de capital como nos dias atuais, seja em razão da estabilidade econômica ou do forte mercado doméstico. Seria ideal que o Brasil pudesse contar com o apoio e a influência de uma Organização internacional com a qual mantivesse certa identidade no momento de celebrar tratados contra a dupla tributação.

²¹⁹ Heleno Taveira Torres afirma textualmente que “O Modelo da ONU (*the UN Model*), publicado em 1980, privilegia o princípio da territorialidade, em face do análogo Modelo da OCDE, constituindo, de certa forma, um compromisso de relacionamento congruente entre aquele princípio e o da tributação da renda mundial – o da universalidade”. *Pluritributação...*, *op. cit.*, p. 497 e 498. No mesmo sentido, consta da introdução à última versão da Convenção Modelo da ONU (2011): “*The United Nations Model Convention generally favours retention of greater so called “source country” taxing rights under a tax treaty—the taxation rights of the host country of investment—as compared to those of the “residence country” of the investor. This has long been regarded as an issue of special significance to developing countries, although it is a position that some developed countries also seek in their bilateral treaties. (...) The United Nations Model Convention represents a compromise between the source principle and the residence principle, although as noted above, it gives more weight to the source principle than does the OECD Model Convention*”. Disponível em: <http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf>. Acesso em: 13 jan. 2013.

²²⁰ Nesse sentido, vide o artigo de Dries Lesage, “*Taxation and the 2008 UN Follow-Up on Financing for Development: Policy Recommendations*”. Disponível em: <http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Doha_and_tax_0806_Dries_Lesage.pdf>. Acesso em: 24 abr. 2010.

Cumpra observar que os países mais desenvolvidos, durante as negociações de CCDTs com países de menor grau de desenvolvimento, têm relutado ainda mais em conceder os incentivos de crédito presumido e de crédito fictício. Esse fato se agravou diante da recente crise financeira mundial. Faz-se necessário, portanto, que os países menos desenvolvidos lancem mão de novos argumentos jurídicos não apenas para atrair o investimento estrangeiro, mas também para garantir uma maior arrecadação para o Estado da fonte, de maneira que a desigualdade existente seja reconhecida na prática.

Integrantes do Fundo Monetário Internacional (FMI), Banco Mundial, Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID) e OCDE criaram o “*International Tax Dialogue*” (ITD), coerente com a Conferência da ONU sobre o Financiamento do Desenvolvimento²²¹. Ora, se o papel das organizações internacionais é fundamental para o alcance desse fim, então, a ONU deve ser a principal responsável por esse movimento, não se limitando ao mero papel de coadjuvante. Luís Eduardo Bianchi, ao tratar da privatização da esfera política internacional, alerta para o fato de que apesar de o Estado continuar sendo o ator predominante na esfera global, o sistema de Estados já não controla de forma consistente o processo político global, porque a soberania territorial encolhe a ponto de subverter a capacidade dos Estados de governar e os novos agentes não-estatais passaram a ter mais poder e influência na configuração da ordem mundial²²². O autor afirma que essa nova ordem mundial não-territorial goza de uma prioridade praticamente absoluta nas políticas públicas e que a consequência da intrusão do econômico no político, via globalização, é o fracasso do Estado em desenvolver as funções sociais e o desenvolvimento de uma cultura destrutiva, complacente com diversas patologias sociais.

3.9.2 O papel da OCDE

O trabalho desenvolvido pela Liga das Nações foi fundamental para a posterior evolução do tema, levada a cabo principalmente pela OCDE. Após a Segunda Guerra Mundial, em função da interdependência econômica e da cooperação entre os Estados-membros da Organização Europeia de Cooperação Econômica (OECE), ficou evidenciada, indubitavelmente, a importância de medidas para prevenir a dupla tributação internacional. A

²²¹ *Developing the International Dialogue on Taxation. A Joint Proposal by the Staffs of the IMF, OECD and World Bank*. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/np/fad/itd/2002/031302.htm>>. Acesso em: 07 fev. 2010. A Conferência de Monterrey sobre o financiamento do desenvolvimento contém diversas referências a questões tributárias internacionais.

²²² CERQUEIRA, Luis Eduardo Bianchi. *Ordem...*, op. cit., p. 85.

rede de tratados internacionais em matéria tributária envolvendo os países-membros da OECE aumentou substancialmente. No ano de 1955, após setenta Convenções sobre a matéria já haverem sido celebradas entre Estados que hoje são membros da OCDE, o Conselho da então OECE adotou sua primeira Recomendação relativa à dupla tributação.

Diante do cenário acima apresentado, constatou-se a relevância de haver uma harmonização dessas Convenções através de uma interpretação uniforme. O então Comitê Fiscal da OCDE (após 1971, Comitê de Assuntos Fiscais) começou a desenvolver um modelo de Convenção (*draft convention*) para resolver, efetivamente, o problema da dupla tributação existente entre os Estados-membros da Organização, o que resultou no conhecido relatório “*Draft Double Taxation Convention on Income and Capital*” (1963)²²³.

O modelo de Convenção desenvolvido pelo Comitê Fiscal, além de ter facilitado as negociações bilaterais entre os Estados-membros, proporcionou certa harmonização nas diversas Convenções bilaterais. Conforme reconhecido pela própria OCDE, o impacto da Convenção Modelo de 1963 se estendeu para além da Organização, sendo utilizada como documento básico de referência em negociações entre Estados signatários e não-signatários; entre Estados não-signatários entre si; e no trabalho de outras organizações internacionais de nível regional ou mundial. O exemplo mais evidente da sua influência é o fato de ser utilizada como base para a versão original e posteriores revisões da Convenção Modelo das Nações Unidas sobre Dupla Tributação entre Países Desenvolvidos e em Desenvolvimento.

O aumento das relações fiscais internacionais, a sofisticação dos negócios e a experiência obtida pelos Estados-membros da OCDE na negociação e aplicação das Convenções, levaram à revisão da Convenção Modelo de 1963. Em 1977, foi publicado um novo modelo de Convenção e comentários. Em ambos os textos, passou a constar a posição dos Estados não-membros a respeito do tema.

²²³ O professor Michael J. McIntyre, da *Wayne State University Law School*, observa que o Modelo de Convenção em referência ocasionou o levantamento de barreiras substanciais ao exercício da jurisdição tributária no Estado da fonte, além de incentivar o planejamento tributário com base na forma em detrimento do conteúdo, o que certamente provocou perda de receita tributária para os países em desenvolvimento. Confira: “*The OECD published its draft model treaty in 1963. That convention drew heavily from the League’s London Draft, but included additional features that favored capital exporting countries over capital importing countries. In form, the 1963 draft recognized the importance of sharing of revenue between the source and residence countries. Its practical effect, however, was to erect substantial barriers to the exercise of source jurisdiction and to afford multinational firms with major opportunities for tax minimizing strategies through its emphasis on legal form over economic substance*”. MCINTYRE, Michael J. *Developing Countries and International Cooperation on Income Tax Matters: An Historical Review*. Michigan: unpublished manuscript, 2005. Disponível em: <http://www.michielse.com/files/mcintyre_intl_cooperation.pdf>. Acesso em: 03 mai. 2010.

O Comitê de Assuntos Fiscais, ao reconhecer que a revisão da Convenção Modelo e dos comentários se tornou um processo contínuo, adotou, em 1991, o conceito de “Convenção Modelo ambulatoria” (“*ambulatory Model Convention*”), através de atualizações e emendas periódicas, sem a necessidade de se aguardar por uma revisão completa. Também ficou decidida a abertura para que Estados não membros, outras partes interessadas e demais organizações internacionais pudessem contribuir no processo de revisão, de forma que a Convenção Modelo esteja em conformidade com a evolução das regras e princípios de tributação internacional.

As CCDTs brasileiras são abertamente influenciadas pelo modelo de Convenção da OCDE. Conforme pode ser verificado na tabela abaixo, das vinte e nove CCDTs atualmente em vigor no Brasil, vinte foram celebradas com Estados-membros da OCDE. Confira:

Tabela 2 – CCDTs em vigor no Brasil

PAÍS	ATOS NORMATIVOS
Áustria	Decreto Legislativo nº 95/75 e Decreto nº 78.107/76
Bélgica	Decreto Legislativo nº 76/72 e Decreto nº 72.542/73
Canadá	Decreto Legislativo nº 28/85 e Decreto nº 92.318/86
Chile	Decreto Legislativo nº 331/03 e Decreto nº 4.852/03
Coréia	Decreto Legislativo nº 205/91 e Decreto nº 354/91
Dinamarca	Decreto Legislativo nº 90/74 e Decreto nº 75.106/74
Espanha	Decreto Legislativo nº 62/75 e Decreto nº 76.975/76
Finlândia	Decreto Legislativo nº 35/97 e Decreto nº 2.465/98
França	Decreto Legislativo nº 87/71 e Decreto nº 70.506/72
Holanda	Decreto Legislativo nº 60/90 e Decreto nº 355/91
Hungria	Decreto Legislativo nº 13/90 e Decreto nº 53/91
Israel	Decreto Legislativo nº 931/05 e Decreto nº 5.576/05
Itália	Decreto Legislativo nº 77/79 e Decreto nº 85.985/81
Japão	Decreto Legislativo nº 43/67 e Decreto nº 61.899/67
Luxemburgo	Decreto Legislativo nº 78/79 e Decreto nº 85.051/80
México	Decreto Legislativo nº 58/06 e Decreto nº 6.000/06
Noruega	Decreto Legislativo nº 50/81 e Decreto nº 86.710/81
Portugal	Decreto Legislativo nº 188/01 e Decreto nº 4.012/01
República Checa	Decreto Legislativo nº 11/90 e Decreto nº 43/91
Suécia	Decreto Legislativo nº 93/75 e Decreto nº 70.053/76

Outro exemplo da influência da OCDE sobre a tributação internacional brasileira encontra-se na Exposição de Motivos da Lei nº 9.430/96, quando afirma expressamente que as regras introduzidas no Brasil sobre preços de transferência se basearam naquelas adotadas pelos países integrantes da OCDE.

Vale observar que tanto a Fazenda Pública quanto os contribuintes, no bojo dos litígios administrativos ou judiciais, costumam utilizar a Convenção Modelo e os comentários da OCDE como forma argumentativa. Quando a posição da Organização coincide com os interesses de uma das partes, esta argumenta que o Brasil deve estar alinhado ao entendimento da OCDE. A parte prejudicada, por sua vez, procura afastar a importância da Organização, afirmando que o Brasil não é um Estado signatário e que sequer os Estados membros estão obrigados a seguir suas recomendações. Tudo vira uma questão de retórica. Philip Baker afirma com propriedade que o peso dos comentários da OCDE diminui significativamente quando um ou ambos os Estados não são membros da OCDE, em que pese sua utilidade como referência e meio de persuasão²²⁴.

Diversos estudos técnicos realizados pela OCDE podem e devem ser aproveitados na evolução do Direito Tributário Internacional brasileiro. Contudo, o modelo utilizado pela Organização é criticável porque procura, através de excessiva delimitação de competência tributária do Estado da fonte, garantir uma maior arrecadação tributária para o Estado de residência. Apesar do permanente contato da OCDE com países não membros, não há qualquer dúvida de que a Organização em referência foi criada especificamente para atender aos interesses de seus Estados-membros, sendo certo que o Brasil não faz parte da mencionada Organização²²⁵.

²²⁴ BAKER, Philip. *Double Taxation Conventions and International Tax Law*. Londres: Sweet & Maxwell, 1994, p. 31. De acordo com Luís Eduardo Schoueri, as recomendações da OCDE não têm efeito vinculante, já que o Brasil não é membro da Organização. Por outro lado, ressalta que “se o País se dispõe a assinar um acordo segundo o modelo da OCDE, parece válido – a não ser que as circunstâncias indiquem o contrário – supor que ambas as partes conheciam aquele modelo e, portanto, seus comentários”. *Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro* (3ª ed.). São Paulo: Dialética, 2013, p. 410.

²²⁵ No sentido de que a OCDE foi criada para atender os interesses dos seus Estados-membros, vide: “*Developing the International Dialogue on Taxation. A Joint Proposal by the Staffs of the IMF, OECD and World Bank*”. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/np/fad/itd/2002/031302.htm>>. Acesso em: 07 fev. 2010. No mesmo sentido, vide o artigo “*Developing Countries and International Cooperation on Income Tax Matters: An Historical Review*”, do professor Michael J. McIntyre (Wayne State University Law School). Michigan: unpublished manuscript, 2005. Disponível em: <http://www.michielse.com/files/mcintyre_intl_cooperation.pdf>. Acesso em: 03 mai. 2010. Malcolm Shaw sustenta que a OCDE não é, de maneira nenhuma, um organismo internacional, já que não pode obrigar nenhum Estado contra a sua vontade. *International..., op. cit.*, p. 1172.

Como já foi abordado anteriormente, a identificação de um Estabelecimento Permanente (EP) implica, em última instância, no reconhecimento do direito de tributar pelo Estado da fonte. A divergência entre a ONU e a OCDE sobre sua caracterização serve como exemplo da defesa do Estado da fonte pela primeira Organização e do Estado de residência pela segunda: a) para a ONU, o EP relacionado a canteiro de construção se caracteriza a partir de um período mínimo de seis meses, ao invés de doze meses, como defende a OCDE; b) a ONU defende o conceito de EP de serviço (presença física), como é o caso da atividade de consultoria desenvolvida por empregados de uma empresa ou outras pessoas contratadas para desempenhar tal atividade, enquanto a OCDE não contém qualquer previsão nesse sentido; c) a ONU defende que o serviço de entrega, por si só, já seria suficiente para caracterizar um EP, porque o estoque de produtos para pronta-entrega facilita a sua venda e proporciona maior lucratividade no país da fonte, enquanto a OCDE não reconhece EP nesse caso.

Agostinho Toffoli Tavolaro observa que na Convenção Modelo da OCDE, quando há referência à aplicação do critério da residência, usa-se, na versão inglesa, *shall* no sentido de dever positivo, de comando e mandamento²²⁶. Mas quando há referência ao critério da fonte, o que se tem é o emprego de *may*, mera faculdade e não obrigação. Ora, como visto anteriormente, não existem argumentos que conduzam ao entendimento de que a tributação deva ser realizada com exclusividade, ou no Estado de residência, ou no Estado da fonte, embora existam fortes argumentos que apontam este último como devendo ter prioridade em tal atividade. Se o Estado da fonte tem prioridade na tributação do rendimento, porque a OCDE se utiliza da expressão “*may*”? Basta desenvolver um pouco de análise crítica sobre a delimitação de competências tributárias entre os Estados da fonte e da residência para se compreender que a OCDE procede a uma verdadeira inversão de valores.

3.10 A posição brasileira

Na América Latina existe um tratado multilateral para evitar a dupla tributação, conhecido como Pacto Andino, celebrado entre os Estados membros (Bolívia, Colômbia, Equador, Peru e Venezuela), o qual tem profundas diferenças em relação ao Modelo OCDE, por adotar o princípio de tributação exclusiva no Estado da fonte²²⁷. O Brasil, Argentina e Venezuela afastam-se desse modelo pelo fato de firmarem acordos com diversos países

²²⁶ TAVOLARO, Agostinho Toffoli. O Princípio..., *op. cit.*, p. 229-248.

²²⁷ UCKMAR, Victor. I Trattati Internazionali in Materia Tributaria. In: UCKMAR, Victor (Org.). *Corso di Diritto Tributario Internazionale*. Verona: Cedam-Padova, 2000, p. 92 e 93.

industrializados. Ainda na América Latina, o Instituto Latino-Americano de Direito Tributário (ILADT) desenvolveu um modelo multilateral de Convenção que é de grande relevância para os países da região, porque adaptado à respectiva realidade desses países.²²⁸ Em que pese esse aspecto, as CCDTs brasileiras terminam por se aproximar mais dos modelos da ONU e da OCDE.

Enquanto os modelos de Convenção americano e da OCDE tendem a favorecer os exportadores de capital (isto é, o Estado de residência), a Convenção Modelo da ONU favorece os Estados importadores de capital (ou seja, o Estado da fonte), reservando-lhes maior poder de tributar com respeito à renda de investimentos e negócios²²⁹. É pouco provável, por exemplo, que a Alemanha (Estado membro da OCDE) aceite firmar uma Convenção bilateral nos termos do modelo proposto pelo Grupo Andino, que, com uma única exceção, adota tributação com exclusividade no Estado da fonte²³⁰. Do mesmo modo, uma Convenção que dê grande prioridade ao critério da residência (modelo OCDE) não interessa a Estados fortemente importadores de capital.

Klaus Vogel entende que todos os países em desenvolvimento apresentam em comum a determinação de recuperar ou promover o crescimento de suas economias, dentre outras medidas, com a exportação dos produtos de que dispõem para os países desenvolvidos, e com a importação, destes países, de capitais e tecnologia²³¹. Nesse contexto, torna-se necessário distinguir, por exemplo, a relação existente entre os Estados-Membros da OCDE, cujas nações são majoritariamente ricas e exportadoras de capital - a Organização também é conhecida como “Grupo dos Ricos”, já que seus integrantes produzem mais da metade da riqueza do mundo - e a existente entre países com graus distintos de desenvolvimento²³². Para

²²⁸ Disponível em: <http://www.iuet.org.uy/docs/Modelo_Multilateral_ILADT_FINAL.pdf>. Acesso em 21 jan. 2014. O ILADT é uma instituição privada de caráter civil que reúne especialistas em matéria tributária de origem latina. O seu surgimento remonta a meados do século passado, quando o professor uruguaio Ramón Valdés Costa convocou colegas do Brasil e da Argentina para trocar ideias sobre problemas tributários. Como resultado da entusiasmada aceitação da iniciativa, o convite se estendeu aos especialistas que atuavam como professores das matérias financeira e tributária das faculdades latinoamericanas. Disponível em: <http://www.iladt.org/frontend/AboutDescription.aspx>. Acesso em 21 jan. 2014.

²²⁹ DOERNBERG, Richard. *International Taxation In a Nutshell*. Minnessota: Thomson/West, 2009, p. 126.

²³⁰ BORGES, Antônio de Moura. Convenções sobre Dupla Tributação Internacional entre Estados Desenvolvidos e Estados em Desenvolvimento. **In:** *Revista Notícia do Direito Brasileiro. Nova Série*. Brasília: Universidade de Brasília, LTr, 1996, p. 74 e 75.

²³¹ VOGEL, Klaus. Importância do Direito Tributário Internacional para os Países em Desenvolvimento. **In:** *Estudos em Homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*. TAVOLARO, Agostinho Toffoli. MACHADO, Brandão. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 471.

²³² A preocupação dos Estados-membros da OCDE é desenvolver um modelo de Convenção que sirva, basicamente, para negociarem entre si. Como existe uma relativa igualdade econômica entre os Estados signatário, a distinção quanto ao fluxo de capital entre Estado-fonte e Estado-residência não é tão acentuada, já que ambos são, simultaneamente, importadores e exportadores de capital. Apenas evidenciando ainda mais a

Pedro M. Herrera, os países em desenvolvimento apresentam claras peculiaridades a partir da perspectiva da justiça na atribuição do poder de tributar²³³.

Na verdade, não existem argumentos que conduzam ao entendimento de que a tributação deva ser realizada com exclusividade, ou no Estado de residência, ou no Estado da fonte, embora existam fortes argumentos que apontam este último Estado como devendo ter prioridade em tal atividade²³⁴. Tendo em vista que nas relações firmadas entre Estados desenvolvidos e Estados em desenvolvimento, os últimos figuram predominantemente como Estado da fonte, significa dizer que têm prioridade na tributação do rendimento. Nos dizeres de Antônio de Moura Borges, o Estado da fonte contribui mais do que o Estado de residência para a formação da renda²³⁵. Afinal, enquanto este último contribui com o capital, o primeiro contribui com a mão de obra, matéria prima e infraestrutura necessárias à realização das atividades em virtude das quais a renda é gerada.

Como visto anteriormente, se por um lado, o Brasil é marcadamente importador de capital, por outro, já celebrou inúmeras Convenções com países que são membros da OCDE. Esses dois aspectos fazem com que nossas CCDTs terminem sendo influenciadas tanto pelo modelo de Convenção da OCDE quanto pelo modelo da ONU. Por isso, o modelo de Convenção que o Brasil adota é híbrido. Este também parece ser o posicionamento do Ministério das Relações Exteriores (MRE): quando da submissão à Presidência da República do Projeto de Mensagem da CCDT Brasil-México (Exposição de Motivos MRE nº 325/04), o órgão da União foi categórico ao afirmar que os dois países seguem os mesmos modelos de convenção internacional sobre a renda propostos pela OCDE e pela ONU²³⁶.

Como assevera Fernando Serrano Antón, fica cada vez mais evidente a forma como o jogo das regiões e organizações internacionais (OCDE, ONU, FMI, etc.) influencia a tomada de decisões, sem levar em consideração as condições de aplicação e a situação dos distintos Estados²³⁷. Por essa razão, não é estranho encontrar na atualidade um debate aberto sobre as justificativas determinantes dos critérios de tributação ou exoneração (residência ou fonte).

presente constatação, Karen B. Brown afirma que a OCDE não tem levado em consideração a posição dos países em desenvolvimento na elaboração de seus relatórios. BROWN, Karen B. Harmful Tax Competition: The OECD View. In: *Foundations of International Income Taxation*. GRAETZ, Michael J. Nova Iorque: Foundation Press, 2003, p. 528.

²³³ MOLINA, Pedro M. Herrera. *Convenios de Doble Imposición y Derecho Comunitario*. Madri: Ministerio de Economía y Hacienda - Instituto de Estudios Fiscales, 2009, p. 94.

²³⁴ BORGES, Antônio de Moura. Delimitação..., *op. cit.*, p. 117.

²³⁵ BORGES, Antônio de Moura. Delimitação..., *op. cit.*, p. 117.

²³⁶ Disponível em: <<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD28JUN2005.pdf#page=69>>. Acesso em 10 jan. 2013.

²³⁷ ANTÓN, Fernando Serrano. ¿Hacia..., *op. cit.*, p. 82.

Em que pese existir certa padronização nesse tipo de tratado, cada CCDT tem suas peculiaridades, levando-se em conta os diferentes interesses político-econômicos dos Estados envolvidos.

3.11 A segurança jurídica diante do acordo celebrado

As CCDTs devem compatibilizar duas orientações igualmente válidas. Por um lado, necessitam garantir a segurança jurídica (previsibilidade) dos contribuintes que desenvolvem relações jurídicas transfronteiriças, afastando-se, inclusive, qualquer tipo de discriminação no que diz respeito ao tratamento tributário das pessoas físicas e jurídicas aplicável aos residentes de um Estado em suas operações no outro Estado (cláusula de não discriminação). Por outro lado, devem proteger a capacidade de arrecadação tributária dos Estados signatários.

Independentemente das particularidades de cada acordo internacional, o importante é que uma vez celebrada a CCDT, sejam respeitados os termos pactuados, sempre em nome da segurança jurídica e dos direitos fundamentais dos contribuintes. Atualmente, um dos grandes problemas da tributação internacional brasileira são as pseudo interpretações que não contam com respaldo constitucional ou legal, mas que têm sido desenvolvidas por certas autoridades fiscais. Referido fenômeno foi identificado por Sergio André Rocha como quebra do tratado pela sua interpretação (*hermeneutic override*)²³⁸. É o descumprimento das CCDTs pelo fato de as autoridades da Receita Federal do Brasil interpretarem o tratado de maneira evidentemente diversa de sua moldura textual. Acertadamente, o autor sustenta que o caso não é de conflito hermenêutico, mas de manipulação do processo interpretativo com vistas a se criar regra jurídica que evidentemente não pode ser extraída do tratado.

Enquanto a CCDT estiver em vigor, a Fazenda Pública tem que respeitar os direitos e obrigações ali previstos, ainda que não concorde com a previsão de um benefício fiscal. Os acordos devem ser cumpridos de boa-fé²³⁹. O seguinte exemplo ajuda a visualizar a questão. As remessas feitas para o exterior a título de prestação de serviços sem transferência de tecnologia, quando executados por não residentes, estão enquadradas no art. 7º das CCDTs celebradas pelo Brasil²⁴⁰. Como o serviço é prestado por não residente e não há EP no Brasil

²³⁸ ROCHA, Sergio André. *Interpretação...*, *op. cit.*, p 191.

²³⁹ A Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (Decreto Legislativo nº 496/09 e Decreto nº 7.030/09) prevê em seu art. 26: “Todo tratado em vigor obriga as partes e deve ser cumprido por elas de boa fé”.

²⁴⁰ A título exemplificativo, a CCDT Brasil-África do Sul (Decreto Legislativo nº 301/06 e Decreto nº 5.922/06) prevê no art. 7º: “1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante serão tributáveis apenas nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por intermédio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros poderão ser tributados

(Estado da fonte), a tributação é exclusiva no Estado de residência, já que o lucro é auferido pela empresa estrangeira e é prestado por um não residente em território brasileiro. Se o serviço é prestado no exterior, o Brasil não tem jurisdição tributária sobre tal rendimento por ausência de capacidade contributiva. Pelo contrário, se a empresa brasileira realiza um pagamento porque contratou um serviço, o que existe é uma despesa, jamais uma receita.

Ocorre que a Receita Federal, por meio do Ato Declaratório Normativo da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação (COSIT) nº 1/00, firmou o entendimento de que o Brasil também pode tributar o rendimento, procurando o enquadramento dos pagamentos pela prestação de serviços no artigo que trata de “outros rendimentos”²⁴¹:

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, conseqüentemente, são tributados na forma do item I, o que se dará também na hipótese de a convenção não contemplar esse artigo²⁴².
 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.

Na prática, o fisco federal desenvolveu uma *hermeneutic override* para que, ao fim e ao cabo, pudesse reter 15% (quinze por cento) de imposto de renda no Brasil sobre as remessas a título de prestação de serviços sem transferência de tecnologia, quando é certo que os tratados garantem competência exclusiva do Estado de residência para tributar tal rubrica.

no outro Estado, mas somente no tocante à parte dos lucros atribuível a esse estabelecimento permanente”. Sobre o tema, confira: ROCHA, Sergio André. *Interpretação...*, *op. cit.*, p 191-200. XAVIER, Alberto. *Direito...*, *op. cit.*, p. 620-625.

²⁴¹ Dispõe o art. 685 do RIR/99: “Os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, estão sujeitos à incidência na fonte: II - à alíquota de vinte e cinco por cento: a) os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços”. Nos termos da Lei nº 10.332/01, a partir de 1º de janeiro de 2002, a alíquota do imposto de renda na fonte sobre serviços de assistência técnica e assemelhados passou a ser de 15% (quinze por cento).

²⁴² Por exemplo, o art. 22 da CCDT Brasil-África do Sul tem o seguinte teor: 1. “Os rendimentos de um residente de um Estado Contratante, de onde quer que provenham, não tratados nos Artigos anteriores da presente Convenção serão tributáveis apenas nesse Estado. 2. As disposições do parágrafo 1 não se aplicarão aos rendimentos, exceto aqueles resultantes de bens imóveis conforme definidos no parágrafo 2 do Artigo 6, se o beneficiário desses rendimentos, sendo residente de um Estado Contratante, exercer atividades empresariais no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado, ou prestar serviços independentes nesse outro Estado Contratante por meio de uma instalação fixa aí situada, e o direito ou o bem em relação ao qual os rendimentos forem pagos estiver efetivamente ligado a esse estabelecimento permanente ou instalação fixa. Nesse caso, aplicar-se-ão as disposições do Artigo 7 ou do Artigo 14, conforme couber. 3. Não obstante as disposições dos parágrafos 1 e 2, os rendimentos de um residente de um Estado Contratante não tratados nos Artigos anteriores da Convenção e provenientes do outro Estado Contratante poderão também ser tributados nesse outro Estado”.

O ato normativo chega a afirmar que a retenção do imposto de renda se dará ainda que a Convenção não contemple o artigo sobre “outros rendimentos”. Ou seja, de acordo com esse entendimento, se a CCDT não prevê o citado dispositivo, significa que a remuneração pela prestação de serviços não está acobertada pelo tratado. A consequência é a tributação do rendimento, em aberta afronta ao princípio da legalidade tributária.

A situação se agrava ainda mais quando o fisco resolve entender que o pagamento pela prestação de serviços sem transferência de tecnologia seria uma hipótese de *royalty*, desta vez, em busca de um enquadramento no art. 12 das CCDTs brasileiras, que prevê que tanto o Brasil como o outro país signatário têm competência para tributar (competência cumulativa). Como ensina Alberto Xavier, o objeto do contrato de *know-how* é a transmissão de informações tecnológicas preexistentes e não reveladas ao público, na forma de cessão temporária ou definitiva de direitos, para que o adquirente as utilize por conta própria, sem que o transmitente intervenha na aplicação da tecnologia cedida ou garanta seu resultado²⁴³. Por outro lado, o objeto do contrato de prestação de serviços é a execução de serviços que pressupõem, por parte do prestador, uma tecnologia que não se destina a ser transmitida, mas meramente aplicada. Enquanto no contrato de *know-how* transfere-se tecnologia, no contrato de prestação de serviços aplica-se tecnologia. Mas algumas autoridades fiscais preferem ignorar as distinções jurídicas mais elementares e interpretar o pagamento pela prestação de serviços sem transferência de tecnologia como hipótese de *royalty*.

A Segunda Turma do STJ já enfrentou o tema, tendo decidido por unanimidade pela aplicação do art. 7º das CCDTs firmadas com o Canadá (Decreto Legislativo nº 28/85 e Decreto nº 92.318/86) e com a Alemanha (Decreto Legislativo nº 92/75 e Decreto nº 76.988/76)²⁴⁴. A respeito da interpretação defendida pela Fazenda Nacional, o Ministro Castro Meira entendeu ser regra de hermenêutica aquela segundo a qual “devem ser rechaçadas as interpretações que levem ao absurdo, como é o caso da interpretação aqui defendida pela Fazenda Nacional”. Vale lembrar aqui o voto enfático do Ministro Gilmar Mendes no RE nº 460.320/PA:

Tanto quanto possível, o Estado Constitucional Cooperativo demanda a manutenção da boa-fé e da segurança dos compromissos internacionais, ainda que em face da legislação infraconstitucional, principalmente quanto ao direito tributário, que envolve garantias fundamentais dos contribuintes e cujo descumprimento coloca em

²⁴³ XAVIER, Alberto. *Direito...*, *op. cit.*, p. 621 e 622.

²⁴⁴ REsp nº 1.161.467/RS, Rel. Min. Castro Meira, DJe 01.06.12. Vale ressaltar que a CCDT Brasil-Alemanha não está mais em vigor.

risco os benefícios de cooperação cuidadosamente articulada no cenário internacional.

Vive-se uma fase na tributação internacional na qual, em algumas circunstâncias, o tipo de interpretação sustentada pela Fazenda Pública é totalmente descolada da Constituição Federal e da própria realidade internacional, o que provoca reações óbvias no Estado de residência. Este pode tanto não reconhecer o crédito de imposto de renda indevidamente recolhido no Brasil (Estado da fonte), como até mesmo denunciar o acordo contra a dupla tributação.

3.12 Controle de constitucionalidade do ADN COSIT nº 1/00

Toda vez que a Fazenda Pública ignora a existência de uma CCDT com o propósito de tributar infundadamente determinado rendimento ou busca artificialmente deslocar esse mesmo rendimento antes enquadrado em um artigo garantidor de isenção para outro que permita a tributação, está a violar frontalmente o princípio da legalidade tributária (art. 150, inc. I da CRFB/88). Está-se buscando a tributação quando existe uma norma exonerativa. É por isso que atos normativos como o Ato Declaratório Normativo COSIT nº 1/00 devem sempre ser submetidos a controle concentrado ou difuso de constitucionalidade, já que dotados de generalidade e abstração e abertamente violadores da Constituição Federal de 1988²⁴⁵. O entendimento do Plenário do STF, manifestado em sede de Medida Cautelar na ADI nº 337/DF (Rel. Min. Paulo Brossard, DJ 08.05.92), foi no sentido de que determinado Ato Declaratório Normativo da COSIT não poderia ser objeto de controle concentrado de constitucionalidade. Dois fundamentos embasaram o posicionamento da Suprema Corte na ocasião: o fato de o ato normativo ter sua fundamentação em dispositivo de lei ordinária que também estava tendo sua constitucionalidade combatida e sua natureza meramente administrativa que imprimiria orientação interna à Administração.

Apenas a primeira fundamentação exposta acima já seria suficiente para entender que o precedente do STF é inaplicável ao caso aqui abordado: não se está questionando a constitucionalidade do tratado internacional, mas o ato normativo que pretende fazer as vezes da lei tributária. Por isso, o confronto é direto com a Constituição. Ainda que assim não fosse,

²⁴⁵ Nos termos do art. 199, inc. IV, do Regimento Interno da Receita Federal do Brasil (Portaria do Ministério da Fazenda nº 227/98), ao Coordenador-Geral da COSIT incumbe aprovar atos normativos destinados a uniformizar a aplicação da legislação tributária. Conforme a dicção constitucional (art. 97): “Somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público”.

quanto à argumentação de que o ato normativo teria natureza administrativa, Humberto Ávila é categórico (Grifamos)²⁴⁶:

A Administração utiliza-se com frequência de atos normativos, como atos normativos interpretativos e pareceres normativos, que indicam a sua posição a respeito de determinada matéria. À diferença dos atos administrativos, **os atos normativos são manifestações gerais e abstratas, dirigidas, pois, a um número indeterminado de situações e de pessoas.** (...). No entanto, não se pode desconhecer que esses atos normativos, pouco importa se indiretamente, têm eficácia externa, inclusive porque o Estado não pode nem se afastar injustificadamente das suas próprias posições, nem deixar de atribuir tratamento uniforme a todos os cidadãos. Tal eficácia aumenta ainda mais quando os atos normativos são publicados, pois não há sentido algum em dar publicidade ao conteúdo dos atos da Administração para depois liberá-la de segui-los.

No caso do Ato Declaratório Normativo COSIT nº 1/00, sua eficácia externa implica em retenção de imposto de renda quando o tratado prevê isenção do tributo no Brasil, em afronta direta ao princípio da legalidade tributária. Em conclusão, uma vez concluído o tratado, pouco importa se a Receita Federal do Brasil está de acordo ou não com os termos pactuados, porque o acordo internacional é feito para ser cumprido, sempre em respeito à segurança jurídica, boa-fé e aos direitos fundamentais dos contribuintes.

3.13 Conclusão

O estudo do método bilateral para evitar a dupla tributação à luz da Constituição Federal de 1988 proporciona maior aceitação do tema pelos órgãos julgadores, tanto na esfera administrativa quanto na judicial. Os acordos contra a dupla tributação são convenções internacionais como quaisquer outras, guardadas as devidas peculiaridades. Defende-se no presente trabalho, a existência do Direito Internacional. As duas principais correntes sobre sua origem são o monismo (Kelsen) e o dualismo (Triepel).

Não é possível concordar com a doutrina de Kelsen segundo a qual o Estado é essencialmente poder, porque ele deve ser compreendido também como valor. Sob o ponto de vista do direito brasileiro, é inviável compreender o Direito Internacional como uma ordem superior ao Estado, principalmente diante da ideia de supremacia constitucional e da inexistência, em nosso ordenamento jurídico, de uma ordem jurídica supranacional.

²⁴⁶ ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica: Entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 448-450.

A construção dualista não é uma negação da natureza jurídica do Direito Internacional. Triepel tem razão quando afirma que a teoria desenvolvida por Kelsen não tem um compromisso histórico. De fato, as relações sociais são a matéria, enquanto o direito é a forma. O tratado é uma norma especial porque se aplica apenas à relação entre os Estados signatários, enquanto a lei interna é uma norma geral, já que se aplica a todas as situações não acobertadas pelo tratado. É uma especialidade subjetiva. O afastamento da CCDT por uma lei interna apenas ocorrerá se esta última mencionar expressamente sua aplicação a determinada Convenção.

A hierarquia entre normas é, indubitavelmente, uma matéria constitucional. É válido afirmar que o art. 98 do CTN extrapolou sua competência, porque hierarquia entre normas não se confunde com normas gerais em matéria tributária. O art. 146, inc. III da Constituição Federal de 1988, não delega à lei complementar, em momento algum, o trato da hierarquia de normas.

Diversos fundamentos constitucionais podem justificar a celebração de um acordo contra a bitributação, a depender do contexto em que o pacto é celebrado, sendo certo que a promoção da livre concorrência sempre estará presente como razão primária ou secundária.

A União representa, na ordem jurídica internacional, a ordem jurídica total (União, Estados e Municípios). O benefício fiscal previsto na CCDT representa uma limitação ao exercício da soberania tributária, impondo-se a interpretação restritiva.

Quanto às influências externas, a falta de representatividade da ONU termina prejudicando países como o Brasil. O ideal seria que os países importadores de capital pudessem contar com o apoio e a influência de uma Organização internacional com a qual mantivessem certa identificação no momento de celebrar tratados contra a dupla tributação. As CCDTs brasileiras são abertamente influenciadas pelo modelo de Convenção da OCDE. Contudo, o modelo utilizado pela Organização é criticável porque procura, através de excessiva delimitação de competência tributária do Estado da fonte, garantir uma maior arrecadação tributária para o Estado de residência. O Brasil adota um modelo híbrido de Convenção, porque são influenciadas tanto pelo modelo de Convenção da OCDE quanto pelo modelo da ONU.

Toda vez que a Fazenda Pública ignora a existência de uma CCDT com o propósito de tributar infundadamente determinado rendimento ou busca artificialmente deslocar esse mesmo rendimento legitimamente enquadrado em um artigo garantidor de isenção para outro que permita a tributação, está a violar frontalmente o princípio da legalidade tributária (art. 150, inc. I da CRFB/88). Está-se buscando a tributação quando existe uma norma exonerativa

expressa e plenamente aplicável. Não é possível proteger os direitos fundamentais dos contribuintes nas operações transnacionais sem que sejam respeitados os tratados internacionais contra a dupla tributação.

4 O DEVIDO PROCESSO LEGISLATIVO NA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL

Em capítulo anterior, foram expostas as balizas constitucionais relativas aos fatos geradores do imposto sobre a renda e da CSLL. Se é certo que o legislador infraconstitucional precisa atentar para os direitos e garantias constitucionais dos contribuintes, essa imprescindível necessidade não difere na tributação internacional. No presente capítulo serão analisadas a lei tributária interna de projeção internacional e as Convenções Contra a Dupla Tributação, no contexto do devido processo legislativo, tal como estabelecido pela Constituição Federal de 1988.

O processo legislativo consiste nas regras procedimentais, constitucionalmente previstas para a elaboração das espécies normativas e que devem ser criteriosamente observadas pelos “atores” envolvidos no processo²⁴⁷. Como ensina Paulo Gonet, o processo legislativo tem início quando alguém ou algum ente toma a iniciativa de apresentar uma proposta de criação de novo direito²⁴⁸.

4.1 Processo legislativo e lei tributária interna

O processo legislativo da lei interna que trata de temas conexos a mais de uma jurisdição tributária não destoa daquele ato legal restrito a assuntos domésticos, contrariamente ao que acontece com os tratados contra a bitributação. Normalmente, tratando-se de imposto de renda e de CSLL, as espécies normativas mais utilizadas na tributação internacional são a lei ordinária e a Medida Provisória.

O que vale destacar é que nessa seara os estudos prévios à publicação da norma tributária internacional são pouco compartilhados com a sociedade civil. Consequentemente, as exposições de motivos costumam ser bastante lacunosas. A ausência de critérios claros para a predeterminação das margens previstas em diversos métodos de preços de transferência é um exemplo claro da presente afirmação²⁴⁹. Não se sabe por que o método baseado no custo (*cost plus method*) adota um percentual de margem de lucro de vinte por cento na importação,

²⁴⁷ LENZA, Pedro. *Direito...*, *op. cit.*, p. 385. Nos termos do art. 59 da CRFB/88, o processo legislativo compreende a elaboração de: I - emendas à Constituição; II - leis complementares; III - leis ordinárias; IV - leis delegadas; V - medidas provisórias; VI - decretos legislativos; VII - resoluções.

²⁴⁸ MENDES, Gilmar Ferreira. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional* (6ª ed.). São Paulo: Saraiva, 2011, p. 901.

²⁴⁹ Esse ponto foi bem diagnosticado por Ricardo Marozzi Gregório. Afirma o autor: “Não há qualquer compromisso entre as margens fixadas pelo legislador e as margens *arm's length* que inspiram a disciplina no cenário internacional. Nenhum estudo econométrico pré-legislativo foi apresentado nesse sentido”. Os Métodos PCI e Pecex: mais um Caso de Confronto entre Lei e Instrução Normativa? O Conceito de *Commodities*. O Prêmio e suas Vicissitudes (Observações Iniciais). In: *Tributos e Preços de Transferência* (4º vol.). SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). São Paulo: Dialética, 2013, p. 358.

enquanto na exportação é adotada uma margem de quinze por cento. Também se desconhece a razão pela qual determinados setores econômicos se submetem, no método de revenda (*resale price method*) na importação, a uma margem de lucro de quarenta por cento, enquanto outros possuem margem de trinta por cento, ou ainda, de vinte por cento para todo o resto da economia (margem de lucro residual). A Exposição de Motivos da Lei nº 9.430/96, assim como as exposições de motivos de todas as alterações posteriores não enfrentam o assunto de maneira transparente.

4.2 A celebração das CCTs

O processo de celebração das Convenções Contra a Dupla Tributação, assim como ocorre com qualquer tratado internacional, é um tema eminentemente constitucional²⁵⁰. De acordo com Carmen Tiburcio, as normas internacionais – assim como ocorre com as nacionais – podem entrar em conflito com a Constituição tanto do ponto de vista material quanto formal, o que permite falar na inconstitucionalidade intrínseca e extrínseca dos tratados²⁵¹. Quanto a esta última modalidade de inconstitucionalidade, esclarece a doutrinadora que também é conhecida como ratificação imperfeita, ocorrendo sempre que a celebração do tratado, em alguma de suas fases, viola as regras constitucionalmente estabelecidas sobre competência e procedimentos. Isso ficou bastante claro quando o Plenário do Supremo Tribunal Federal procedeu à análise de constitucionalidade da Convenção da Organização Internacional do Trabalho (OIT) nº 158, aprovada pelo Decreto Legislativo nº 68/92 e promulgada pelo Decreto nº 1.855/96²⁵². Ficou pontuado naquele *leading case* que no sistema jurídico brasileiro, os tratados internacionais estão hierarquicamente subordinados à autoridade normativa da Constituição Federal. Como consequência, nenhum valor jurídico possuem aqueles acordos que, incorporados ao sistema de direito positivo interno, transgredirem, formal ou materialmente, o texto da Carta Política²⁵³.

²⁵⁰ Quanto ao controle de constitucionalidade dos tratados internacionais, a Constituição Federal de 1988 prevê: art. 102. “Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe: III - julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida: b) declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal”.

²⁵¹ TIBURCIO, Carmen. BARROSO, Luís Roberto. *Direito...*, *op. cit.*, p. 167.

²⁵² ADI nº 1.480-MC, Tribunal Pleno, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 18.05.01. Vale consignar que esse aspecto constitucional da matéria já havia sido consignado pelo STF quando do julgamento do RE nº 80.004/SE (Tribunal Pleno, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, DJ 29.12.1977). Naquela oportunidade, o Ministro Cunha Peixoto expressou-se no sentido de que “O cerne do problema encontra-se, pois, em nosso parecer, não nas teorias sobre o direito internacional, mas no direito constitucional de cada país”.

²⁵³ A Suprema Corte admite o controle de constitucionalidade dos tratados internacionais já de longa data. Na Representação nº 803/DF (Rel. Djaci Falcão, DJ 17.03.78), o Tribunal Pleno declarou a inconstitucionalidade de

A questão de saber se um tratado foi concluído de acordo com a Constituição deve ser resolvida pela interpretação da própria Constituição²⁵⁴. Quando o Estado conclui um tratado, o outro Estado contratante não tem razão ou direito de questionar a constitucionalidade do ato. Mas isso não impede que o primeiro Estado o declare nulo por violar a própria Constituição.

Conforme entendeu a Suprema Corte do país na ADI nº 1.480-MC, o primado da Constituição no sistema jurídico brasileiro é oponível ao princípio *pacta sunt servanda*, inexistindo o problema de concorrência entre tratado internacional e a Lei Fundamental da República, cuja suprema autoridade normativa deverá sempre prevalecer sobre os atos de Direito Internacional Público. É claro que a questão hierárquica entre os acordos internacionais e a Constituição Federal comporta a exceção do parágrafo terceiro do art. 5º da Carta Magna e que esse aspecto seria devidamente ressalvado pela Suprema Corte, caso o julgamento fosse posterior à Emenda Constitucional nº 45/04²⁵⁵. Afinal, os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais²⁵⁶.

De qualquer forma, essa exceção não afeta as CCDTs, porque estas não versam predominantemente sobre direitos humanos²⁵⁷. O dispositivo dos tratados contra a bitributação que mais se aproxima dos direitos humanos é o que trata da não discriminação entre nacionais dos Estados signatários (art. 24 das CCDTs), mas ainda assim está em completo desuso, tendo em vista que, como dito anteriormente, a regra de conexão predominante no Direito Tributário Internacional da quase unanimidade dos países é a residência, não a nacionalidade.

algumas expressões previstas na Convenção nº 110, da OIT, adotada pela Conferência Internacional do Trabalho e que versa sobre as condições de emprego dos trabalhadores em fazendas, por afronta à Constituição Federal de 1967. A Convenção foi ratificada e promulgada no Brasil, respectivamente, pelo Decreto Legislativo nº 33/64 e pelo Decreto nº 58.826/66.

²⁵⁴ KELSEN, Hans. *Théorie...*, *op. cit.*, p. 138.

²⁵⁵ Ainda assim, cabe a ressalva de que o poder constituinte derivado é criado e instituído pelo poder constituinte originário (inicial, incondicionado e ilimitado). Por isso, o primeiro é condicionado e limitado aos parâmetros impostos pelo segundo. Significa que as emendas constitucionais podem ser objeto de controle, ainda que introduzam no ordenamento jurídico, normas de caráter constitucional. Isso ficou bastante claro quando o STF entendeu inconstitucional o parágrafo segundo do art. 2º da Emenda Constitucional nº 3/9, na parte em que tentou afastar o Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (IPMF) da aplicação dos princípios constitucionais da anterioridade e da imunidade tributária recíproca (ADI nº 939/DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sidney Sanches, DJ 18.03.94).

²⁵⁶ Sobre o tema, confira a clássica obra de Flávia Piovesan: *Direitos Humanos e o Direito Constitucional Internacional* (6ª ed.). São Paulo: Max Limonad, 2004.

²⁵⁷ Nesse sentido: GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados...*, *op. cit.*, p. 84.

Em sentido contrário, Luís Eduardo Schoueri defende que a bitributação, por afetar o princípio da capacidade contributiva, contraria o princípio da igualdade, de maneira que a proteção contra a bitributação será um direito humano, porquanto assegura positivamente a igualdade²⁵⁸. Mas elevar a proteção contra a dupla tributação à categoria de direito humano implica na sua exigibilidade imediata, o que não ocorre na espécie. Ninguém procede à compensação do crédito tributário estrangeiro sem se basear em um acordo contra a dupla tributação, lei interna, ou ainda, em reciprocidade de tratamento.

Tanto o Poder Executivo quanto o Poder Legislativo desempenham atribuições constitucionais que levam à aprovação do tratado contra a dupla tributação. Como destacou o STF na ADI nº 1.480-MC, a análise da Constituição Federal de 1988 permite constatar que a execução dos tratados internacionais e a sua incorporação à ordem jurídica interna decorrem de um ato subjetivamente complexo, resultante da conjugação de duas vontades homogêneas: a do Congresso Nacional, que resolve, definitivamente, mediante Decreto Legislativo, sobre tratados, acordos ou atos internacionais e a do Presidente da República, que, além de poder celebrar esses atos de direito internacional, também dispõe – enquanto chefe de Estado que é – da competência para promulgá-los mediante Decreto.

O cumprimento do rito exigido pela Constituição Federal para que o conteúdo do ato internacional tenha aplicabilidade no plano jurídico interno permite dizer que a Carta Maior fez uma opção clara pela corrente dualista do Direito Internacional. Não basta a mera ratificação, como defende a corrente monista, para que o tratado tenha aplicabilidade internamente. A Constituição Federal não exige a edição de lei para que ocorra a incorporação do ato internacional ao direito interno, como defende a corrente dualista extremada. Mas exige a adoção de iter procedimental que compreende a aprovação do Congresso Nacional e a promulgação executiva do texto convencional, como defende a corrente dualista moderada.

A vigência doméstica dos tratados internacionais é uma questão disciplinada pela Constituição da República. A Carta Magna não exige a edição de lei para que ocorra a incorporação do ato internacional ao direito interno, como defende a corrente dualista extremada. Mas exige a adoção de iter procedimental que compreende a aprovação do Congresso Nacional e a promulgação executiva do texto convencional, como defende a corrente dualista moderada.

4.2.1 A negociação das CCDTs

²⁵⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços...*, *op. cit.*, p. 421 e 422.

A negociação dos tratados contra a bitributação é de competência privativa do Poder Executivo (Ministério das Relações Exteriores), conforme determina o art. 84, inc. VIII da Constituição Federal, mas nada impede que a Receita Federal do Brasil participe das negociações, como aconteceu na CCDT Brasil-México²⁵⁹. Como as tratativas com o outro Estado podem durar vários anos, o texto do tratado apenas deve se submeter a emendas e/ou reservas pelo Congresso Nacional quando estas forem devidamente fundamentadas, sob pena de inviabilizar a sua celebração ou implicar em uma renegociação²⁶⁰. O princípio da eficiência (CRFB/88, art. 37, *caput*) tem importante atuação nessa fase²⁶¹.

Estabelecido o texto do tratado internacional, passa-se à assinatura, que fixa o texto e é o prenúncio da vontade de assumir o vínculo. Após a assinatura do tratado pelo chefe do Poder Executivo, o texto da CCDT é encaminhado ao Congresso Nacional, acompanhado de Exposição de Motivos - elaborada pelo Ministério das Relações Exteriores e submetida à apreciação do Presidente da República - e de Mensagem do Poder Executivo, com vistas a ser ou não referendado, de acordo com critérios de viabilidade, conveniência e oportunidade. As razões da assinatura do ato são elaboradas pelo Ministro das Relações Exteriores e/ou pelo Ministro da Fazenda Nacional (este último, por se tratar de matéria tributária).

O envio de um tratado ao Congresso Nacional não pode ser considerado um “projeto de lei” porque ele não é revogado pelo Presidente da República e se for vetado por essa mesma autoridade, não pode ser ratificado pelo Congresso²⁶².

4.2.2 A atuação do Congresso Nacional

A partir da Revolução Francesa, as relações internacionais do Estado, como os tratados, pertencem à soberania nacional e não é mais assunto da competência exclusiva do Poder Executivo²⁶³. O controle do Poder Legislativo em assuntos internacionais estabelecido no século XVIII vai daí em diante tender a aumentar. O saudoso Celso Duvivier explica que

²⁵⁹ O art.84, inc.VIII da CRFB/88 prevê: “Compete privativamente ao Presidente da República: VIII - celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional”.

²⁶⁰ De acordo com Celso Duvivier: “A conclusão que pode ser formulada é que a apresentação de emenda pelo Legislativo obriga o Executivo a iniciar novas negociações. A emenda, entretanto, não é nociva em si mesma, porque sem ela o tratado não obteria a aprovação, isto é, o tratado seria rejeitado integralmente”. *Direito..., op. cit.*, p. 295.

²⁶¹ Art. 37, *caput*, da CRFB/88: “A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (...)”.

²⁶² MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. *Direito..., op. cit.*, p. 292.

²⁶³ MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. *Direito..., op. cit.*, p. 107 e 108.

devido à importância das empresas transnacionais e ao fato delas terem desenvolvido uma capacidade política, o Poder Legislativo deveria desenvolver meios para exercer um controle na sua política externa²⁶⁴.

As Convenções Contra a Dupla Tributação possuem duas funções básicas: eliminar ou atenuar a dupla tributação internacional e combater a evasão fiscal através de normas antielisivas. Esta última função não interfere diretamente no processo de elaboração das CCDTs, mas a eliminação ou atenuação da dupla tributação internacional representa um benefício fiscal, o que implica em relevantes consequências jurídicas para o processo de celebração dos tratados. A renúncia de receita tributária advinda do imposto de renda e, em alguns tratados, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), acarreta um compromisso gravoso ao patrimônio nacional, de maneira que o Congresso Nacional passa a ter competência exclusiva para resolver definitivamente sobre a matéria (CRFB/88, art. 49, inc. I)²⁶⁵.

A expressão “resolver definitivamente” é uma imprecisão que tem sido repetida nos textos constitucionais e que remonta à Constituição de 1891, seja porque não há resolução definitiva no caso de o Congresso negar aprovação ao tratado, seja porque no caso de ser dada a aprovação, quem resolve definitivamente é o Poder Executivo²⁶⁶. Vale lembrar que na Assembleia Constituinte, a expressão “aprovar ou não” foi substituída por “resolver definitivamente” durante o segundo turno de discussão e votação do Projeto de Constituição²⁶⁷. O relator geral alegou que esta lhe pareceria a expressão mais adequada.

A importância da participação do Poder Legislativo no processo de celebração dos tratados ficou bem evidente nos debates travados na Assembléia Constituinte. O constituinte

²⁶⁴ MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. *Direito...*, *op. cit.*, p. 323.

²⁶⁵ De acordo com o art. 49 da Constituição Federal de 1988: “É da competência exclusiva do Congresso Nacional: I - resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional”. A Lei Complementar nº 101/00 (Lei de Responsabilidade Fiscal) trata do tema relacionado à renúncia de receita, da seguinte maneira: art. 14. “A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. § 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado”.

²⁶⁶ MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. *Direito...*, *op. cit.*, p. 292.

²⁶⁷ MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. *Direito...*, *op. cit.*, p. 112.

Francisco Rollemberg, por exemplo, justificou a competência do Legislativo afirmando que nos anos anteriores a 1988, estava-se observando uma tendência à adoção de práticas que visariam evitar o controle do Legislativo sobre os atos internacionais celebrados pelo Executivo²⁶⁸. Essa tendência seria perniciosa, pois, livre de controle e fiscalização, o Poder Executivo comprometeria internacionalmente o País, mas os efeitos desses compromissos atingiriam duramente os cidadãos.

Naquela época, havia também sugestões no sentido de que se enumerassem na Constituição os tratados que precisassem da aprovação do Congresso. O constituinte Lúcio Alcântara elencou, dentre referidos tratados, aqueles que implicassem obrigações para a Fazenda Pública²⁶⁹. A opinião predominante entre os constituintes, pelo número de sugestões e de emendas recebidas, era a de não se admitir que o Executivo fosse o juiz da transcendência ou não de certos atos internacionais²⁷⁰.

Sob o ponto de vista histórico-teleológico, a única conclusão a que se pode chegar é que o legislador constituinte desejou estabelecer a obrigatoriedade do assentimento do Congresso para os tratados internacionais, dando-se ênfase para aqueles que acarretarem encargos, gravames, ônus financeiros, para o patrimônio nacional²⁷¹. Não foi à toa que logo após a Constituição Federal de 1988, no processo de referenda do acordo de bitributação com a Tchecoslováquia (Decreto Legislativo nº 11/90 e Decreto nº 43/91), a Comissão de Relações Exteriores do Senado apresentou emenda para que o Decreto Legislativo passasse a conter o seguinte artigo: “Art. 2º São sujeitos à aprovação do Congresso Nacional quaisquer atos que possam resultar em revisão da presente Convenção, bem como aqueles que se destinem a estabelecer-lhe ajustes complementares”²⁷². A emenda foi aprovada pelo Senado Federal e

²⁶⁸ MEDEIROS, Antonio Paulo Cachapuz de. A Constituição de 1988 e o Poder de Celebrar Tratados. **In:** *Revista de Informação Legislativa* nº 179. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2008 (jul.-set.), p. 91 e 92.

²⁶⁹ MEDEIROS, Antonio Paulo Cachapuz de. A Constituição..., *op. cit.*, p. 96.

²⁷⁰ MEDEIROS, Antonio Paulo Cachapuz de. A Constituição..., *op. cit.*, p. 104.

²⁷¹ MEDEIROS, Antonio Paulo Cachapuz de. A Constituição..., *op. cit.*, p. 124.

²⁷² Disponível em:
<http://www.senado.gov.br/atividade/materia/detalhes.asp?p_cod_mate=16932&p_sort=ASC&p_sort2=D&p_a=0&cmd=sort>. Acesso em: 11 jan. 2013.

pela Câmara dos Deputados²⁷³. A partir de então, tornou-se cláusula obrigatória nos acordos de bitributação²⁷⁴.

4.2.2.1 A CCDT na Câmara dos Deputados

No Congresso Nacional, o texto é submetido inicialmente à Câmara dos Deputados e, posteriormente, ao Senado Federal. O texto só será aprovado se obtiver a votação da maioria no Plenário de cada uma das Casas. Trata-se de verdadeiro sistema de freios e contrapesos (*checks and balances*) que evita a concentração do poder de celebrar tratados no Executivo. O Poder Legislativo deve exercer plenamente suas prerrogativas constitucionais de apreciação, controle e fiscalização dos atos da política externa brasileira.

Vale ressaltar que se a CCDT for celebrada com país integrante ou associado do MERCOSUL, o Projeto de Decreto Legislativo será analisado preliminarmente pela representação brasileira na Comissão Parlamentar Conjunta do MERCOSUL, nos termos da Resolução do Congresso Nacional nº 1/96²⁷⁵. Apenas depois dessa análise é que as Comissões competentes da Câmara dos Deputados e do Senado Federal poderão apreciar a matéria. No caso da CCDT Brasil-Chile, apenas após a análise e aprovação do Projeto de Decreto Legislativo (PDL) na Câmara dos Deputados é que Secretaria-Geral da Mesa do Senado Federal percebeu a necessidade de submissão da matéria à Comissão Parlamentar Conjunta do MERCOSUL. Assim, corrigindo-se erro de distribuição, a matéria foi enviada para análise desta Comissão, antes que fosse feita qualquer apreciação pelo Senado²⁷⁶.

²⁷³ Essa medida do Senado Federal foi bem detectada pelo Consultor Jurídico do Itamaraty, Antônio Paulo Cachapuz de Medeiros, em parecer sobre a prática desenvolvida pela Câmara dos Deputados de acrescentar aos projetos de Decreto Legislativo relativos a acordos internacionais, parágrafo que condiciona à aprovação do Congresso Nacional quaisquer atos que possam resultar em revisão dos acordos aprovados. Disponível em: <<http://www.funag.gov.br/biblioteca/dmdocuments/0552.pdf>>. Acesso em: 11 jan. 2013.

²⁷⁴ Conforme Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho: “Aliás, constantemente o Congresso Nacional brasileiro, por ocasião da expedição de Decreto s legislativos aprovadores de atos internacionais, tem advertido que a aprovação do texto do tratado não significa que não estejam sujeitas também à aprovação do Poder Legislativo atos que alterem os respectivos protocolos, assim como quaisquer ajustes complementares que, nos termos do artigo 49, I, da Constituição Federal, acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional”. O Direito..., *op. cit.*, p. 337.

²⁷⁵ A Resolução do Congresso Nacional nº 1/96, que “Dispõe sobre a Representação Brasileira na Comissão Parlamentar Conjunta do Mercosul”, prevê no art. 2º: “Caberá à Representação: I - apresentar relatório sobre todas as matérias de interesse do Mercosul que venham a ser submetidas ao Congresso Nacional. (...). § 1º Para os fins do disposto nos incisos I e II as matérias serão encaminhadas, preliminarmente, à Representação, sem prejuízo de sua apreciação pelas comissões competentes da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, conforme o disposto nos respectivos Regimentos Internos”.

²⁷⁶ Disponível em: <<http://www6.senado.gov.br/diarios/BuscaPaginasDiario?codDiario=998&seqPaginaInicial=138&seqPaginaFinal=141>>. Acesso em: 11 jan. 2013.

Na Câmara dos Deputados, o texto é apreciado inicialmente pela Comissão de Relações Exteriores e de Defesa Nacional (CREDN), que fará uma análise de mérito e, aprovando-o, elaborará o Projeto de Decreto Legislativo. A CREDN pode apresentar emendas ao Projeto, que serão aprovadas ou não pelo Plenário da Casa. O Projeto de Decreto Legislativo nº 729/00, posteriormente transformado na CCDT Brasil-Portugal (Decreto Legislativo nº 188/01 e Decreto nº 4.012/01), por exemplo, sofreu emenda modificativa pela CREDN quanto ao art. 10º, que trata dos dividendos, tendo sido o texto aprovado com a ressalva da al. *a* do parágrafo 2º do art. 10º²⁷⁷. A justificativa da ressalva seria impedir situações de privilégio futuro para os grandes investidores. Mas a emenda foi rejeitada pelo Plenário.

Posteriormente, o Projeto de Decreto Legislativo é apreciado simultaneamente pela Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania (CCJC) – que procede ao exame de técnica legislativa (conformidade à Lei Complementar nº 95/98) e de constitucionalidade do tratado – e pela Comissão de Finanças e Tributação (CFT), mas nada impede que outras Comissões se manifestem, como a Comissão de Desenvolvimento Econômico, Indústria e Comércio²⁷⁸. Foi o que ocorreu quando da tramitação do Projeto de Decreto Legislativo nº 1.737/05, que resultou na CCDT Brasil-México (Decreto Legislativo nº 58/06 e Decreto nº 6.000/06).

A Comissão de Finanças e Tributação se manifesta porque a renúncia parcial ou total de tributo por meio de tratado contra a bitributação tem evidente reflexo orçamentário. É nessa oportunidade que são feitas as análises de mérito e de compatibilidade do tratado de bitributação com o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual. A Lei Complementar nº 101/00 (Lei de Responsabilidade Fiscal) trata do tema relacionado à renúncia de receita da seguinte maneira:

²⁷⁷ O art. 10º do PDL da CCDT Brasil-Portugal, na parte que aqui interessa, tinha a seguinte redação: 1. “Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado. 2. Esses dividendos podem, no entanto, ser igualmente tributados no Estado Contratante de que é residente a sociedade que paga os dividendos e de acordo com a legislação desse Estado, mas se o beneficiário efetivo dos dividendos for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não excederá: a) 10% (dez por cento) do montante bruto dos dividendos, se o seu beneficiário efetivo for uma sociedade que detenha, diretamente, pelo menos 25% do capital da sociedade que paga os dividendos, durante um período ininterrupto de 2 (dois) anos antes do pagamento dos dividendos”.

²⁷⁸ Nos termos do Regimento Interno da Câmara dos Deputados (aprovado pela Resolução nº 17/89), a CCJC tem, dentre outras, as atribuições de análise dos aspectos constitucional, legal, jurídico, regimental e de técnica legislativa de projetos, emendas ou substitutivos sujeitos à apreciação da Câmara ou de suas Comissões (art. 32, inc. IV, al. *a*). A CFT, por sua vez, tem entre suas diversas atribuições, as de proceder à análise dos aspectos financeiros e orçamentários públicos de quaisquer proposições que importem aumento ou diminuição da receita ou da despesa pública, quanto à sua compatibilidade ou adequação com o plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias e o orçamento anual (art. 32, inc. X, al. *h*).

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. § 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

Ocorre que a redação das sucessivas leis de diretrizes orçamentárias (LDOs) é no sentido de que projeto de lei ou Medida Provisória que conceda ou amplie incentivo ou benefício de natureza tributária só será aprovado se atendidas as exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal²⁷⁹. Como a Lei de Diretrizes não menciona expressamente os Decretos Legislativos, entende a Comissão de Finanças e Tributação que o Projeto de Decreto Legislativo, ainda que conceda ou amplie incentivo fiscal ou financeiro, não está submetido às restrições do art. 14 da Lei Complementar nº 101/00.

O posicionamento da CFT, fundado na interpretação literal das LDOs, é injustificável. Os tratados em matéria tributária são incorporados ao ordenamento jurídico interno no mesmo patamar hierárquico das leis ordinárias, conforme entende o STF desde o Recurso Extraordinário nº 80.004²⁸⁰. Portanto, a CCDT e a lei ordinária possuem igual hierarquia. Ademais, o mundo globalizado conduz cada vez mais à celebração de tratados internacionais, de maneira que afastá-los do controle de compatibilidade com a Constituição Orçamentária representa violação ao princípio do planejamento. Como ensina Ricardo Lobo Torres, a receita pública, os investimentos e as despesas se fazem segundo planos anuais ou plurianuais, sendo certo que a Constituição do Estado Democrático de Direito proclama o princípio do

²⁷⁹ Nestes termos, a Lei nº 12.708/12, que dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da lei orçamentária de 2013, prevê em seu art. 91: “Somente será aprovado o projeto de lei ou editada a medida provisória que institua ou altere receita pública quando acompanhado da correspondente demonstração da estimativa do impacto na arrecadação, devidamente justificada. § 8º As proposições que tratem de renúncia de receita, ainda que sujeitas a limites globais, devem ser acompanhadas de estimativa do impacto orçamentário-financeiro e correspondente compensação. § 10. O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, às proposições legislativas em tramitação no Congresso Nacional.”

²⁸⁰ STF, RE nº 80.004, Segunda Turma, Rel. Min. Leidão de Abreu, DJ 16.10.78. Como visto anteriormente, o art. 98 do CTN não confere hierarquia de lei complementar aos tratados de natureza tributária.

planejamento ou da programação, que “transcende os lindes da Constituição Orçamentária para penetrar em todos os outros subsistemas do texto fundamental”²⁸¹.

Não submeter os Decretos legislativos veiculadores de CCDTs às exigências do art. 14 da Lei Complementar nº 101/01, além de representar descumprimento do preceito legal - que não estabelece qualquer distinção entre espécies normativas - viola também o art. 70, *caput*, da Constituição Federal²⁸².

Da mesma maneira que a Lei de Responsabilidade Fiscal, o texto constitucional refere-se apenas à renúncia de receitas, sem fazer qualquer distinção quanto à espécie normativa que a veiculará. A lógica indica que o controle pelo Congresso Nacional deve ser o mais amplo possível, independentemente da espécie normativa submetida ao seu crivo. Não basta afirmar abstratamente que os benefícios proporcionados à economia brasileira com a desoneração recíproca serão capazes de compensar a perda de arrecadação, como procedeu a Comissão de Finanças e Tributação quando da apreciação do Projeto de Decreto Legislativo nº 1.737/05, posteriormente convertido na CCDT Brasil-México²⁸³. Deve haver uma estimativa do impacto orçamentário-financeiro provocado pela celebração da CCDT.

Afinal, as políticas públicas devem ser elaboradas de forma congruente com os princípios constitucionais. Conforme explica Rodrigo Maito da Silveira, tem sido amplamente questionado se os incentivos fiscais concedidos alcançam de forma efetiva os objetivos almejados, o que normalmente ocorre em detrimento da concretização dos princípios da capacidade contributiva, da igualdade e da neutralidade²⁸⁴. A aplicação da regra de neutralidade concorrencial tributária visa afastar desigualdades que afetem o exercício da livre iniciativa. Quando a Comissão de Finanças e Tributação se manifesta no sentido de que as CCDTs não se submetem ao art. 14 da Lei Complementar nº 101/01, está na verdade abrindo mão da prerrogativa do Poder Legislativo de controlar com efetividade os atos da política externa brasileira.

Feita a análise pelas Comissões, o Plenário da Câmara dos Deputados discute e vota a CCDT em um único turno. Caso o Plenário apresente emendas, estas serão analisadas pelas

²⁸¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, vol. V: o Orçamento na Constituição* (3a ed.). Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 77 e 78.

²⁸² O art. 70, *caput*, da CRFB/88 determina (Grifos nossos): “A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e **renúncia de receitas**, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder”.

²⁸³ Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=2829B6B10176F0C467A4C1C23516D447.node2?codteor=351633&filename=Tramitacao-PDC+1737/2005>. Acesso em: 11 jan. 2013.

²⁸⁴ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação...*, *op. cit.*, p. 432.

Comissões que já se manifestaram anteriormente (Comissão de Finanças e Tributação e Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania).

4.2.2.2 A CCDT no Senado Federal

Após a deliberação na Câmara, o PDL é enviado ao Senado Federal, onde será apreciado pela Comissão de Relações Exteriores e Defesa Nacional e pelo Plenário²⁸⁵.

O recente acordo firmado entre Brasil e Estados Unidos para intercâmbio de informações tributárias (Decreto Legislativo nº 211/13 e Decreto nº 8.003/13), é um bom exemplo do trâmite no PDL no Senado Federal²⁸⁶. Na Câmara dos Deputados, o Projeto de Decreto Legislativo teve parecer favorável da Comissão de Finanças e Tributação e da Comissão de Relações Exteriores e de Defesa Nacional, tendo sido aprovado pelo Plenário daquela Casa. No Senado Federal, o PDL foi inicialmente apreciado na Comissão de Relações Exteriores e de Defesa Nacional pelo Senador Francisco Dornelles, na condição de Relator, que concluiu: “Por todo o exposto, por ser inconveniente e inoportuno aos interesses do contribuinte pátrio, ilegal e inconstitucional, somos pela rejeição do presente Projeto de Decreto Legislativo nº 30, de 2010”²⁸⁷. Ou seja, a minuta de parecer da Comissão foi pela rejeição da matéria. Mas a CREDN voltou a apreciá-la sob a relatoria do Senador Jorge Viana (Parecer nº 93/13). O PDL foi finalmente aprovado.

Se o Plenário apresentar emendas ou sua deliberação não corresponder à da Câmara, o projeto retornará a esta Casa para deliberação definitiva. Ainda que a última deliberação seja da Câmara dos Deputados, o Decreto Legislativo será promulgado pelo Presidente do Senado Federal.

No intuito de o Congresso Nacional manter suas prerrogativas constitucionais sobre os atos da política externa brasileira, os Decretos Legislativos que aprovam o texto da CCDT costumam prever o seguinte²⁸⁸:

²⁸⁵ Na Comissão de Relações Exteriores e Defesa Nacional, o PDL pode receber emendas dentro de determinado prazo, tendo a Comissão um prazo maior para opinar sobre a matéria.

²⁸⁶ O parágrafo único do art. 199 do CTN, introduzido pela Lei Complementar nº 104/01, prevê: “A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos”. O referido acordo internacional é reflexo do posicionamento brasileiro de maior envolvimento nos esforços do Grupo dos 20 (G20) no combate à evasão fiscal internacional. Do lado brasileiro, o intercâmbio de informações abrange os seguintes tributos: IRPJ, IRPF, IPI, IOF, ITR, PIS, COFINS e CSLL.

²⁸⁷ Sobre potenciais inconstitucionalidades do mencionado tratado, confira o artigo de Agostinho Toffoli Tavoraro: *Troca de Informações Fiscais entre Países. O Acordo Brasil/EUA*. Disponível em: <<http://www.tavolaroadvogados.com/doutrina/cs854.pdf>>. Acesso em: 12 out. 2013.

²⁸⁸ O dispositivo citado consta da CCDT Brasil-Peru (Decreto Legislativo nº 500/09 e Decreto nº 7.020/09).

Art. 1º, parágrafo único: Ficam sujeitos à aprovação do Congresso Nacional quaisquer atos que possam resultar em revisão da referida Convenção, bem como quaisquer ajustes complementares que, nos termos do inciso I do caput do art. 49 da Constituição Federal, acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional.

O referendo do Congresso Nacional (via Decreto Legislativo) tem por objeto o texto autenticado e autoriza o Presidente da República a ratificar o tratado. O processo de fiscalização e controle dos tratados de bitributação ainda é muito limitado, principalmente pela falta de conhecimento específico dos parlamentares a respeito do tema²⁸⁹.

4.2.3 Ratificação, promulgação e publicação da CCDT

A ratificação é um ato unilateral, discricionário e irrevogável, de direito internacional público e de competência privativa do Chefe do Poder Executivo²⁹⁰. Ela confirma que o Estado se obriga definitivamente perante o pacto firmado. A troca dos instrumentos de ratificação (*consensus*) assegura a obrigatoriedade do Estado na ordem jurídica internacional.

Se o Legislativo aprovar o tratado com reserva, o Executivo só poderá ratificá-lo com esta reserva²⁹¹. Entretanto, se o Legislativo aprovar o tratado por inteiro, nada impede que o Executivo apresente uma reserva. A apresentação da reserva pelo Executivo não aumenta a obrigação do Estado no plano externo, porque as reservas de um modo geral têm sentido restritivo.

Após a troca dos instrumentos de ratificação, com vistas à incorporação da CCDT no ordenamento jurídico interno – é aqui que existe a grande cisão entre as correntes monista e dualista -, o Presidente da República promulga o texto do tratado e o publica por meio de Decreto no Diário Oficial. A promulgação e a publicação são imprescindíveis, sendo que esta última confere executoriedade ao ato internacional no plano do direito positivo interno.

²⁸⁹ Faz-se aqui justa ressalva quanto à excelente contribuição parlamentar do senador Francisco Oswaldo Neves Dornelles no campo dos tratados contra a dupla tributação. Dornelles tem formação jurídica e especialização em tributação internacional pela Universidade de Harvard, no Estados Unidos. Mestre e Doutor em Direito Financeiro pela Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ), foi presidente da Comissão de Estudos Tributários Internacionais (CETI) do Ministério da Fazenda (1972-1980), membro do grupo de peritos da Organização das Nações Unidas (ONU) em matéria fiscal, além de ter exercido inúmeros cargos relacionados à matéria tributária. Disponível em: <http://www.dornelles.com.br/inicio/index.php?option=com_content&task=view&id=59&Itemid=117>. Acesso em: 10 jan. 2013.

²⁹⁰ No sentido de que a ratificação é um ato discricionário do Poder Executivo: MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. *Direito...*, *op. cit.*, p. 280.

²⁹¹ MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. *Direito...*, *op. cit.*, p. 296.

Mas o posicionamento aqui sustentado não é pacífico. Heleno Tôrres, por exemplo, entende não ser aceitável que um tratado, elaborado pelas autoridades competentes, segundo a designação constitucional e a aquiescência internacional, devidamente autenticado e assinado, reconhecido pelo Poder Legislativo, pelo referendo atribuído pelo Decreto Legislativo, com ulterior publicação deste, e ratificado, gerando o compromisso da República Federativa do Brasil na ordem internacional, perante outra ou várias nações signatárias, apesar de tudo isso, tenha que ficar a mercê de um ato administrativo, o Decreto do Presidente da República²⁹². Defende o doutrinador que o tratado é recepcionado na ordem interna não mediante o ato final – o Decreto do Presidente da República -, mas pelo Decreto Legislativo, oriundo do Congresso Nacional e que, portanto, a vigência do acordo começará a contar exclusivamente a partir do ato de ratificação. Heleno Tôrres adota claramente a corrente monista, chegando a afirmar que o Decreto do Presidente aparece no direito interno exclusivamente com efeitos administrativos, vinculando seus servidores ao cumprimento das disposições convencionais, de executar e praticar todas as suas disposições, com efeitos *ex tunc* (desde a ratificação).

Celso Duvivier também defende que a ratificação é a fase mais importante do processo de conclusão dos tratados, porque é a troca ou o depósito dos instrumentos de ratificação que torna o tratado obrigatório²⁹³. Ensina que embora as Constituições determinem que a ratificação deva ocorrer após a aprovação do Poder Legislativo, a aprovação do tratado por este não impede que o Poder Executivo se recuse a ratificá-lo. Inclusive, o Poder Executivo pode “desistir” de um tratado concluído por seu negociador e não o enviar para o Legislativo, isto é, arquivá-lo²⁹⁴.

No presente estudo, adere-se ao entendimento do Tribunal Pleno do STF sobre a matéria²⁹⁵:

É na Constituição da República - e não na controvérsia doutrinária que antagoniza monistas e dualistas - que se deve buscar a solução normativa para a questão da

²⁹² TÔRRES, Heleno Taveira. *Tratados...*, *op. cit.*, p. 38 e 39.

²⁹³ MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. *Direito...*, *op. cit.*, p. 280.

²⁹⁴ Nesse sentido, a doutrina de Carmen Tiburcio: “Assim, o Presidente não pode ratificar o tratado sem a aprovação do Congresso, mas essa aprovação não o vincula. Também nessa situação fica patente que a palavra final em matéria de relações internacionais cabe ao Presidente”. TIBURCIO, Carmen. BARROSO, Luís Roberto. *Direito...*, *op. cit.*, p. 49.

²⁹⁵ ADI nº 1.480-MC, Tribunal Pleno, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 18.05.01. No mesmo sentido: STF, Carta Rogatória nº 8.279 AgR/Argentina, Tribunal Pleno, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 10.08.00. Também adota o presente entendimento, Marco Gerardo Monroy Cabra, ministro da Corte Constitucional da Colômbia: *El Derecho Internacional como Fuente Del Derecho Constitucional*. In: *Anuario Colombiano de Derecho Internacional* v. 1, 2008. Disponível em: <http://anuariocdi.org/anuario-capitulos-pdf/6_Monroy.pdf>. Acesso em: 02 fev. 2014.

incorporação dos atos internacionais ao sistema de direito positivo interno brasileiro. (...).

O iter procedimental de incorporação dos tratados internacionais - superadas as fases prévias da celebração da convenção internacional, de sua aprovação congressional e da ratificação pelo Chefe de Estado - conclui-se com a expedição, pelo Presidente da República, de decreto, de cuja edição derivam três efeitos básicos que lhe são inerentes: (a) a promulgação do tratado internacional; (b) a publicação oficial de seu texto; e (c) a executoriedade do ato internacional, que passa, então, e somente então, a vincular e a obrigar no plano do direito positivo interno.

A produção de efeitos da CCDT pode ser diferida, além de poder ser diversa para cada Estado signatário.

4.2.4 A denúncia da CCDT

A denúncia do tratado deve ser feita pela via diplomática, por qualquer dos Estados contratantes, sem necessidade de autorização do Poder Legislativo, mas as CCDTs costumam ter um período mínimo de vigência. A título exemplificativo, a CCDT Brasil-Chile (Decreto Legislativo nº 331/03 e Decreto nº 4.852/03) prevê no art. 28 que os Estados signatários poderão, mediante forma escrita, o mais tardar no trigésimo dia de junho de cada ano calendário seguinte ao período de três anos a contar da data de entrada em vigor da Convenção, notificar ao outro a denúncia da mesma, pela via diplomática²⁹⁶.

Como relata André Martins de Andrade, a denúncia da CCDT Brasil-Portugal (Decreto Legislativo nº 59/71 e Decreto nº 69.393/71) foi motivada pelo fato de muitas empresas brasileiras passarem a constituir subsidiárias no território português da Ilha da Madeira²⁹⁷. A reação inicial das autoridades fiscais brasileiras foi de baixar o Ato Declaratório SRF nº 6/97, de ilegalidade evidente, no qual se pretendia constranger os contribuintes brasileiros a computar na determinação da base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas, os lucros auferidos em território português, inclusive na ilha da

²⁹⁶ Artigo 28 do Decreto nº 4.852/03: 1. “Qualquer dos Estados Contratantes poderá, mediante forma escrita, o mais tardar no trigésimo dia de junho de cada ano calendário seguinte ao período de três anos a contar da data de entrada em vigor da Convenção, notificar ao outro a denúncia da mesma, pela via diplomática. 2. Neste caso, as disposições da Convenção deixarão de produzir efeito: a) no Chile: em relação aos impostos sobre os rendimentos obtidos e as importâncias pagas, creditadas, colocadas à disposição ou contabilizadas como gasto, a partir do primeiro dia do mês de janeiro do ano calendário imediatamente seguinte; b) no Brasil: i) no tocante aos impostos retidos na fonte, às importâncias pagas, remetidas ou creditadas no ou depois do primeiro dia de janeiro do ano calendário imediatamente seguinte àquele em que a denúncia tenha ocorrido; ii) no tocante aos demais impostos de que trata a presente Convenção, relativamente aos rendimentos produzidos no ano fiscal que comece no ou depois do primeiro dia de janeiro do ano calendário imediatamente seguinte àquele em que a denúncia tenha ocorrido”.

²⁹⁷ ANDRADE, André Martins de. *A Tributação...*, *op. cit.*, p. 55.

Madeira, em que pese a existência do art. 7º da CCDT Brasil-Portugal²⁹⁸. Explica o autor que diante da repulsa da doutrina e da indiferença do universo de contribuintes que continuou a adotar o mecanismo de canalizar os resultados auferidos no exterior para subsidiárias constituídas na ilha da Madeira, optaram as autoridades fiscais pela solução extrema de promover a denúncia do tratado, formalizada pela entrega de nota em 14 de junho de 1999, pelo Ministério das Relações Exteriores à Embaixada de Portugal no Brasil, com perda de efeito do acordo a partir de 1º de janeiro de 2000, nos termos do Ato Declaratório da Secretaria da Receita Federal nº 53/99 (DOU de 30.06.99). Vale lembrar que existe uma nova CCDT entre os dois países, aprovada pelo Decreto Legislativo nº 188/01 e promulgada pelo Decreto nº 4.012/01.

No caso da CCDT Brasil-Alemanha, foi o segundo país quem denunciou o tratado, sem efeito quanto aos tributos retidos na fonte desde 1º de janeiro de 2006²⁹⁹. É indicada como uma das causas pelas quais a Alemanha denunciou o tratado contra a bitributação com o Brasil, o fato de nele existirem cláusulas de crédito presumido (*matching credit*), não mais havendo, no entendimento das autoridades alemãs, justificativas para o Brasil gozar desse privilégio³⁰⁰.

²⁹⁸ O conteúdo do Ato Declaratório SRF nº 6/97 é o seguinte: Art. 1º “Deverão ser computados na determinação do lucro real da empresa domiciliada no Brasil, quando oriundos de qualquer parte do território de Portugal, inclusive da Ilha da Madeira: I - os lucros e dividendos decorrentes de filial e sucursal ou de empresa controlada ou coligada, disponibilizados de conformidade com disposto nos arts. 2º e 3º da Instrução Normativa SRF nº 038, de 27 de junho de 1996; II - os rendimentos e ganhos de capital pagos ou creditados por pessoa física ou jurídica, decorrentes de operações efetuadas diretamente pela própria empresa domiciliada no Brasil. Art. 2º A inobservância do disposto no artigo anterior sujeitará a empresa domiciliada no Brasil ao pagamento do imposto de renda, acrescido de juros de mora e das penalidades previstas na legislação deste tributo. Art. 3º Este Ato Declaratório aplica-se aos fatos geradores do imposto de renda ocorridos a partir da vigência da Lei nº 9.249, de 1995”.

²⁹⁹ No tocante aos demais tributos, particularmente os incidentes sobre a renda das pessoas jurídicas, foi aplicado pela última pelo Brasil relativamente ao ano-calendário de 2005, e, pela Alemanha relativamente ao período de apuração de 2006. Como esclarece Wolfgang Oepen, muito embora a denúncia tenha criado efeitos a partir de 1º de janeiro de 2006, houve um prolongamento dos seus efeitos no tocante aos tributos cobrados pela Alemanha. A Alemanha Denuncia seu Tratado de Dupla Tributação com o Brasil – Razões e Consequências da Denúncia do Tratado sob um Ponto de Vista Alemão. In: *Revista de Direito Tributário Internacional* nº 1. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 220.

³⁰⁰ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação...*, op. cit., p. 383. O parágrafo 3º do art. 24 da então CCDT Brasil-Alemanha continha diversas previsões de crédito presumido de imposto concedido pelo segundo país. Vale à pena conferir a íntegra do dispositivo, tendo em vista a constante remissão entre o caput e os parágrafos: art. 24. “Método para Eliminar a Dupla Tributação. 1. No caso de um residente da República Federal da Alemanha, serão excluídos da base de cálculo sobre a qual incide o imposto alemão os seguintes rendimentos: a) rendimentos de bens imobiliários que façam parte do ativo de um estabelecimento permanente situado no Brasil e ganhos obtidos através da alienação de tais bens; b) lucros de uma empresa e ganhos aos quais se aplicam o artigo 7º e o parágrafo 2º do artigo 13; c) dividendos mencionados no artigo 10, pagos a uma empresa residente da República Federal da Alemanha por uma empresa residente do Brasil se, no mínimo, 25% do capital da empresa brasileira pertencer diretamente à empresa alemã; d) remunerações às quais se aplicam o artigo 15 e os parágrafos 1º e 3º do artigo 18; e) lucros aos quais se aplica o parágrafo 6º do artigo 10. A República Federal da Alemanha conservará, no entanto, o direito de levar em conta na determinação de suas alíquotas de imposto os

O Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT) promoveu uma mesa de debates sobre o tema no ano de 2005³⁰¹. Para Gerd Rothmann, a denúncia do tratado foi motivada pela situação, à época, dos cofres públicos na Alemanha, somado ao fato de o Brasil não ter concordado em alterar certos benefícios, principalmente, o já mencionado *matching credit*.

Outra razão constante da nota oficial do Governo alemão, datada de 14 de abril de 2005, dá a entender que o Brasil não seria mais um país em desenvolvimento, mas uma economia de mercado emergente (vide, por exemplo, o ingresso do país no Grupo do G-20) e que, em qualquer caso, não mais necessitaria do benefício particular do Estado da fonte³⁰². A nota oficial também destaca que o tratado não mais ofereceria à economia alemã, a proteção legal proposta pela Convenção entre os dois Estados. Supõe-se que o Governo alemão esteja a se referir a divergências concernentes aos artigos 7º (“lucros das empresas”), 9º (“empresas associadas”) e 22 (“rendas não expressamente mencionadas”) da CCDT.

O fisco brasileiro costuma enquadrar os serviços que não sejam técnicos ou de natureza técnica, no art. 22, tributando na fonte os rendimentos auferidos. A Alemanha, por sua vez, entende que esses rendimentos estariam enquadrados no art. 7º, que garante tributação exclusiva ao Estado de residência. Para a Alemanha, a interpretação brasileira constituiria uma violação ao tratado, razão pela qual não reconheceria o crédito tributário relativamente à tributação na fonte sobre a renda oriunda desses serviços. Quando ao art. 9º, a questão seria o fato de o Brasil adotar diversas margens de lucro predeterminadas no que se refere ao *transfer price*, afastando-se da prática adotada pelos países da OCDE. Por último, a nota oficial aponta certa frustração depois do fracasso nas tratativas realizadas por uma

rendimentos assim excluídos. As disposições precedentes aplicar-se-ão igualmente a todo o capital situado no Brasil, se os rendimentos desse capital forem ou puderem vir a ser excluídos da base de cálculo, sobre a qual incide o imposto alemão. 2. A menos que sejam aplicáveis as disposições do parágrafo 1º, o imposto de renda que, de acordo com a legislação brasileira e com o presente acordo, for pago sobre os rendimentos provenientes do Brasil será creditado contra os impostos alemães de renda e de sociedade, inclusive, as sobretaxas incidentes sobre os mesmos pagáveis em relação aos rendimentos provenientes do Brasil. Todavia, o crédito não poderá exceder à fração do imposto alemão, calculado antes da concessão do crédito, correspondente a esses rendimentos. 3. Para os fins da concessão do crédito mencionado no parágrafo 2, o imposto brasileiro será considerado como sendo: a) de 25% no caso dos dividendos, definidos no parágrafo 5 do artigo 10, pagos a um residente da República Federal da Alemanha que possua no mínimo 10% do capital com direito a voto da sociedade brasileira; e de 20% em todos os demais casos; b) de 20% no caso dos juros, definidos no parágrafo 4 do artigo 11; c) de 25% no caso dos royalties, indicados no parágrafo 2, b, do artigo 12, se forem pagos a um residente da República Federal da Alemanha que possua direta ou indiretamente no mínimo 50% do capital com direito a voto da sociedade brasileira, desde que não sejam dedutíveis da determinação do rendimento tributável da sociedade que paga os royalties; e de 20% em todos os demais casos.

³⁰¹Disponível em: <http://www.ibdt.com.br/2005/integra_11082005.htm>. Acesso em: 05 out. 2013.

³⁰²A análise da nota oficial do Governo alemão foi feita em artigo escrito por Wolfgang Open. A Alemanha..., *op. cit.*, p. 216-220. A tradução livre da nota emitida pelo Ministério Federal das Finanças da Alemanha encontra-se na mesma revista, às páginas 229 e 230.

delegação alemã em fevereiro de 2005, que tinha o intuito de tentar revisar a CCDT, o que fez com que a denúncia se tornasse inevitável.

4.3 Conclusão

O processo legislativo da lei interna que trata de temas conexos a mais de uma jurisdição tributária não difere daquele ato legal restrito a assuntos domésticos, mas é preciso destacar que os estudos prévios à publicação da norma tributária internacional são pouco compartilhados com a sociedade civil e as exposições de motivos costumam ser bastante lacunosas. Tratando-se de imposto de renda e de CSLL, as espécies normativas mais utilizadas na tributação internacional são a lei ordinária e a Medida Provisória.

O processo de celebração das Convenções Contra a Dupla Tributação é um tema eminentemente constitucional. A Lei Fundamental da República tem suprema autoridade normativa sobre as CCDTs. Tanto o Poder Executivo quanto o Poder Legislativo desempenham atribuições constitucionais que levam à aprovação do tratado contra a dupla tributação, sendo possível afirmar que a Carta Maior fez uma opção clara pela corrente dualista moderada do Direito Internacional.

A negociação dos tratados contra a bitributação é de competência privativa do Poder Executivo, mas nada impede que a Receita Federal do Brasil participe das negociações, como aconteceu na CCDT Brasil-México. Estabelecido o texto do tratado internacional, passa-se à assinatura, que fixa o texto e é o prenúncio da vontade de assumir o vínculo. Após a assinatura do tratado pelo chefe do Poder Executivo, o texto da CCDT é encaminhado ao Congresso Nacional.

A renúncia de receita tributária advinda do imposto de renda e, em alguns tratados, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), via tratado internacional, acarreta um compromisso gravoso ao patrimônio nacional, de maneira que o Congresso Nacional passa a ter competência exclusiva para resolver definitivamente sobre a matéria. O texto é submetido inicialmente à Câmara dos Deputados e, posteriormente, ao Senado Federal, e só será aprovado se obtiver a votação da maioria no Plenário de cada uma das Casas.

Se a CCDT for celebrada com país integrante ou associado do MERCOSUL, o Projeto de Decreto Legislativo será analisado preliminarmente pela representação brasileira na Comissão Parlamentar Conjunta do MERCOSUL. A Comissão de Finanças e Tributação se manifesta porque a renúncia parcial ou total de tributo por meio de tratado contra a bitributação tem evidente reflexo orçamentário.

A aprovação das CCDTs deve atentar para o cumprimento do art. 14 da Lei Complementar nº 101/00, porque afastar os tratados internacionais do controle de compatibilidade com a Constituição Orçamentária representa violação ao princípio do planejamento, além de desrespeitar o art. 70, *caput*, da Constituição Federal.

Após a deliberação na Câmara, o PDL é enviado ao Senado Federal, onde será apreciado pela Comissão de Relações Exteriores e Defesa Nacional e pelo Plenário. O processo de fiscalização e controle dos tratados de bitributação ainda é muito limitado, principalmente pela falta de conhecimento específico dos parlamentares a respeito do tema.

A ratificação é um ato unilateral, discricionário e irretratável, de direito internacional público e de competência privativa do Chefe do Poder Executivo. Após a troca dos instrumentos de ratificação, com vistas à incorporação da CCDT no ordenamento jurídico interno, o Presidente da República promulga o texto do tratado e o publica por meio de Decreto no Diário Oficial. A promulgação e a publicação são imprescindíveis, sendo que esta última confere executoriedade ao ato internacional no plano do direito positivo interno.

A produção de efeitos da CCDT pode ser diferida, além de poder ser diversa para cada Estado. A denúncia do tratado deve ser feita pela via diplomática, por qualquer dos Estados contratantes, sem necessidade de autorização do Poder Legislativo, mas as CCDTs costumam ter um período mínimo de vigência.

5 RESTRIÇÕES À LIBERDADE E NORMAS ANTIELISIVAS NA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL

A aplicação ampla e irrestrita da tributação em base universal pode provocar a dupla tributação internacional. O princípio da livre concorrência, através da regra de neutralidade tributária, presente tanto na legislação interna quanto nos acordos de bitributação, evita que a tributação sobre a renda embarace tanto a importação quanto a exportação de capital. Ocorre que a própria livre concorrência não pode ser invocada em situações abusivas. Como argutamente observa José Casalta Nabais, o fenômeno da globalização dá suporte a uma “concorrência entre os Estados” em diversos domínios, entre os quais se inclui visivelmente o da tributação, o que limita a soberania fiscal³⁰³. Ensina o doutrinador português que o problema atualmente mais crítico se consubstancia na insuficiência da receita fiscal decorrente da concorrência fiscal e que a concorrência entre sistemas fiscais leva os Estados a reduzir, sobretudo, a tributação das empresas.

A jurisprudência dos valores e o pós-positivismo aceitam o planejamento fiscal como forma de economizar tributo, “desde que não haja abuso de direito; só a elisão abusiva ou o planejamento inconsistente se tornam ilícitos”³⁰⁴. A teoria da proibição do abuso do direito está prevista como norma geral antielisiva no Direito Tributário brasileiro através do parágrafo único do art. 116 do CTN, introduzido pela Lei Complementar nº 104/01:

Art. 116, parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

No Brasil, foi recepcionado o modelo francês de norma antielisiva³⁰⁵. A Lei Complementar nº 104/01 não introduziu uma novidade no direito brasileiro, mas veio explicitar o que já era aplicado pelos Tribunais sob a forma de combate à fraude à lei ou ao abuso de forma jurídica³⁰⁶. Como ensina Marco Aurélio Greco, é preciso distinguir i) abuso de direito e fraude à lei por definição legal, de ii) abuso de direito e fraude à lei identificados a

³⁰³ NABAIS, José Casalta. Considerações sobre a Sustentabilidade do Estado Fiscal. In: *Revista Fórum de Direito Tributário* nº49. Belo Horizonte: Fórum, 2011 (jan.-fev.), p. 28.

³⁰⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento Tributário: Elisão Abusiva e Evasão Fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 9 e 55. Para o autor, a elisão ilícita se restringe ao abuso da possibilidade expressiva da letra da lei e dos conceitos jurídicos abertos ou indeterminados.

³⁰⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento...., op. cit.*, p. 44.

³⁰⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento...., op. cit.*, p. 52.

partir de características fáticas de atos ou negócios praticados³⁰⁷. As figuras “por definição legal” podem existir desde que o legislador as desenhe e enumere, segundo entender pertinente. Porém, tais figuras podem existir independentemente de tipificação legal prévia, por corresponderem a distorções instauradas a partir de condutas realizadas.

Como se sabe, a capacidade contributiva decorre da justiça e da isonomia, além de possuir natureza autoaplicável³⁰⁸. Ainda de acordo com a doutrina de Marco Aurélio Greco, a fase atual do planejamento tributário pode ser denominada de fase da liberdade com capacidade contributiva³⁰⁹. Elimina-se o predomínio da liberdade para temperá-la com a solidariedade social inerente à capacidade contributiva.

Quando se fala de normas antielisivas no Direito Tributário Internacional, o foco não se restringe às operações praticadas pelo contribuinte, mas também à tentativa de neutralizar certas jurisdições tributárias que tentam atrair, indevidamente, a receita tributária que seria originariamente devida ao Estado da fonte.

A sociedade de risco convive com a crescente tendência à desmaterialização do fato gerador dos tributos, que é potencializada nas operações internacionais. A globalização cria preocupações pela redução da arrecadação, principalmente, em razão³¹⁰:

- 1) da dificuldade de apurar e, portanto, tributar os rendimentos provenientes de capitais extremamente voláteis, o que implica, também, desigualdades em relação a outros tipos de rendimentos, mais ligados à dimensão terrena (como os rendimentos imobiliários e aqueles do trabalho);
- 2) da concorrência das legislações de favorecimento, aptas a atrair a alocação de atividades produtivas;
- 3) da utilização dos meios de comunicação, em especial, a internet e o *e-mail*: permitiram o *off-shore electronic commerce*, que pode escapar do controle do Fisco e, portanto, da tributação.

As normas antielisivas, estejam estas nas Convenções Contra a Dupla Tributação ou em normas tributárias internas, objetivam neutralizar a violação ao princípio da capacidade contributiva, maior representante da justiça no Direito Tributário e que busca identificar a correta manifestação de riqueza do contribuinte para a devida aplicação na norma tributária³¹¹. Via de regra, elas constituem restrições legítimas à liberdade do contribuinte nas

³⁰⁷ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário* (3ª ed.). São Paulo: Dialética, 2011, p. 558.

³⁰⁸ No sentido da autoaplicabilidade do princípio da capacidade contributiva, confira: DUTRA, Micaela Dominguez. *Capacidade Contributiva: Análise dos Direitos Humanos e Fundamentais*. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 86.

³⁰⁹ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento...*, *op. cit.*, p. 319.

³¹⁰ UCKMAR, Victor. GRECO, Marco Aurélio. ROCHA, Sergio André, *et alii*. *Manual de Direito Tributário Internacional*. São Paulo: Dialética, 2012, p. 28.

³¹¹ Defende a autoaplicabilidade do princípio da capacidade contributiva: DUTRA, Micaela Dominguez. *Capacidade...*, *op. cit.*, p. 145.

operações internacionais. A sua razoável e proporcional aplicação é a melhor forma de se prestigiar o princípio da capacidade contributiva e de se adotar medidas defensivas contra a concorrência fiscal prejudicial. Afinal, em matéria de hermenêutica constitucional deve-se prestigiar a exegese que realize, na maior extensão possível, a efetividade dos comandos constitucionais³¹².

As restrições legítimas à liberdade devem atuar ativamente na tributação internacional quando contribuintes resolvem realizar práticas fiscais desleais, tais como: transferência de preços, operações triangulares (*treaty shopping*), interposição de pessoa jurídica destituída de capacidade operacional em países de tributação favorecida ou regimes fiscais privilegiados, subcapitalização de empresas (*thin capitalization*), dentre outros. O direito tributário internacional talvez seja o ramo que melhor se tenha aproximado do fechamento dos conceitos através de cláusulas especiais³¹³.

Contudo, é importante frisar que as restrições ilegítimas à liberdade do contribuinte na tributação internacional brasileira costumam surgir na forma como são implementadas determinadas normas antielisivas. Ocorre que nosso legislador infraconstitucional às vezes se vale de presunções absolutas e ficções ilegítimas para tributar ou controlar a tributação³¹⁴.

O princípio da praticabilidade, também denominado de “praticidade”, é válido quando estabelece o dever de se evitar a aplicação muito complexa da lei, especialmente nos casos em que a execução deva ser em massa, como é o caso do Direito Tributário³¹⁵. A aplicação da lei deve ser econômica, viável e simplificada. Referido princípio é implícito em nosso ordenamento jurídico e evita a criação de estrutura administrativa de manutenção antieconômica, no sentido de ser desproporcional em relação ao dever-poder de fiscalização. A Administração tem o dever-poder de cumprir com certas finalidades para a realização do interesse da coletividade, indicado na Constituição e nas leis³¹⁶. A utilização da presunção na instituição de tributos é uma forma de atender o interesse público, tendo em vista que essa regra é passível de evitar que certos atos resultem em evasão fiscal. Trata-se de instrumento que o direito coloca à disposição da fiscalização com vistas a que obrigações tributárias não

³¹² HC nº 112581/DF, Segunda Turma, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJe 14.08.13, Informativo nº 697.

³¹³ TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento...*, op. cit., 2012, p. 58.

³¹⁴ Vale lembrar que a presunção absoluta (*juris et de jure*) não admite prova em contrário. A presunção relativa (*juris tantum*) a admite. As presunções mistas, por fim, admitem apenas determinados meios de prova legalmente previstos. Sobre o tema, confira: FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário* (2ª ed.). São Paulo: Quartier Latin, 2005.

³¹⁵ FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções...*, op. cit., p. 180 e 181.

³¹⁶ FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções...*, op. cit., p. 168 e 169.

deixem de ser instauradas em razão da prática de atos ilícitos pelo contribuinte, tendentes a acobertar a ocorrência do fato típico.

A relação entre as práticas fiscais desleais e a Constituição Federal de 1988, será estudada no presente capítulo. Em razão do objeto deste estudo, não serão abordadas as restrições ilegais à liberdade, mas apenas aquelas que sejam passíveis de controle de constitucionalidade. Será possível averiguar que a capacidade contributiva interage não apenas com as normas antielisivas na tributação internacional, mas com diversos outros princípios e regras constitucionais. A explicação é simples: o princípio constitucional da unidade faz com que a Carta Magna não seja vista como um amontoado de normas isoladas, mas como um sistema aberto de princípios e regras³¹⁷.

5.1 O Relatório BEPS (OCDE)

Antes da análise das normas antielisivas incidentes na tributação internacional brasileira, é importante informar que por ocasião da reunião de líderes do Grupo dos 20 (G20), em junho de 2012, no México, ficou explicitada na declaração final a necessidade de prevenir a erosão da base tributária e a transferência de lucros, de maneira coordenada³¹⁸. A mensagem foi reiterada na reunião de ministros das finanças do Grupo, em novembro do mesmo ano. Nessa ocasião, foi solicitado à OCDE um relatório sobre os avanços dos trabalhos a respeito da matéria.

O relatório *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) foi apresentado pela OCDE em fevereiro de 2013, com o objetivo central de delinear os princípios que norteiam a tributação das atividades transnacionais e as oportunidades de erosão da base tributária e de transferência de lucros que possam daí advir³¹⁹. De acordo com o relatório, a erosão da base tributária constitui um grave risco à receita, à soberania e à equidade de um país, independentemente de este ser ou não membro da OCDE. No decorrer do relatório, foi destacado o seguinte

³¹⁷ O Ministro Celso de Mello traçou as seguintes ponderações quando do julgamento do RE nº 477554/MG (Segunda Turma, DJe 03.08.11, Informativo nº 635): “Com efeito, sabe-se que a Constituição, em que pese o seu caráter compromissório, não é apenas um amontoado de normas isoladas. Pelo contrário, trata-se de um sistema aberto de princípios e regras, em que cada um dos elementos deve ser compreendido à luz dos demais. A noção de sistema traduz-se num importantíssimo princípio de hermenêutica constitucional, que é o da unidade da Constituição. (...). No sistema constitucional, existem princípios fundamentais que desempenham um valor mais destacado no sistema, compondo a sua estrutura básica. (...). No caso brasileiro, nem é preciso muito esforço exegético para identificá-los. O constituinte já tratou de fazê-lo no Título I da Carta, que se intitula exatamente ‘Dos Princípios Fundamentais’. E é lá que vão ser recolhidas as cláusulas essenciais para a nossa empreitada hermenêutica: princípios da dignidade da pessoa humana, do Estado Democrático de Direito, da construção de uma sociedade livre, justa e solidária, livre de preconceitos e discriminações, dentre outros”.

³¹⁸ O G20, do qual o Brasil faz parte, é composto pelas dezenove mais importantes economias industrializadas e emergentes do mundo, além da União Europeia.

³¹⁹ Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264201248-pt>>. Acesso em: 01 set 2013.

descompasso: a integração econômica ainda é insuficiente entre os países, mas os contribuintes são globais, como ocorre com as multinacionais. A necessidade de colaboração e de coordenação entre os países no combate à erosão fiscal também é ressaltada em diversas partes do relatório. Outro destaque são os desafios para a efetividade da tributação internacional frente aos intangíveis e à economia digital.

Em que pese o relatório apresentar um bom compromisso com a democracia participativa ao recomendar a organização de consultas junto à comunidade empresarial e à sociedade civil, não é, em si, uma verdadeira novidade, tendo em vista que todos os pontos ali destacados já eram discutidos e trabalhados tanto na própria OCDE quanto em outros foros.

A novidade é que, diante do relatório BEPS, a OCDE apresentou um plano de ação (*Action Plan*) em julho de 2013, com pretensão global e que proporcione aos diversos países instrumentos capazes de alcançar uma melhor harmonização do direito de tributar de acordo com as atividades econômicas reais³²⁰. Foram relatadas quinze ações a serem implementadas: a) identificar os desafios tributários da economia digital; b) neutralizar os efeitos de instrumentos e estruturas híbridas; c) fortalecer as regras do tipo CFC; d) minimizar a erosão da base tributável que ocorre via dedução de juros e outros pagamentos financeiros; e) conter as práticas fiscais prejudiciais de maneira mais efetiva; f) prevenir o uso abusivo dos tratados; g) prevenir a artificialidade da não caracterização de Estabelecimentos Permanentes; h) assegurar que as regras de preços de transferência estejam em linha com a criação de valor no que se refere aos intangíveis; i) assegurar que as regras de preços de transferência estejam em linha os riscos e o capital; j) assegurar que as regras de preços de transferência estejam em linha com outras transações de alto risco; k) estabelecer metodologias de coleta e análise de dados relacionados à erosão da base tributária; l) orientar como serão elaboradas regras que obriguem os contribuintes a noticiar seus planejamentos tributários agressivos; m) reexaminar a documentação necessária para fins de preços de transferência; n) tornar mais eficazes os mecanismos de solução de disputas; o) desenvolver um instrumento multilateral que auxilie as jurisdições interessadas a implementarem medidas desenvolvidas no curso dos trabalhos do BEPS e a alterarem suas CCTDs³²¹.

O prazo de implementação da maioria das ações previstas acima está previsto para setembro de 2014, ou, setembro de 2015, conforme o caso. A forma de implementação é

³²⁰ Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>>. Acesso em: 01 set 2013.

³²¹ Os instrumentos e estruturas híbridas exploram as diferenças no tratamento tributário existente entre dois ou mais países e podem conduzir a dupla não tributação ou ao diferimento do pagamento do tributo por muitos anos.

variada: elaboração de relatórios, modificações nas diretrizes já estabelecidas pela OCDE (ex: *Transfer Price Guidelines*), alterações na Convenção Modelo da Organização e até mesmo a celebração de um tratado multilateral sobre BEPS. Quanto a este último ponto, a dificuldade está em entender como um tratado multilateral poderá ser útil no combate ao planejamento tributário abusivo e à concorrência fiscal prejudicial, diante do papel que já é desempenhado pelas normas antielisivas específicas previstas tanto nas CCDTs quanto na legislação interna de cada país. Seria, então, uma norma geral antielisiva exclusiva para a tributação internacional? No caso brasileiro, a norma geral antielisiva está prevista no parágrafo único do art. 116 do CTN, segundo o qual a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos que sejam praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. Referida norma é aplicável tanto à legislação interna quanto aos tratados internacionais. Enfim, é difícil visualizar a utilidade ou até mesmo a validade, no ordenamento jurídico brasileiro, de um tratado multilateral sobre BEPS.

5.2 Transparência fiscal internacional

A transparência fiscal está na ordem do dia no Direito Tributário Internacional. Está em íntima conexão com o processo de globalização, sendo um princípio constitucional implícito³²². De acordo com Ricardo Lobo Torres, o princípio da transparência fiscal sinaliza no sentido de que a atividade financeira deve se desenvolver segundo os ditames da clareza, abertura e simplicidade. Dentre outros, baliza e modula a problemática da criação de normas antielisivas, da abertura do sigilo bancário e do combate à corrupção, transformando-se em instrumento importante para a superação dos riscos fiscais provocados pela globalização.

O parágrafo único do art. 199 do CTN, inserido pela Lei Complementar nº 104/01, prevê que a Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos. A troca de informações tornou-se instrumento de grande importância nos últimos anos, em razão da nova realidade da globalização econômica e da abertura para o direito cosmopolita³²³.

³²² TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento...*, *op. cit.*, 2012, p. 117.

³²³ TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento...*, *op. cit.*, p. 120. Sobre o tema, confira: ROCHA, Sergio André. Apontamentos sobre a Troca de Informações nas Convenções para Evitar a Dupla Tributação da Renda. **In:** *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 181. São Paulo: Dialética, 2010 (outubro), p. 143-152.

Enquanto a maioria dos Estados utiliza-se do conceito de soberania para justificar a tributação, outras jurisdições aproveitam-se do mesmo conceito para dispensar parte substancial ou toda a incidência tributária, como ocorre com os países de tributação favorecida ou com os regimes fiscais privilegiados. Nesse sentido³²⁴:

Contudo, é curioso notar, é em nome da soberania fiscal que existem sistemas tributários que não utilizam qualquer medida unilateral tendente a evitar práticas elisivas, tais como o *treaty shopping* e o preço de transferência. [...]. Inclusive é em nome da soberania tributária que existem os chamados países com tributação favorecida.

Os países de tributação favorecida e os regimes fiscais privilegiados, cujas legislações prevêm, na maioria das vezes, sigilo bancário absoluto, corroem a base tributária de outros Estados, distorcem o comércio e o padrão de investimento e debilitam a justiça, a neutralidade e a ampla aceitação social dos sistemas tributários³²⁵. O combate à elisão fiscal originada dos sigilos bancário e fiscal se apoia nos princípios da transparência e da proteção da concorrência³²⁶.

A concorrência prejudicial entre países na seara fiscal promove efeitos lesivos à livre concorrência entre seus respectivos agentes econômicos quando é preciso competir com empresas agraciadas com vantagens comparativas de natureza tributária que as colocam em melhores condições de atuar no mercado³²⁷. Os próprios Estados que adotam a concorrência fiscal prejudicial não atendem ao crivo da proporcionalidade, porque, via de regra, a perda de arrecadação supera e muito os benefícios esperados com a desoneração fiscal.

Conforme observa Michael Graetz, a soberania de uma nação pode ser usurpada pela política tributária de outra³²⁸. Deve-se mitigar o efeito prejudicial causado por Estados que, sob o ponto de vista da tributação internacional, não estejam comprometidos com a cooperação internacional. Ensina Celso Duvivier que a nossa Constituição consagra uma das

³²⁴ BASSANEZE, João Marcello Trajumas. Pluritributação Internacional: Origem, Conceito e Medidas Unilaterais Destinadas à sua Eliminação. In: *Direito Internacional Aplicado*. TÔRRES, Heleno Taveira. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 439.

³²⁵ *OECD Report on Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue*. Disponível em: <www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf>. Acesso em: 01 out 2013.

Outro relatório de relevo da OCDE é o “Towards Global Tax Co-operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices”. Disponível em: www.oecd.org/tax/transparency/44430257.pdf. Acesso em: 01 out. 2013.

³²⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento...*, op. cit., p. 114.

³²⁷ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação...*, op. cit., p. 364, 366 e 367.

³²⁸ GRAETZ, Michael. *Foundations...*, op. cit., p. 487

antinomias da ordem internacional: a soberania e a cooperação internacional, vez que esta só se realiza às expensas daquela³²⁹.

5.2.1 Os países de tributação favorecida

A origem histórica dos países de tributação favorecida, também conhecidos na linguagem leiga como “paraísos fiscais”, remonta aos tempos dos piratas, principalmente nos séculos XV a XVIII³³⁰. Referidos mercenários atuavam por conta própria ou associados às Coroas europeias, como a inglesa. Quando os piratas cessavam definitivamente suas atividades, procuravam as vantagens e o conforto de Estados soberanos do Mediterrâneo, que ofereciam inúmeros benefícios. Como afirma Michael Rodi, os paraísos fiscais e seus usuários acabam por transferir o ônus do financiamento dos bens públicos globais aos contribuintes dos países com alta carga tributária³³¹.

No Brasil, a legislação tributária determina que o país de tributação favorecida é aquele que não tributa a renda ou que a tributa a uma alíquota inferior a 20% (vinte por cento), bem como a jurisdição que não permite acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas, à sua titularidade ou à identificação do beneficiário efetivo de rendimentos atribuídos a não residentes (art. 24, *caput*, e § 4º, da Lei nº 9.430/96). A consequência de tal caracterização é a retenção do imposto de renda na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), assim como a indedutibilidade das despesas efetuadas no imposto de renda da pessoa jurídica brasileira e a obrigatoriedade de aplicação das regras de preços de transferência, ainda que não haja vínculo jurídico ou econômico entre as partes da operação³³².

A indedutibilidade é excepcionada se houver, cumulativamente: (a) a identificação do efetivo beneficiário; (b) a comprovação de capacidade operacional, e, (c) a comprovação documental do pagamento do preço respectivo e do recebimento dos bens e direitos ou da utilização de serviço. O conceito de capacidade operacional (“substância”) encontra-se relacionado à existência efetiva de uma estrutura operacional que permita a concretização do objeto social da empresa, como, por exemplo, estrutura física, de pessoal, logística, recursos

³²⁹ MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. *Direito...*, *op. cit.*, p. 131.

³³⁰ TORRES, Edgard Marcelo Rocha. *A Harmonização...*, *op. cit.*, p. 30.

³³¹ RODI, Michael. Concorrência Tributária Internacional por Investimentos. **In:** *Revista Direito Tributário Atual* nº 21. COSTA, Alcides Jorge. SCHOUERI, Luís Eduardo. BONILHA, Paulo Celso Bergstrom (Coords.). São Paulo: Dialética, 2007, p. 132.

³³² Na prática, está-se a referir a um custo de 34% (25% de IRPJ + 9% de CSLL) pelo fato de um contribuinte brasileiro estar procedendo a uma remessa para país de tributação favorecida.

suficientes, dentre outros. O efetivo beneficiário é a pessoa física ou jurídica não constituída com o único ou principal objetivo de economia tributária que auferir valores por sua própria conta e não como agente, administrador fiduciário ou mandatário.

5.2.2 Os regimes fiscais privilegiados

Outro conceito introduzido recentemente no ordenamento jurídico brasileiro é o de regime fiscal privilegiado (parágrafo único do art. 24-A da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.941/09). Distingue-se do conceito de país de tributação favorecida ao se referir a determinado regime e não a um país em si. Considera-se regime fiscal privilegiado aquele que apresentar uma ou mais das seguintes características:

- a) não tribute a renda ou a tribute à alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento);
- b) não permita o acesso a informações relativas à composição societária, titularidade de bens ou direitos ou às operações econômicas realizadas;
- c) conceda vantagem de natureza fiscal a pessoa física ou jurídica não residente:
 - c.1) sem exigência de realização de atividade econômica substantiva no país ou dependência;
 - c.2) condicionada ao não exercício de atividade econômica substantiva no país ou dependência.
- d) não tribute rendimentos auferidos fora de seu território ou o faça em alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento).

Enquanto as Ilhas Cayman e o Panamá são exemplos de países de tributação favorecida, são regimes fiscais privilegiados, com referência à legislação da Dinamarca, o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de *holding company* e, com referência à legislação dos Estados Unidos da América, o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de *Limited Liability Company* (LLC) estaduais, cuja participação seja composta de não residentes, não sujeitas ao imposto de renda federal, por exemplo.

As conseqüências de se caracterizar um regime fiscal como privilegiado são semelhantes à caracterização de um país como sendo de tributação favorecida: indedutibilidade, no imposto de renda da pessoa jurídica brasileira, das despesas efetuadas e a obrigatoriedade de aplicação das regras de preços de transferência, ainda que não haja vínculo entre as partes. Deve-se observar, contudo, que a alíquota do imposto de renda na fonte, quando das remessas para regimes fiscais privilegiados, é de 15% (quinze por cento), não de

25% (vinte e cinco por cento) como ocorre quando a remessa é feita para país de tributação favorecida³³³.

A indedutibilidade pode ser excepcionada nos mesmos termos das regras aplicáveis aos países de tributação favorecida.

5.2.3 Restrições ilegítimas à liberdade

A legislação tributária prevê que uma das hipóteses de caracterização do regime fiscal privilegiado ou de um país de tributação favorecida é a tributação da renda a uma alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento). Ou seja, o critério legal se baseia na alíquota nominal, ao invés de se valer da alíquota efetiva.

A opção legislativa pela alíquota nominal, em uma primeira análise, parece atender ao princípio da praticidade. Mas sua adoção, sem que seja feita uma análise comparativa da alíquota efetiva praticada pelos países, pode dar margem a distorções e tratamentos discriminatórios. Como se sabe, o *quantum debeat* (alíquota efetiva) é determinado pela alíquota *versus* a base de cálculo. Pode ocorrer, por exemplo, de o país “A” adotar uma alíquota nominal superior a 20% (vinte por cento), mas permitir tantas deduções na base de cálculo que a alíquota efetiva seja bem inferior a esse percentual. Por outro lado, o país “B” pode adotar uma alíquota nominal inferior a 20% (vinte por cento), mas não permitir dedução alguma da base de cálculo. Nesse caso, comparativamente, o país “A” pode estar adotando uma alíquota efetiva bem inferior ao país “B”, mas não estar enquadrado como país de tributação favorecida. O país “B” pode, em termos mais substantivos, ser um país ou conter um regime de tributação normal, mas constar indevidamente da lista negra (*black list*) brasileira, o que representa uma afronta à convivência harmônica entre os Estados soberanos, além de inibir o fluxo de bens, pessoas e capitais entre os dois Estados. Tudo isso mostra a fragilidade da opção legislativa pela alíquota nominal como critério para aplicação da norma antielisiva, ao invés da alíquota efetiva.

De acordo com o art. 26, *caput* e incisos I a III da Lei nº 12.249/10, são indedutíveis para fins de IRPJ e CSLL, 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, salvo se houver, cumulativamente: a)

³³³ Vide art. 26 da Lei nº 12.249/10.

a identificação do efetivo beneficiário da entidade no exterior, destinatário dessas importâncias; b) a comprovação da capacidade operacional da pessoa física ou entidade no exterior de realizar a operação; e c) a comprovação documental do pagamento do preço respectivo e do recebimento dos bens e direitos ou da utilização de serviço.

A ideia que está por trás dessa regra é a seguinte: uma vez comprovada a substância da operação - necessidade (regularidade) do pagamento - não se faz mais necessária a aplicação da regra antielisiva. Ocorre que, especificamente em relação aos países de tributação favorecida, a legislação atualmente em vigor apenas se limita a permitir a dedutibilidade da despesa, mas a retenção do imposto de renda continua ocorrendo à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), ao invés de 15% (quinze por cento) e a operação continua tendo que se submeter às regras de preços de transferência³³⁴.

Perceba que não existe qualquer razão para a incidência da alíquota agravada. Basta imaginar situação na qual uma multinacional brasileira de telecomunicações possua subsidiárias em todos os países nos quais seja feita a cobertura do Grande Prêmio de Fórmula 1. Resta indubitável que a cobertura televisiva é uma das principais atividades-fim de uma empresa de telecomunicação. Qual a razão para a retenção de imposto de renda à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) na remessa feita para Mônaco ou Bahrain (países constantes da *black list* brasileira), enquanto as remessas para a Bélgica ou a Alemanha, por exemplo, são feitas à alíquota de 15% (quinze por cento)? Não existem motivos para tal distinção.

Se a norma antielisiva não precisa ser aplicada, todos os seus efeitos jurídicos devem ser afastados. Por isso, constitui restrição ilegítima à liberdade do contribuinte, a ausência de previsão legislativa permitindo que a retenção do imposto de renda ocorra à alíquota de 15% (quinze por cento) e dispensando a operação de submissão às regras de preços de transferência.

Atualmente, a lista de países de tributação favorecida e de regimes fiscais privilegiados consta da IN RFB nº 1.037/10, sendo que o ato normativo anterior sobre o tema era a IN SRF nº 188/02. A própria existência da *black list* responde a um imperativo de segurança jurídica, além de concretizar o princípio da praticidade, na medida em que a ausência da lista inviabilizaria a aplicação de tais regras pelos contribuintes e pelos próprios

³³⁴ Sobre a necessidade de se estabelecer o tratamento tributário comum quando forem desenvolvidas atividades produtivas em países de tributação favorecida, confira: ÁVILA, Márcio. A ADIn 2.588-DF e a Tributação dos Lucros Oriundos do Exterior. In: *Revista Tributária e de Finanças Públicas* nº 64. São Paulo: RT, 2005 (set.-out.), p. 16.

auditores fiscais, por falta de identificação concreta dos casos nos quais ela se aplicaria³³⁵. A taxatividade da lista estabelecida na IN RFB nº 1.037/10 é consequência do princípio da proteção da confiança legítima do contribuinte, o qual deriva do princípio da segurança jurídica.

O lapso temporal entre os dois atos normativos é de oito anos, não sendo crível que a legislação de alguns países não tenha sido alterada durante esses anos, a ponto de dever ser feita a inclusão ou a exclusão da *black list*. Parece evidente que a revisão da lista deve ser feita em periodicidade bem menor, de maneira a serem alcançados os seguintes benefícios: a) tornar efetiva a norma antielisiva; b) não restringir indevidamente os direitos dos contribuintes; e c) evitar incidentes diplomáticos entre o Brasil e os países constantes da lista.

5.3 As operações triangulares (*treaty shopping*)

As operações triangulares, também conhecidas por *treaty shopping*, consistem na procura, por parte de um sujeito não residente (em relação aos Estados signatários de determinada CCDT), da menor tributação possível em certa operação internacional. Luís Eduardo Schoueri entende que 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 do rendimento, uma pessoa ou um estabelecimento permanente, que faz jus a aqueles benefícios³³⁶. O autor, por outro lado, expõe aquilo que não caracteriza um *treaty shopping*:

Por outro lado, excluimos do conceito do *Treaty Shopping* as hipóteses em que o benefício fiscal não decorreu da existência do acordo de bitributação, mas de outro artifício de que se valeu o contribuinte e que, independentemente daquele acordo, já traria a vantagem. Assim, por exemplo, os casos de simulação não se incluem no conceito de *Treaty Shopping*, já que nestes casos, a vantagem não decorre da existência do acordo, mas do mero “manto jurídico” criado pelo contribuinte, que produziria igual efeito, se o “planejamento” não envolvesse um país signatário de um acordo de bitributação.

No *treaty shopping*, o beneficiário efetivo constata que seu país de residência não celebrou CCDT com o Estado da fonte ou que o tratado em vigor é pouco favorável à sua pretensão de economia tributária, o que fará com que a incidência do imposto de renda se dê na integralidade ou em grande medida. Diante desse aspecto, passa a procurar uma jurisdição

³³⁵ UCKMAR, Victor. GRECO, Marco Aurélio. ROCHA, Sergio André, *et alii*. *Manual...*, *op. cit.*, p. 373.

³³⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Planejamento Fiscal através de Acordos de Bitributação: Treaty Shopping*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p. 21 e 22.

que tenha celebrado CCDT com o Estado da fonte e, eventualmente, com o seu país de residência. Nesta jurisdição será interposta uma entidade jurídica.

Diante da CCDT celebrada entre o Estado da fonte e o Estado da interposta pessoa, a incidência do imposto de renda no primeiro Estado se dará de forma limitada ou inexistirá. Ademais, eventual imposto pago no Estado da fonte será levado em consideração no Estado da pessoa interposta, de acordo com o método utilizado para evitar a dupla tributação previsto na Convenção. O mesmo procedimento é observado no repasse do rendimento da interposta pessoa para o beneficiário final, guardadas as peculiaridades da Convenção firmada entre os dois últimos países.

Quando as CCDTs estabelecem cláusulas que combatem sua utilização como forma de planejamento tributário abusivo, estão fazendo com que valha a boa-fé dos tratados. O tratado deve ser interpretado e executado dentro de um espírito de colaboração entre os Estados nas relações internacionais. De acordo com Francisco Rezek, a boa-fé, nos termos da Convenção de Viena (Decreto Legislativo nº 496/09 e Decreto nº 7.030/09), é o sentimento que deve revestir o próprio intérprete³³⁷. O art. 26 da CVDT prevê que “Todo tratado em vigor obriga as partes e deve ser cumprido por elas de boa fé”. Aliás, a CVDT é extremamente permeada pelo princípio da boa-fé³³⁸.

De acordo com César García Novoa, este abuso ocorrerá, normalmente, nos casos de utilização indevida de uma CCDT celebrada entre dois Estados por um residente de um terceiro Estado, com vistas a ter acesso a vantagens fiscais sobre as quais não teria direito de maneira direta³³⁹. Portanto, o princípio da boa-fé faz com que seja analisado se o benefício pretendido pelo contribuinte através do tratado atende ao requisito da substância sobre a

³³⁷ REZEK, José Francisco. *Direito Internacional Público: Curso Elementar* (12ª ed.). São Paulo: Saraiva, 2010, p. 94.

³³⁸ No preâmbulo da Convenção, está previsto: “Constatando que os princípios do livre consentimento e da boa fé e a regra *pacta sunt servanda* são universalmente reconhecidos”. O § 1º do art. 31 também prevê: “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”. Confira, ainda, os seguintes dispositivos: art. 46. 1. “Um Estado não pode invocar o fato de que seu consentimento em obrigar-se por um tratado foi expresso em violação de uma disposição de seu direito interno sobre competência para concluir tratados, a não ser que essa violação fosse manifesta e dissesse respeito a uma norma de seu direito interno de importância fundamental. 2. Uma violação é manifesta se for objetivamente evidente para qualquer Estado que proceda, na matéria, de conformidade com a prática normal e de boa fé”. Artigo 69. 1. “nulo um tratado cuja nulidade resulta das disposições da presente Convenção. As disposições de um tratado nulo não têm eficácia jurídica. 2. Se, todavia, tiverem sido praticados atos em virtude desse tratado: a) cada parte pode exigir de qualquer outra parte o estabelecimento, na medida do possível, em suas relações mútuas, da situação que teria existido se esses atos não tivessem sido praticados; b) os atos praticados de boa fé, antes de a nulidade haver sido invocada, não serão tornados ilegais pelo simples motivo da nulidade do tratado”.

³³⁹ NOVOA, César García. *El Derecho Comunitario Europeo ante el Fraude y la Elusión Fiscal. Aportaciones del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea*. In: *Direito Tributário Internacional Aplicado* (vol. III). TÓRRES. Heleno Taveira (Org.). São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 342.

forma (*substance over form*). Apenas o caso concreto será capaz de demonstrar o cumprimento do requisito. Como observa Alejandro Messineo, a interação entre as normas antielisivas, os princípios da Convenção de Viena, os princípios constitucionais de determinado Estado e, por fim, os princípios universais para a interpretação e aplicação das Convenções, nem sempre são considerados da mesma maneira, seja pelos contribuintes ou pela Administração³⁴⁰.

O combate ao *treaty shopping* se dá por meio da elaboração de normas antielisivas internas ou convencionais (cláusula do beneficiário efetivo) para o seu controle, de forma a desconsiderar a pessoa interposta e considerar a tributação aplicável de acordo com a operação que seria originariamente praticada entre o contribuinte situado no Estado da fonte e o situado no Estado onde se encontra o beneficiário efetivo.

A desconsideração dos atos ou negócios jurídicos praticados, ou seja, a requalificação dos fatos geradores concretos é muito bem vista no combate ao *treaty shopping*. Apenas a título exemplificativo, na recente Convenção celebrada entre Brasil e Peru (Decreto Legislativo nº 500/09 e Decreto nº 7.020/09) foi possível identificar dez menções à expressão “beneficiário efetivo” no seu texto, o que demonstra a preocupação no combate à interposição artificial de pessoas com o único fito de economia tributária³⁴¹.

³⁴⁰ MESSINEO, Alejandro E. El Principio de La Realidad Económica y el “Treaty Shopping”. In: *Interpretación económica de las normas tributarias*. CASÁS, José Osvaldo (Org.). Buenos Aires: Ábaco, 2004, p. 661.

³⁴¹ Decreto nº 7.020/09, artigo 10 (Grifamos) – Dividendos: “1. Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado. 2. Todavia, esses dividendos podem também ser tributados no Estado Contratante em que reside a sociedade que os paga e de acordo com a legislação desse Estado, mas, se o **beneficiário efetivo** dos dividendos for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim exigido não poderá exceder de: a) 10 por cento do montante bruto dos dividendos, se o **beneficiário efetivo** for uma sociedade que controle, direta ou indiretamente, pelo menos 20 por cento das ações com direito a voto da sociedade que pague os dividendos; (...). 4. As disposições dos parágrafos 1 e 2 deste Artigo não se aplicarão quando o **beneficiário efetivo** dos dividendos, residente de um Estado Contratante, exerce, no outro Estado Contratante de que seja residente a sociedade que paga os dividendos, uma atividade empresarial por intermédio de um estabelecimento permanente aí situado, ou prestar nesse outro Estado serviços pessoais independentes por meio de uma base fixa aí situada, e a participação geradora dos dividendos estiver efetivamente ligada a esse estabelecimento permanente ou base fixa. Neste caso serão aplicáveis as disposições do Artigo 7 ou do Artigo 14, conforme as circunstâncias”. **Artigo 11 – Juros:** 1. “Os juros provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado. 2. Todavia, esses juros podem também ser tributados no Estado Contratante de que provêm, e de acordo com a legislação desse Estado, mas, se o **beneficiário efetivo** dos juros for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim exigido não poderá exceder 15 por cento do montante bruto dos juros. (...). 4. As disposições dos parágrafos 1 e 2 não se aplicam quando o **beneficiário efetivo** dos juros, residente de um Estado Contratante, exercer, no outro Estado Contratante de que provenham os juros, atividade empresarial por intermédio de um estabelecimento permanente aí situado, ou preste serviços pessoais independentes por intermédio de uma base fixa situada no referido Estado, e o crédito em relação ao qual os juros são pagos estiver efetivamente ligado a esse estabelecimento permanente ou base fixa. Em tais circunstâncias, aplicam-se as disposições do Artigo 7 ou do Artigo 14, segundo o caso. 7. Quando, em razão de relações especiais existentes entre o devedor e o **beneficiário efetivo**, ou entre ambos e terceiros, o montante dos juros pagos, considerando o crédito pelo qual são devidos, exceder o que seria acordado entre o

O Primeiro Conselho de Contribuintes julgou caso no qual haviam sido feitas remessas a título de juros para agente pagador residente no Japão, decorrentes de *eurobonds (floating rate notes)*, mas cujos beneficiários efetivos estavam localizados em outros países³⁴². O contribuinte entendeu aplicável a CCDT Brasil-Japão (art. 10, § 2º), valendo-se da alíquota de 12,5% (doze e meio por cento), ao invés de 15% (quinze por cento), como previsto no art. 685, inc. I do RIR/99³⁴³. O Conselho de Contribuintes reconheceu a aplicação da alíquota utilizada pelo contribuinte, dentre outros argumentos, pelo fato de não haver “no referido tratado, cláusula que estabeleça a necessidade de o residente no Japão ser o beneficiário efetivo dos juros, como aquelas contidas em várias convenções celebradas pelo Brasil”. Heleno Taveira Tôres reforça o entendimento do Conselho de Contribuintes evocando o princípio *pacta sunt servanda* para afirmar que somente em relação aos tratados que expressamente prevêm as cláusulas antiabuso, como ocorre com a cláusula do beneficiário efetivo, é que se pode cogitar da aplicação do direito interno para desconsiderar a operação³⁴⁴. Nos casos em que não haja essa cláusula, conclui o autor, as vantagens do Acordo devem ser atribuídas mesmo a terceiros interpostos sem finalidade negocial.

Abre-se divergência com o entendimento exposto acima porque o combate ao *treaty shopping* independe de previsão expressa da cláusula de beneficiário efetivo nos tratados contra a bitributação. Afinal, como aqui vem se sustentando, a capacidade contributiva possui

devedor e o credor na ausência de tais relações, as disposições deste Artigo serão aplicáveis apenas a este último montante. Neste caso, a parte excedente dos pagamentos será tributável de acordo com a legislação de cada Estado Contratante, tendo em conta as outras disposições da presente Convenção”.

ARTIGO 12 – Royalties: 1. “Os royalties provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado. 2. Todavia, esses *royalties* também podem ser tributados no Estado Contratante de que provêm, e de acordo com a legislação desse Estado, mas, se o **beneficiário efetivo** for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não poderá exceder de 15 por cento do montante bruto dos royalties. (...). 4. As disposições dos parágrafos 1 e 2 deste Artigo não se aplicam quando o **beneficiário efetivo** dos *royalties*, residente de um Estado Contratante, exercer, no outro Estado Contratante de que provêm os *royalties*, uma atividade empresarial por intermédio de um estabelecimento permanente aí situado, ou preste nesse outro Estado serviços pessoais independentes por intermédio de uma base fixa situada em dito Estado, e o bem ou o direito gerador dos royalties estiver efetivamente ligado a esse estabelecimento permanente ou base fixa. Em tais casos, aplicam-se as disposições do Artigo 7 ou do Artigo 14, de acordo com as circunstâncias. (...). 6. Quando, em razão de relações especiais existentes entre o devedor e o **beneficiário efetivo**, ou entre ambos e terceiros, o montante dos *royalties* pagos, tendo em conta o uso, direito ou informação pelo qual são pagos, exceder o que seria acordado entre o devedor e o beneficiário efetivo na ausência de tais relações, as disposições do presente Artigo serão aplicáveis apenas a este último montante. Neste caso, a parte excedente dos pagamentos será tributável de acordo com a legislação de cada Estado Contratante, tendo em conta as outras disposições da presente Convenção”.

³⁴² Acórdão nº 102-49.480. Primeiro Conselho de Contribuintes. Segunda Câmara. Rel. Alexandre Naoki Nishioka. Seção de 04.02.09.

³⁴³ A CCDT Brasil-Japão foi ratificada pelo Decreto Legislativo nº 43/67, promulgado pelo Decreto nº 61.899/67. Posteriormente, sofreu alterações ratificadas pelo Decreto Legislativo nº 69/76, promulgado pelo Decreto nº 81.194/78.

³⁴⁴ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário e Operações Internacionais*. São Paulo: RT, 2001, p. 358 e 359.

autoaplicabilidade. Como o acordo de bitributação deve ser cumprido sempre de boa-fé, ainda que inexista cláusula antiabuso no tratado, é perfeitamente possível a requalificação de determinada operação, desde que verificada a violação aos princípios da capacidade contributiva e da boa-fé.

5.4 A tributação das sociedades controladas e coligadas no exterior

No Brasil, a evolução da tributação incidente sobre as sociedades controladas e coligadas no exterior pode ser dividida em cinco fases³⁴⁵. A primeira fase surgiu com o próprio art. 25, *caput*, da Lei nº 9.249/95, que introduziu a tributação em base mundial para a pessoa jurídica. Ao determinar que “os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano”, o dispositivo fez com que os contribuintes se insurgissem contra a falta de disponibilidade jurídica ou econômica da renda em 31 de dezembro de cada ano.

A inconformidade dos contribuintes se fundamentava, inclusive, em importante precedente do STF a respeito do extinto Imposto sobre o Lucro Líquido (ILL)³⁴⁶. A respeito do ILL, o Plenário da Suprema Corte entendera que a mera apuração do lucro líquido da empresa não implica no acréscimo patrimonial de seus membros, pois a destinação fica ao sabor da vontade do titular.

Independentemente de qualquer modificação no texto legal, a então Secretaria da Receita Federal se sensibilizou com o pleito dos contribuintes, a ponto de publicar a IN SRF nº 38/96, segundo a qual a tributação se daria no momento da efetiva disponibilização do lucro à empresa brasileira. Essa foi a segunda fase sobre o tema.

O ato normativo da Receita Federal, ao mesmo tempo em que resolvia o impasse criado com os contribuintes, colocava-a em uma posição delicada, tendo em vista que extrapolava a dicção legal. A terceira fase, com vistas a sanear eventual vício de legalidade do ato normativo em referência, foi marcada pela publicação do art. 1º da Lei nº 9.532/97, que estabeleceu as mesmas hipóteses de disponibilização da IN SRF nº 38/96. A alteração foi salutar, pois trouxe mais segurança jurídica para o contribuinte sobre a base legal para o

³⁴⁵ Sobre o tema, confira as seguintes obras: BIANCO, João Francisco. *Transparência Fiscal Internacional*. São Paulo: Dialética, 2007. MACIEL, Taísa Oliveira. *Tributação dos Lucros de Controladas e Coligadas Estrangeiras*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

³⁴⁶ STF, RE nº 172.058-1/SC, Plenário, Rel. Min. Marco Aurélio, DJU 13.10.95.

recolhimento do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), que apenas se daria no momento da efetiva disponibilização do lucro.

O quarto momento foi marcado pela publicação da Lei Complementar nº 104/01, que adicionou dois parágrafos ao art. 43 do CTN. Nos termos do parágrafo segundo do art. 43, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará a disponibilidade da receita ou do rendimento oriundos do exterior³⁴⁷. Coube à MP nº 2.158-35/01, através do art. 74, dar cumprimento ao estabelecido no § 2º do art. 43 do CTN, concluindo a quinta fase sobre a matéria. O dispositivo assim determina:

Art. 74. Para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do artigo 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil, na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento. Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.

Os motivos apresentados pelo legislador para justificar o art. 74 da Medida Provisória em referência foram: evitar fraudes e proporcionar maior comodidade e simplicidade na arrecadação. Tais medidas, no entanto, implicaram na desconsideração do aspecto subjetivo do não residente para fins tributários.

O combate à retenção parcial ou total dos dividendos (*tax deferral*) - que implica na postergação de seu repatriamento - é o principal fundamento das legislações do tipo *Controlled Foreign Corporation* (CFC), meras manifestações do princípio da transparência fiscal internacional. O interesse dos Estados na aplicação desse tipo de legislação é recuperar sua base imponible, mas sua invocação tem limites e pressupostos (v.g. o fato da sociedade não residente estar situada em país de tributação favorecida ou regime fiscal privilegiado). A desconsideração da personalidade jurídica de sociedades estrangeiras para efeitos fiscais não pode ser banalizada.

Luís Eduardo Schoueri elenca quatro critérios de equiparação de uma sociedade a uma *Controlled Foreign Corporation* (CFC), para fins de aplicar-lhe o regime de transparência fiscal (*pass-through entity*): "ser constituída em país diverso da do sócio; estar submetida a uma carga tributária inferior ao do país da residência do controlador; reter parte ou a

³⁴⁷ A exata redação do dispositivo é a seguinte: "Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo".

totalidade dos dividendos; objetivo evidente de economizar imposto"³⁴⁸. Pode-se acrescentar a estes critérios, a natureza predominante do rendimento passivo produzido pela investida no país ou regime de baixa tributação³⁴⁹.

A legislação do tipo CFC deve ser aplicada apenas quando a sociedade desenvolver, predominantemente, investimentos com fins especulativos (*portfolio investments*). No entanto, caso a controlada comprove o desenvolvimento preponderante de atividades empresariais ou comerciais (autonomia funcional: estrutura material e de pessoal) - situação conhecida pela doutrina americana como *mature direct investments* - a ficção jurídica de disponibilidade de renda imposta pela legislação CFC deve ser afastada, porque inaplicável ao caso, e a tributação da sociedade controladora deve ocorrer somente quando da efetiva disponibilidade jurídica ou econômica da renda.

Túlio Rosembuj, ao discorrer sobre o modelo de CFC americano, entende que a qualificação subjetiva não exclui o fato de que o objetivo do legislador é perseguir, na essência, os rendimentos passivos (dividendos, juros, *royalties* e aluguéis), desvinculados de iniciativa econômica produtiva ou com finalidade fiscal exclusiva de evitar obrigações tributárias no Estado de residência da sociedade matriz³⁵⁰. Mas, como afirma Marcus Lívio Gomes, diferentemente do direito comparado, a norma brasileira não trouxe em seu texto, qualquer regra de controle, tornando-se “norma de tributação mundial de abrangência ampla (aplicável a todos os tipos de rendimentos) e irrestrita (aplicável a qualquer espécie de sociedade), sem paralelo nos demais ordenamentos jurídicos³⁵¹.

Por isso, a redação dúbia do art. 74, *caput*, da Medida Provisória nº 2.158-35/01, deu causa a inúmeros questionamentos, tais como: a) se o dispositivo seria uma norma antielisiva imperfeita aplicável às sociedades controladas ou coligadas no exterior (legislação do tipo CFC) ou se seria apenas uma regra sobre o momento do pagamento do imposto de renda e da CSLL; b) se o valor tributável seria aquele da empresa estrangeira ou da empresa brasileira; c) se o valor tributável seria lucro ou dividendo ficto; d) em sendo uma legislação do tipo CFC, se ela se aplicaria independentemente da existência de CCDT.

³⁴⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. Imposto de Renda e os Lucros Auferidos no Exterior. **In:** *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 311.

³⁴⁹ Sobre o tema, vide: ÁVILA, Márcio. A ADIn 2.588-DF..., *op. cit.*, p. 11-21.

³⁵⁰ ROSEMBUJ, Túlio. *Derecho Fiscal Internacional*. Barcelona: Instituto de Estudios de las Finanzas Públicas Argentinas, 2001, p. 175.

³⁵¹ GOMES, Marcus Lívio. A Tributação das Controladas e Coligadas no Exterior: o que Realmente Restaria ao Supremo Tribunal Federal Julgar. **In:** *Sistema Constitucional Tributário: dos Fundamentos Teóricos aos Hard Cases Tributários: Estudos em Homenagem ao Ministro Luiz Fux*. GOMES, Marcus Lívio. VELLOSO, Andrei Pitten (Coords.). Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 580.

Todos os questionamentos acima geraram representativo contencioso administrativo e judicial. Na doutrina tributária há quem defenda a inconstitucionalidade total do art. 74³⁵². Apenas a questão da natureza jurídica do valor tributado pelo art. 74 frente aos tratados internacionais é suficiente para demonstrar o tamanho da controvérsia na esfera administrativa, conforme demonstra o quadro exposto a seguir:

Tabela 3 – Casos envolvendo CCDTs e o art. 74, *caput*, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001

CASO	CCDT	ENTENDIMENTO
Refratec ³⁵³	Portugal e Espanha	Art. 74 tributa dividendos fictos (art. 10º da CCDT)
Eagle 1 ³⁵⁴	Espanha	Art. 74 tributa lucros. Reconhece a aplicação do art. 7º da CCDT e afasta a tributação
Eagle 2 ³⁵⁵	Espanha	Art. 74 alcança os lucros das controladas indiretas
Camargo Corrêa ³⁵⁶	Portugal e Luxemburgo	Art. 74 tributa dividendos (art. 10º da CCDT)
Normus ³⁵⁷	Hungria	Art. 74 tributa dividendos (art. 10º da CCDT)
Gerdau ³⁵⁸	Espanha	Improcedente o lançamento baseado na desconsideração da <i>holding</i> espanhola para se alcançar os lucros das controladas indiretas

A depender da natureza jurídica do valor tributado e da existência de CCDT, a tributação será exclusiva do país de residência (art. 7º das CCDTs) ou cumulativa do Estado da fonte e do Estado de residência (art. 10º das CCDTs). Para que se mantenha a finalidade do

³⁵² TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento...*, *op. cit.*, p. 68. Defende o autor: “O critério adotado pelo art. 74 da MP nº 2.158 se afasta dos métodos seguidos no direito comparado. É autenticamente tupiniquim e procura, de forma desarrazoada e desproporcional, atingir todos os lucros obtidos por controladas no estrangeiro, independentemente da natureza do rendimento e do país de residência. Em outras palavras, atingiria, numa interpretação literal, até mesmo os lucros operacionais ou autenticamente empresariais, antes de sua distribuição ao sócio brasileiro. Tudo isso sintetizado em um lacônico artigo de medida provisória, elaborado autoritariamente entre quatro paredes”.

³⁵³ Primeiro Conselho de Contribuintes, Acórdão nº 108-08.765, Oitava Câmara, Turma Ordinária, Rel. Conselheiro José Henrique Longo, DOU 23.03.06.

³⁵⁴ Primeiro Conselho de Contribuintes, Acórdão nº 101-95.802, Primeira Câmara, Rel. Conselheira Sandra Maria Faroni, DOU 28.12.06.

³⁵⁵ Primeiro Conselho de Contribuintes, Acórdão nº 101-97.070, Rel. Conselheira Sandra Maria Faroni, DOU 17.12.08.

³⁵⁶ CARF, Acórdão nº 1101-00.365, Primeira Turma da Primeira Câmara, Relatora Conselheira Edeli Pereira Bessa, DOU 30.03.2012.

³⁵⁷ CARF, Acórdão nº 1402-00.391, Primeira Seção, Segunda Turma da Quarta Câmara, Relator Conselheiro Carlos Pelá, DOU 18.10.11.

³⁵⁸ CARF, Acórdão nº 1101-000.811, Primeira Seção, Primeira Turma da Primeira Câmara, Relatora Conselheira Edeli Pereira Bessa, julgado em 02.10.2012. Acórdão pendente de publicação.

presente trabalho, não abordaremos as demais controvérsias relacionadas à Provisória nº 2.158-35/01 que não um vínculo mais estreito com a Carta Magna.

Recentemente, foi publicada a Medida Provisória nº 627, de 11 de novembro de 2013 (DOU de 12.11.13), que introduziu uma série de alterações na legislação referente à matéria³⁵⁹. Foi estabelecida uma nova sistemática de apuração pela pessoa jurídica brasileira, do resultado de suas controladas e coligadas no exterior. Apenas poderão ser consolidados os resultados decorrentes de renda ativa da controlada estrangeira, ou seja, aqueles decorrentes da exploração de atividade econômica. No entanto, a renda passiva (*royalties*, juros, dividendos e outras participações societárias, aluguéis, ganhos de capital, além de aplicações e intermediações financeiras) não poderá ser consolidada. Também não haverá possibilidade de consolidação se a controlada estiver enquadrada em pelo menos uma das seguintes situações: a) residente em país ou dependência com tributação favorecida; b) beneficiária de regime fiscal privilegiado; c) controlada, direta ou indiretamente, por pessoa jurídica submetida a uma das alíneas anteriores; ou, d) residente em país com o qual o Brasil não mantenha acordo em vigor para troca de informações para fins tributários.

Quanto à coligada residente no exterior, a Medida Provisória nº 627/13 introduziu a possibilidade de a investidora brasileira oferecer o lucro à tributação no ano em que ocorrer a efetiva disponibilização, desde que: a) a coligada não seja beneficiária de regime de subtributação; b) não seja residente em país de tributação favorecida e não se sujeite a regime de tributação favorecida, nem seja controlada direta ou indiretamente de pessoa jurídica que goze de tais benefícios; ou, c) possua renda ativa própria igual ou superior a 80% (oitenta por cento) da renda total.

5.4.1 O controle concentrado de constitucionalidade

No Supremo Tribunal Federal, a discussão sobre o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 e o art. 43, § 2º do CTN (regra antielisiva específica para o imposto de renda) foi viabilizada no controle concentrado de constitucionalidade através da ADI nº 2.558, proposta

³⁵⁹ A nova sistemática entrará em vigor no dia 1º de janeiro de 2015, mas o contribuinte pode optar por sua adoção já a partir de 1º de janeiro de 2014. De qualquer forma, é importante frisar que a Medida Provisória nº 627/13 pode não ser convertida em lei ou ter alguns dispositivos rejeitados ou modificados quando da análise pelo Congresso Nacional.

no ano de 2001 e de relatoria da Ministra Ellen Gracie³⁶⁰. Os Ministros do STF tiveram entendimentos divergentes em inúmeros pontos, mas é possível resumir o julgamento, ainda pendente de publicação, nos seguintes termos: a) o § 2º do art. 43 do CTN foi declarado constitucional; b) o § único do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 foi declarado inconstitucional por violação ao princípio da irretroatividade tributária; c) foi declarada inconstitucional a tributação com base no art. 74, *caput*, de sociedades coligadas em países de tributação normal; d) a tributação sob a égide do art. 74, *caput*, foi declarada constitucional quanto às sociedades controladas residentes em país de tributação favorecida³⁶¹.

³⁶⁰ Se é certo que uma sociedade verdadeiramente democrática requer um Poder Judiciário que não se arvora à condição de monopolista da hermenêutica constitucional (STF, HC nº 112581/DF, Segunda Turma, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJe 14.08.13, Informativo nº 697), também é válido dizer que em certas circunstâncias o Poder Legislativo extrapola o texto constitucional, não restando outra saída ao STF, senão dar a última palavra sobre a matéria.

³⁶¹ Os montantes envolvidos na disputa são tão vultosos que mesmo antes da publicação do Acórdão na ADI nº 2.588, a Lei nº 12.865/13 veio prever um parcelamento especial para o débito de IRPJ e CSLL. Confira: Art. 40. Os débitos para com a Fazenda Nacional, relativos ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), decorrentes da aplicação do art. 74 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, vencidos até 31 de dezembro de 2012 poderão ser: I - pagos à vista, com redução de 100% (cem por cento) das multas de mora e de ofício, das multas isoladas, dos juros de mora e do valor do encargo legal; ou

II - parcelados em até 120 (cento e vinte) prestações, sendo 20% (vinte por cento) de entrada e o restante em parcelas mensais, com redução de 80% (oitenta por cento) das multas de mora e de ofício, de 80% (oitenta por cento) das multas isoladas, de 40% (quarenta por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal. § 1º O disposto neste artigo aplica-se à totalidade dos débitos, constituídos ou não, com exigibilidade suspensa ou não, inscritos ou não em Dívida Ativa da União, mesmo que em fase de execução fiscal já ajuizada, ou que tenham sido objeto de parcelamento anterior não integralmente quitado, ainda que excluído por falta de pagamento. § 2º Para inclusão no parcelamento de que trata este artigo dos débitos que se encontram com exigibilidade suspensa nas hipóteses previstas nos incisos III a V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), o sujeito passivo deverá desistir expressamente e de forma irrevogável, total ou parcialmente, da impugnação ou do recurso interposto, ou da ação judicial proposta e, cumulativamente, renunciar a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundamentam os referidos processos administrativos e as ações judiciais. § 3º O sujeito passivo que possuir ação judicial em curso na qual requer o restabelecimento de sua opção ou a sua reinclusão em outros parcelamentos, para fazer jus à inclusão dos débitos abrangidos pelos referidos parcelamentos no parcelamento de que trata este artigo, deverá desistir da respectiva ação judicial e renunciar a qualquer alegação de direito sobre a qual se funda a referida ação, protocolando requerimento de extinção do processo com resolução do mérito, nos termos do inciso V do *caput* do art. 269 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (Código de Processo Civil), até o prazo final para adesão ao parcelamento. § 4º Os depósitos existentes vinculados aos débitos a serem pagos ou parcelados nos termos deste artigo serão automaticamente convertidos em pagamento definitivo, aplicando-se as reduções previstas no *caput* ao saldo remanescente a ser pago ou parcelado. § 5º As reduções previstas no *caput* não serão cumulativas com quaisquer outras reduções admitidas em lei. § 6º Na hipótese de anterior concessão de redução de multas ou de juros em percentuais diversos dos estabelecidos no *caput*, prevalecerão os percentuais nele referidos, aplicados sobre o saldo original das multas ou dos juros. § 7º Os contribuintes que optarem pelo pagamento ou parcelamento dos débitos nos termos deste artigo poderão liquidar os valores correspondentes a multa, de mora ou de ofício ou isoladas, e a juros moratórios, inclusive relativos a débitos inscritos em dívida ativa, com a utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) próprios e de empresas domiciliadas no Brasil, por eles controladas em 31 de dezembro de 2011, desde que continuem sob seu controle até a data da opção pelo pagamento ou parcelamento. § 8º Na hipótese do disposto no § 7º: I - o valor a ser utilizado será determinado mediante a aplicação, sobre o montante do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa, das alíquotas de 25% (vinte e cinco por cento) e 9% (nove por cento), respectivamente; II - somente será admitida a utilização de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) incorridos pelas empresas controladas até 31 de dezembro

O julgamento da ADI nº 2.558 não teve resultado quanto às coligadas em país de tributação favorecida e controladas em país de tributação normal, por ausência de maioria absoluta de votos. Ainda assim, é possível extrair a seguinte conclusão do mencionado julgamento na Suprema Corte: o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 é uma norma antielisiva e assim deve ser entendida tanto pelo fisco quanto pelos contribuintes. A consequência prática é que o fisco passa a ter o ônus de provar que o contribuinte se enquadra em uma ou mais situações ensejadoras de aplicação da referida norma antielisiva. O enquadramento jamais é automático, mas dependente de prova, sob pena de restrição ilegítima à liberdade do contribuinte.

5.4.2 O controle difuso de constitucionalidade

O STF reconheceu repercussão geral, em 06 de abril de 2012, ao Recurso Extraordinário nº 611.586/PR, interposto pela Cooperativa Agropecuária Mourãoense Ltda – COAMO e de relatoria do Ministro Joaquim Barbosa. Na votação, a maioria (vencido o Ministro Marco Aurélio) acompanhou o voto proclamado pelo relator segundo o qual haveria incidência da tributação na forma prevista na Medida Provisória 2158-35/01, porque a pessoa jurídica no exterior estaria sediada em país de tributação favorecida – no caso, Aruba.

Na mesma oportunidade, o STF julgou o Recurso Extraordinário nº 541.090/SC, interposto pela União contra a Empresa Brasileira de Compressores (EMBRACO), também de relatoria do Ministro Joaquim Barbosa. O voto do relator desprovia o recurso da União por entender que a pessoa jurídica em questão não estava localizada em país de tributação favorecida, e logo não poderia ser tributada na forma prevista pela MP. Acompanharam esse

de 2011. § 9º A dívida objeto do parcelamento será consolidada na data do seu requerimento e será dividida pelo número de prestações indicadas pelo sujeito passivo, não podendo a parcela ser inferior a R\$ 300.000,00 (trezentos mil reais). § 10. Enquanto não consolidada a dívida, o contribuinte deve calcular e recolher mensalmente parcela equivalente ao montante dos débitos objeto do parcelamento, dividido pelo número de prestações pretendidas, observado o disposto no § 9º. § 11. Os pedidos de parcelamento deverão ser efetuados até 29 de novembro de 2013 e independem de apresentação de garantia, mantidas aquelas decorrentes de débitos transferidos de outras modalidades de parcelamento ou de execução fiscal. § 12. Implicará imediata rescisão do parcelamento, com cancelamento dos benefícios concedidos, a falta de pagamento: I - de 3 (três) parcelas, consecutivas ou não; ou II - de até 2 (duas) prestações, estando pagas todas as demais ou estando vencida a última prestação do parcelamento. § 13. É considerada inadimplida a parcela parcialmente paga. § 14. Rescindido o parcelamento: I - será efetuada a apuração do valor original do débito, restabelecendo-se os acréscimos legais na forma da legislação aplicável à época da ocorrência dos respectivos fatos geradores; II - serão deduzidas do valor referido no inciso I as prestações pagas. § 15. Aplica-se ao parcelamento de que trata este artigo o disposto no caput e nos §§ 2º e 3º do art. 11, no art. 12, no caput do art. 13 e nos incisos V e IX do art. 14 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002. § 16. Ao parcelamento de que trata este artigo não se aplicam: I - o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000; e II - o § 10 do art. 1º da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003. § 17. A Secretaria da Receita Federal do Brasil e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no âmbito de suas competências, editarão os atos necessários à execução do parcelamento de que trata este artigo.

entendimento os ministros Ricardo Lewandowski e Celso de Mello. O Ministro Teori Zavascki abriu divergência em relação ao relator Joaquim Barbosa, dando provimento parcial ao recurso da União. Ele reajustou seu voto destacando posição contrária à retroatividade fixada no parágrafo único do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01, mas julgando legítima a tributação. Votaram no mesmo sentido os Ministros Rosa Weber, Dias Toffoli, Cármen Lúcia e Gilmar Mendes. Ficou vencido também o ministro Marco Aurélio, que desprovia integralmente o recurso da União. Por maioria, o STF decidiu devolver o processo ao tribunal de origem para que se posicionasse especificamente sobre a questão da vedação à bitributação constante em tratados internacionais.

5.4.3 Restrições ilegítimas à liberdade

A manifestação do Ministro Joaquim Barbosa ao admitir repercussão geral no Recurso Extraordinário nº 611.586/PR possibilita visualizar o conflito de interesses constitucionalmente envolvidos na discussão sobre o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01:

De um lado, há a adoção mundialmente difundida da tributação em bases universais, aliada à necessidade de se conferir meios efetivos de apuração e cobrança à administração tributária. Em contraponto, a Constituição impõe o respeito ao fato jurídico tributário do Imposto de Renda, em garantia que não pode ser simplesmente mitigada por presunções ou ficções legais inconsistentes. Ademais, é imprescindível contextualizar a tributação quanto aos seus efeitos sobre a competitividade das empresas nacionais no cenário internacional, à luz do princípio do fomento às atividades econômicas lucrativas geradoras de empregos e de divisas (art. 3º, II, 4ª, IX e par. ún. e 170, I, III, IV, VII e VIII da Constituição).

O dispositivo pode comportar duas leituras diferentes: como norma antielisiva ou como regra geral de tributação. Cada leitura trará consequências bastante distintas à luz da Constituição Federal de 1988. Entender o art. 74, *caput*, da MP nº 2.158-35/2001, como regra geral de tributação implica em uma restrição ilegítima à liberdade porque desestimula as empresas brasileiras a concorrer com empresas estrangeiras no mercado internacional. Conforme Rodrigo Maito da Silveira, percebe-se no Brasil uma total falta de coerência entre as políticas públicas concorrencial e tributária³⁶². Aduz o autor que fossem os princípios constitucionais respeitados em sua essência, não haveria consequências danosas à concorrência causadas diretamente pela tributação. Conclui o autor que a ausência de comprometimento das autoridades públicas no trato da tributação leva à situação de

³⁶² SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação...*, *op. cit.*, p. 431 e 432.

incoerência entre essa prerrogativa pública e os valores sociais que deveriam ser efetivamente buscados.

Como se sabe, as políticas públicas se prestam a dar concretude aos objetivos constitucionalmente previstos, os quais, em linhas gerais, se resumem na busca do desenvolvimento social, político e econômico³⁶³. O desenvolvimento econômico implica no fortalecimento da economia nacional. Por isso, defende-se aqui o entendimento segundo o qual essa leitura do art. 74 não se coaduna com a Constituição Federal, por inviabilizar a exportação de capital e, conseqüentemente, um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: o desenvolvimento nacional³⁶⁴. Inibir a internacionalização das empresas brasileiras é o mesmo que impedir a entrada de dividendos para o país. Qual investidor nacional terá interesse em olhar para o resto do mundo, diante do risco de ser tributado sobre dividendos não distribuídos? A aplicação das normas antielisivas sem a salvaguarda de um código de defesa do contribuinte pode gerar a servidão fiscal e a morte da própria galinha de ovos de ouro³⁶⁵.

O que aqui se defende é a possibilidade de coexistência de dois regimes: o geral, relacionado à tributação de sociedades controladas e coligadas no exterior que se baseie na efetiva disponibilização dos dividendos, e, o específico, para as situações que requerem uma norma do tipo CFC (pessoa jurídica sediada em país de tributação favorecida ou regime fiscal privilegiado, que auferir rendimentos passivos, sem capacidade operacional e com intuito exclusivo de economia fiscal).

O entendimento do art. 74, *caput*, da MP nº 2.158-35/2001 como norma antielisiva só pode ser considerado válido se interpretado com redução de texto e conforme a Constituição³⁶⁶. Inicialmente, deve ser afastada sua aplicação às sociedades coligadas (interpretação com redução de texto), já que inexistente a idéia de controle nesse tipo de vínculo societário. A doutrina e a legislação estrangeira apenas reconhecem a aplicação da *controlled foreign companies legislation*, como a própria denominação indica, às relações entre sociedades controladoras e controladas.

³⁶³ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação...*, *op. cit.*, p. 30.

³⁶⁴ A Constituição Federal de 1988 prevê: Art. 3º “Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: II - garantir o desenvolvimento nacional”.

³⁶⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento...*, *op. cit.*, p. 17.

³⁶⁶ ÁVILA, Márcio. A ADIn 2.588-DF..., *op. cit.*, p. 19 a 21. No julgamento da ADI nº 2.588, o Ministro Joaquim Barbosa foi o que mais se aproximou do entendimento aqui defendido.

A interpretação com redução de texto abrange tanto as sociedades coligadas residentes em país de tributação normal, como entendeu o STF na ADI nº 2.588, como as residentes em país de tributação favorecida ou regime fiscal privilegiado. Como se sabe, a sociedade coligada é aquela na qual a investidora tem influência significativa, ou seja, a investidora detém ou exerce o poder de participar nas decisões das políticas financeira ou operacional da investida, sem controlá-la. É presumida a influência significativa quando a investidora for titular de 20% (vinte por cento) ou mais do capital votante da investida, sem controlá-la (parágrafos 1º, 3º e 4º do art. 243 da Lei nº 6.404/76). Em suma, seja como for, as sociedades coligadas não exercem qualquer poder de controle umas sobre as outras, de maneira que não faz sentido aplicar uma norma antielisiva nessa situação.

Feita a interpretação com redução de texto, o art. 74 deve se submeter a mais duas interpretações, agora, conforme a Constituição. Primeiramente, no sentido de limitar seu âmbito de aplicação apenas àquelas sociedades controladas situadas em país de tributação favorecida ou regime fiscal privilegiado. Esta interpretação segue a tendência mundial e está de acordo com a doutrina estrangeira. Ademais, o dispositivo deve limitar-se às sociedades controladas que produzam, predominantemente, rendimentos passivos.

Portanto, o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 deve ter sua aplicação restrita às seguintes hipóteses: rendimentos passivos (restrição objetiva) de sociedades controladas (restrição subjetiva) situadas em país de tributação favorecida ou regime fiscal privilegiado (restrição territorial). Apenas dessa maneira é possível admitir uma preponderância do princípio da capacidade contributiva sobre o da livre iniciativa, através da aceitação de uma norma verdadeiramente antielisiva do tipo CFC. Como afirmado anteriormente, a restrição ilegítima ocorre quando o fisco lavra auto de infração contra o contribuinte sem comprovar seu enquadramento na norma do tipo CFC, o que ocorre com extrema frequência. É ônus do primeiro comprovar que o segundo se enquadra em uma ou mais situações ensejadoras de aplicação da referida norma de exceção.

5.5 Preços de transferência

A transferência de preços se consubstancia no mecanismo utilizado pelo contribuinte para manipular a alocação de receitas ou despesas existentes entre partes residentes em

diferentes jurisdições tributárias³⁶⁷. Para aquele que a pratica, o que se busca é fundamentalmente o seguinte:

Tabela 4 – Premissa dos preços de transferência

País com maior carga tributária	País com menor carga tributária
Menor receita	Maior receita
Maior despesa	Menor despesa

Portanto, pode acontecer de o subfaturamento nas exportações ou o superfaturamento nas importações – quando os preços praticados, portanto, são divergentes daqueles existentes num regime de livre concorrência –, provocar a transferência de base de cálculo para países de menor tributação³⁶⁸.

O controle dos preços de transferência é uma imposição legal que combate a alocação artificial de prejuízos naquele Estado que apresente maior carga tributária com relação a outro mais atraente para alocação dos lucros³⁶⁹. Para Luís Eduardo Schoueri, a legislação de preços de transferência cumpre a função de converter valores expressos em “reais de grupo” para “reais de mercado”, o que possibilita a comparação entre contribuintes com igual capacidade econômica³⁷⁰.

Alejandro C. Altamirano entende que a problemática dos preços de transferência se funde num verdadeiro problema de repartição, sendo justo que os Estados resguardem a própria capacidade contributiva em situações nas quais a vontade do agente econômico (o contribuinte), contrariamente, se afasta do feixe de luz da imposição, para desnivelar a carga tributária, intencionalmente³⁷¹. Para o doutrinador argentino, as diversas definições sobre o tema têm um único denominador comum: a pretensão dos países de anular a perda de capacidade contributiva.

³⁶⁷ No presente estudo serão abordados apenas os aspectos das regras de preços de transferências que se relacionem de forma mais próxima com o viés constitucional.

³⁶⁸ ÁVILA, Márcio. *Preços...*, *op. cit.*, p. 3.

³⁶⁹ ÁVILA, Márcio. *Preços...*, *op. cit.*, p. 3. Como o Brasil adota uma alta carga tributária, é natural que as autoridades tributárias se preocupem com a manutenção da base imponible. Esse aspecto se encontra expresso na Exposição de Motivos que acompanhou a Medida Provisória nº 563/2012, convertida na Lei nº 12.715/2012: “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 imponible brasileira, razão pela qual se propõe o aperfeiçoamento dos controles concernentes à matéria, inicialmente instituídos em 1996”.

³⁷⁰ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Preços...*, *op. cit.*, p. 15.

³⁷¹ ALTAMIRANO, Alejandro C. *Precios de Transferencia*. In: *III Coloquio Internacional de Derecho Tributario*. Buenos Aires: La Ley-IOB Thomson, 2001, p. 546 e 549.

Para Adilson Rodrigues Pires, os preços de transferência se caracterizam pela divergência entre o preço de certa mercadoria estabelecido entre empresas interdependentes numa operação de comércio exterior (importação ou exportação) e o valor-teste, entendido como o preço firmado entre empresas independentes³⁷². Por essa razão, Luís Eduardo Schoueri afirma que o princípio *arm's length* oferece um tratamento igual a empresas pertencentes a grupos multinacionais e empresas independentes, de modo a evitar vantagens tributárias que decorreriam da concentração do poder econômico em enormes grupos multinacionais³⁷³. Por outro lado, pondera o mesmo autor que os grupos multinacionais têm ganhos de sinergia que não se revelam entre partes independentes, razão pela qual referidos ganhos escapariam da tributação baseada no padrão *arm's length*.

O princípio *arm's length* combate a transferência de base de cálculo para países de menor tributação ou a postergação do pagamento dos tributos – verdadeiras distorções na tributação internacional -, impondo às partes vinculadas a obrigação de seguirem os preços praticados de acordo com as condições normais de mercado. Ou seja, aquelas desenvolvidas entre partes independentes. Objetiva-se, portanto, coibir a subtração de rendimentos tributáveis daqueles países onde a riqueza foi efetivamente produzida.

Conforme Ricardo Lobo Torres, o princípio em estudo possui: (a) abstração, pela necessidade de comparação entre preços praticados por pessoas vinculadas e os preços de mercado; (b) generalidade, porque os seus métodos e cláusulas subalternas devem guardar conformidade com seu enunciado; (c) abertura, em função do objetivo de garantir o preço justo; (d) analogia, pois se baseia na comparação com os preços praticados por empresas independentes; (e) vinculação a valores, por estar intimamente ligado à justiça e à capacidade contributiva; (f) concretização, já que se abre para uma pluralidade de normas ou métodos de apuração do preço de transferência e, finalmente, (g) ponderação, tendo em vista que deve se abrir para a ponderação com os princípios vinculados à segurança jurídica (legalidade, proteção da confiança, etc.) e que seu peso será diferente, em cada hipótese, a depender do peso específico que os outros princípios apresentem³⁷⁴.

³⁷² PIRES, Adilson Rodrigues. Controle do Preço de Transferência e as Operações de Comércio Exterior. **In:** *Tributos e Preços de Transferência* (2º vol.). SCHOUERI, Luís Eduardo; ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). São Paulo: Dialética, 1999, p. 12.

³⁷³ SCHOUERI, Luís Eduardo. O Princípio *Arm's Length* em um Panorama Internacional. **In:** *Tributos e Preços de Transferência* (4º vol.). SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). São Paulo: Dialética, 2013, p. 215 e 218.

³⁷⁴ TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio *Arm's Length*, os Preços de Transferência e a Teoria da Interpretação do Direito Tributário. **In:** *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 48. São Paulo: Dialética, 1999 (setembro), p. 128-131.

Corolário dos princípios da capacidade contributiva e da isonomia tributária, o princípio *arm's length* se concretiza através dos métodos de preços de transferência, cuja finalidade é detectar o preço médio, de referência ou parâmetro³⁷⁵. Caso haja distorção entre o preço praticado e o preço parâmetro, deve ser feita a devida retificação na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Como pode ser visto, a retificação não é no preço, mas no tributo, razão pela qual o princípio da livre iniciativa é atingido apenas eventualmente e de forma indireta (reflexa)³⁷⁶. Em sentido contrário, Heleno Tôrres afirma que o princípio *arm's length* objetiva realizar também um fim extrafiscal, que seria promover a lealdade na concorrência e reduzir as divergências de tratamento com as demais empresas residentes³⁷⁷. Para o doutrinador, não seria adequado dizer que o mencionado princípio se presta apenas para estabelecer o critério norteador do controle fiscal sobre as transferências de preços. Atenderia também à efetivação da livre iniciativa. No mesmo sentido, João Dácio Rolim e Fabrício Costa Resende de Campos defendem que as regras brasileiras de subcapitalização e de preços de transferência devem interagir com o princípio da livre iniciativa³⁷⁸. O presente ponto será abordado novamente mais adiante.

5.5.1 Segurança jurídica e justiça nos métodos brasileiros de preços de transferência

A filtragem constitucional do Direito Tributário Internacional ajuda a desmistificar o lugar comum que é a defesa da Convenção Modelo da OCDE e de seus comentários como parâmetros de interpretação. Por isso, são impróprias ou afastadas da melhor técnica, diversas manifestações da Receita Federal do Brasil (decisões em procedimentos de consulta) que se esforçam em interpretar os dispositivos da legislação brasileira sobre preços de transferência à luz dos trabalhos da OCDE, como se essa compatibilidade fosse pressuposto necessário para a manifestação a respeito da legalidade ou não da legislação federal em vigor³⁷⁹. Os valores e

³⁷⁵ Para Ricardo Marozzi Gregorio, o princípio *arm's length* decorre do princípio constitucional da igualdade particular. *Preços...*, *op. cit.*, p. 26.

³⁷⁶ No mesmo sentido: GREGORIO, Ricardo Marozzi. *Preços...*, *op. cit.*, p. 259 e 260. Conforme o autor: “O controle dos preços de transferência apenas obriga a empresa controlada a pagar os tributos que seriam devidos caso ela operasse nas mesmas condições que as empresas independentes. Não há a exigência de que efetivamente se pratique o preço que as empresas independentes praticariam em circunstâncias comparáveis”.

³⁷⁷ TÔRRES, Heleno. *Direito...*, *op. cit.*, p. 204 e 205.

³⁷⁸ ROLIM, João Dácio. DE CAMPOS, Fabrício Costa Resende. *Juros, Preço de Transferência e Regras de Subcapitalização*. In: *Tributos e Preços de Transferência* (4º vol.). SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). São Paulo: Dialética, 2013, p. 143.

³⁷⁹ Confira, por exemplo, trecho de ementa da Solução de Consulta COSIT nº 6/01: “Aplicam-se os ajustes previstos na Lei nº 9.430, de 27 dezembro de 1996, em matéria de Preços de Transferência. Não há contradição entre o artigo 9º do Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Patrimônio da OCDE - que trata dos preços de transferência nas convenções -, e os artigos 18 a 24 da Lei nº 9.430, de 1996, que inserem e tributam

princípios constitucionais é que devem servir como parâmetros para o exame de validade das regras brasileiras sobre preços de transferência.

É fato que os trabalhos da OCDE serviram de subsídio para a elaboração da nossa legislação interna sobre preços de transferência³⁸⁰. Mas é esclarecedora a manifestação contida no Processo de Consulta nº 4/10, da COSIT (Coordenação-Geral do Sistema de Tributação), no sentido de que o modelo de preços de transferência da OCDE seria adequado aos países filiados à *common law*, o qual traria maior liberdade interpretativa por parte do aplicador da norma, em detrimento de uma maior segurança jurídica quanto ao tratamento jurídico impingido ao contribuinte, vez que não há estipulação prévia de quaisquer margens³⁸¹. O modelo brasileiro, ainda de acordo com a manifestação, ofereceria maior segurança jurídica em detrimento de uma maior liberdade interpretativa.

Assim como é certo, como visto anteriormente, que o princípio *arm's length* deve se abrir para a ponderação com os princípios vinculados à segurança jurídica e que seu peso será diferente, em cada hipótese, a depender do peso específico que os outros princípios apresentem, também é válido afirmar que a comparabilidade direta entre o preço praticado e o preço parâmetro (concretização do princípio da isonomia tributária) está para a justiça, assim como as margens de lucro predeterminadas (comparação indireta) estão para a segurança jurídica³⁸².

No direito brasileiro, os métodos de preços de transferência que mais se aproximam do valor justiça na importação são o Método dos Preços Independentes Comparados (PIC) e o Método do Preço sob Cotação na Importação (PCI). Na exportação, são o Método do Preço de Venda nas Exportações (PVE) e o Método do Preço sob Cotação na Exportação (PCE). Todos esses métodos prescindem de margens de lucro pré-fixadas para determinar o valor de mercado.

Por outro lado, os métodos de preços de transferência que mais se aproximam do valor segurança jurídica são aqueles que utilizam margens de lucro predeterminadas. É o que ocorre na importação com o Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL) e o Método do Custo

os preços de transferência na legislação fiscal brasileira”. Vide, também, as decisões COSIT nº 12/00, 19/00, 20/00 e 21/00.

³⁸⁰ Vide item 12 da Exposição de Motivos do Projeto de Lei que veio a ser convertido na Lei nº 9.430/96. Ricardo Marozzi Gregorio observa que essa conformidade com as regras adotadas pelos países integrantes da OCDE não passa de uma insinuação. *Preços...*, *op. cit.*, p. 156.

³⁸¹ O Processo de Consulta nº 4/10 foi publicado no DOU de 24.06.10.

³⁸² Outro exemplo de praticabilidade constantemente encontrado na legislação brasileira sobre preços de transferência são as regras de *safe harbour*, que estabelecem limites a partir dos quais os contribuintes estarão ou não sujeitos ao controle de *transfer price*.

de Produção mais Lucro (CPL). Na exportação, os seguintes métodos utilizam margens de lucro: Método do Preço de Venda por Atacado no País de Destino, Diminuído do Lucro (PVA), Método do Preço de Venda a Varejo no País de Destino, Diminuído do Lucro (PVV) e Método do Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro (CAP).

Ricardo Marozzi Gregorio afirma que os diversos aspectos da legislação brasileira de preços de transferência buscam conciliar os princípios *arm's length* e da praticabilidade em um mesmo cenário³⁸³. Afirma o autor que a comparabilidade é a própria essência do *arm's length*³⁸⁴. Ocorre que essa afirmação parece vincular de maneira definitiva o princípio *arm's length* ao valor justiça³⁸⁵. É certo que no direito comparado o princípio *arm's length* é tradicionalmente relacionado à justiça, porque concretizado predominantemente por meio da comparabilidade. Mas não existe vinculação *a priori*, seja em relação à justiça ou em relação à segurança jurídica, como bem demonstra a legislação brasileira sobre a matéria. Afinal, a segurança jurídica e a justiça são dois valores que interagem e se complementam reciprocamente.

Ao menos sob o ponto de vista abstrato (normativo), o princípio *arm's length* no Brasil parece ser claramente auxiliado ora pelo princípio da praticabilidade, ora pelo princípio da isonomia tributária. A questão não seria, portanto, de conciliação entre os princípios *arm's length* e da praticabilidade, mas de constante auxílio deste último em relação ao primeiro.

Caso o ordenamento jurídico brasileiro tivesse optado pela sistemática sugerida pela OCDE para o controle dos preços de transferência, é provável que vozes se levantassem para questionar a alta subjetividade e insegurança jurídica causada por tal medida. Dir-se-ia que aquilo que serve em outros sistemas jurídicos não seria apropriado para o Brasil, onde o sistema tributário primaria pela segurança jurídica, legalidade tributária, etc. A verdade é que o Brasil, diversamente de outros países nos quais o exame de preços de transferência se baseia

³⁸³ GREGORIO, Ricardo Marozzi. *Preços...*, *op. cit.*, p. 29 e 179.

³⁸⁴ GREGORIO, Ricardo Marozzi. *Preços...*, *op. cit.*, p. 108.

³⁸⁵ Em outro ponto de sua obra, o autor afirma: “Por outro lado, o legislador deixou de reconhecer que, quando a comparabilidade é confiável, os métodos inspirados no CUP devem ser preferidos porque traduzem o melhor resultado *arm's length*. É certo que a aferição desta confiabilidade só recairia mesmo sobre o PIC e o PVEX, porque são os únicos que trabalham com a comparabilidade. Mas, ainda assim, esta preferência indicaria um maior empenho no sentido de fomentar o *arm's length* quando fosse possível uma aproximação com este resultado”. GREGORIO, Ricardo Marozzi. *Preços...*, *op. cit.*, p. 274.

em uma análise econômica das transações, adotou regras muito mais objetivas³⁸⁶. Quanto à objetividade em referência, Ricardo Marozzi Gregorio ensina³⁸⁷:

Há que se perceber que quaisquer restrições operam de maneira a diminuir a amplitude das amostras de preços comparáveis. Ao realizar um teste de comparabilidade sem restrições, o agente comparador (empresa ou Fisco) está livre para escolher a amostra de preços comparáveis a partir de decisões subjetivas sobre a “intensidade das diferenças” existentes entre as circunstâncias da transação controlada e as circunstâncias das transações não controladas, sobre a “materialidade da afetação” dos preços provocada por estas diferenças e sobre a “razoabilidade dos ajustes” que podem eliminar os efeitos destas diferenças. Mas, com as restrições, elimina-se muito desta subjetividade e reduz-se a incerteza na aplicação do direito. Daí que as restrições da comparabilidade fomentam a praticabilidade reduzindo a subjetividade implícita na comparabilidade livre de restrições.

Para Victor Borges Polizelli, a rigidez da legislação brasileira confere grande segurança e estabilidade, havendo uma relação de tensão entre mecanismos que oferecem maior segurança (com praticabilidade) e mecanismos que promovem maior justiça³⁸⁸. A válvula de escape prevista na legislação é a possibilidade de o Ministro de Estado da Fazenda poder, em circunstâncias justificadas, alterar os percentuais, seja de ofício ou mediante requerimento (art. 20 da Lei nº 9.430/96). A possibilidade de alteração dos percentuais é uma medida necessária para atender adequadamente aos ideais de determinação do preço *arm's length*³⁸⁹. Afinal, a generalização promove injustiça³⁹⁰. Mas, como informa Polizelli, a possibilidade legal de alterar as margens fixas de lucro jamais foi implementada na prática³⁹¹. Aduz que os poucos pedidos de que se tem notícia foram negados com justificativa na rigidez exigida com relação à comprovação documental das margens de lucro efetivamente praticadas.

³⁸⁶ ORSINI, Elen Peixoto. MARCONDES, Daniel Gustavo Peixoto Orsini. Método..., *op. cit.*, p. 83.

³⁸⁷ GREGORIO, Ricardo Marozzi. Restrições da Comparabilidade, Margens Predeterminadas e Liberdade da Escolha de Métodos. **In:** *Tributos e Preços de Transferência* (4º vol.). SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). São Paulo: Dialética, 2013, p. 355.

³⁸⁸ POLIZELLI, Victor Borges. Diálogos entre o Fisco e o Contribuinte em Torno da Escolha dos Métodos de Preços de Transferência e da Fixação das Margens de Lucro. **In:** *Tributos e Preços de Transferência* (4º vol.). SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). São Paulo: Dialética, 2013, p. 386.

³⁸⁹ POLIZELLI, Victor Borges. Diálogos..., *op. cit.*, p. 391.

³⁹⁰ De acordo com Carlos Otávio Ferreira de Almeida: “Não fosse a previsão de alteração trazida pelo art. 20 da Lei nº 9.430/96, dos percentuais prefixados em circunstâncias especiais, pelo Ministro da Fazenda, e a legislação pátria teria, de fato, recusado a aplicação do princípio do *arm's length*. (...) Em resumo, a presunção das margens de lucro é relativa, podendo ser quebrada, caso se comprove, junto ao Ministro da Fazenda que o preço levado a registro pelo contribuinte é aquele obtido no mercado aberto, em operação similar praticada por pessoas independentes”. O Modelo Brasileiro do *Arm's Length* sob a Ótica da Teoria da Justiça. **In:** *Revista Direito Tributário Atual* nº 23. COSTA, Alcides Jorge. SCHOUERI, Luís Eduardo. BONILHA, Paulo Celso Bergstrom (Coords.). São Paulo: Dialética, 2009, p. 132.

³⁹¹ POLIZELLI, Victor Borges. Diálogos..., *op. cit.*, p. 391 e 392. No mesmo sentido: UCKMAR, Victor. GRECO, Marco Aurélio. ROCHA, Sergio André, *et alii. Manual...*, *op. cit.*, p. 379.

Maria Rita Ferragut entende que o exercício da ampla defesa não teria sido totalmente garantido nos enunciados jurídicos disciplinadores dos preços de transferência, que equivocadamente pretenderiam contemplar apenas presunções legais qualificadas e que, por isso, seriam inconstitucionais³⁹². Em outro ponto de sua obra, esclarece que nas presunções legais qualificadas, a proposição jurídica restringe o direito de defesa, determinando quais serão as provas admitidas para demonstrar a inocorrência do evento a que se reporta o fato indiciado³⁹³.

A irresignação da autora se dá porque o parágrafo segundo do art. 21 da Lei nº 9.430/96 prevê que admitir-se-ão margens de lucro diversas das estabelecidas, desde que o contribuinte as comprove com base em publicações, pesquisas ou relatórios elaborados de conformidade com os seguintes termos:

- I - publicações ou relatórios oficiais do governo do país do comprador ou vendedor ou declaração da autoridade fiscal desse mesmo país, quando com ele o Brasil mantiver acordo para evitar a bitributação ou para intercâmbio de informações;
- II - pesquisas efetuadas por empresa ou instituição de notório conhecimento técnico ou publicações técnicas, em que se especifiquem o setor, o período, as empresas pesquisadas e a margem encontrada, bem como identifiquem, por empresa, os dados coletados e trabalhados.

Conclui Ferragut que tal restrição deve ser reconhecida como inconstitucional, prevalecendo como presunção relativa as demais prescrições constantes do enunciado. A autora parte da premissa de que a delimitação de provas é inconstitucional. No mesmo sentido, Ricardo Marozzi Gregorio defende que as margens predeterminadas, tal como positivadas no Brasil, seriam uma medida constitucionalmente desproporcional³⁹⁴. Mas o autor parte da premissa, como exposto anteriormente, de que haveria uma constante tensão entre o princípio *arm's length* e a praticabilidade, posição não adotada no presente trabalho.

Não se deve ir tão longe. É preciso lembrar que a diferença básica entre o preço praticado e o preço-parâmetro é, justamente, que o segundo refere-se ao preço de mercado. Se o contribuinte quer demonstrar que o seu preço se aproxima ao de mercado, não pode ignorar a importância e, inclusive, neutralidade, de pesquisas efetuadas por empresa ou instituição de notório conhecimento técnico ou publicações técnicas. A própria Receita Federal é razoável neste ponto, ao afirmar que a legislação não estabelece um conceito legal de amostra de

³⁹² FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções...*, *op. cit.*, p. 224 e 225.

³⁹³ FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções...*, *op. cit.*, p. 150.

³⁹⁴ GREGORIO, Ricardo Marozzi. *Preços...*, *op. cit.*, p. 364.

preços e custos, o que possibilita que pesquisas por amostragem, efetuadas por empresas ou instituições de notório conhecimento técnico, sejam aceitas pelo Fisco³⁹⁵.

A leitura sistemática da legislação em vigor também demonstra que outros meios de prova são admitidos em determinadas circunstâncias. O Método dos Preços Independentes Comparados, por exemplo, admite que a média aritmética ponderada dos preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países, seja feita com base em operações de compra e venda empreendidas pela própria interessada (leia-se: o próprio contribuinte). A mesma prova baseada em operações praticadas pelo próprio contribuinte também é admitida no Método do Preço de Revenda menos Lucro e no Método do Preço de Venda nas Exportações.

Além da razoabilidade das provas previstas nos incisos I e II do art. 21 da Lei nº 9.430/96, vale ressaltar que os princípios constitucionais garantidores do livre acesso ao Poder Judiciário, o contraditório e a ampla defesa, não são absolutos³⁹⁶. Outrossim, não basta a alegação isolada de simples de prejuízo para caracterizar a violação ao texto constitucional: deve-se demonstrar de qual maneira a ausência de oportunidade para se manifestar dificulta o direito de defesa³⁹⁷. Somente é possível aferir eventual desrespeito à garantia constitucional da ampla defesa diante de situação concreta³⁹⁸.

Alguns pontos da legislação são passíveis sim de controle de constitucionalidade, mas não todos. A presunção de constitucionalidade das normas deve sempre prevalecer.

As regras de preços de transferência são antielisivas, nada tendo que ver com normas indutoras exonerativas. Portanto, os percentuais de lucro pré-fixados devem estar dentro de uma média razoável para que mantenham sua constitucionalidade. A margem de lucro praticada deve ser próxima à do preço-parâmetro. Caso a primeira seja bem maior que a segunda, estar-se-á violando a isonomia. Caso seja bem menor, estar-se-á violando a capacidade contributiva, em razão da imposição de tributação fundada em base de cálculo

³⁹⁵ Confira o questionamento nº 28 do “Perguntão” da Receita Federal sobre operações internacionais: “Qual a amostra das operações realizadas no mercado brasileiro ou no exterior passível de ser aceita como aferidora da média aritmética do preço parâmetro, na hipótese de o produto não ter cotação oficial no mercado? A legislação não estabelece um conceito legal de amostra de preços e custos. Considerando-se que para cálculo do preço praticado nas operações de importação ou de exportação devem ser consideradas todas as operações praticadas no ano calendário, se no cálculo do preço parâmetro forem consideradas, também, todas as operações realizadas pelas empresas independentes ocorridas ao longo do mesmo ano calendário, a amostra será consistente, evitando eventuais distorções em relação à variação cambial ocorrida no período, e facilitando a formação de convicção quanto aos preços, pelos AFRFB encarregados da verificação. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/perguntao/dipj2013/Capitulo_XIX_IRPJ_e_CSLL_OperacoesInternacionais_2013.pdf>. Acesso em: 14 set. 2013.

³⁹⁶ STF, AI nº 152.676-AgR, Primeira Turma, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ de 03.11.95.

³⁹⁷ STF, RE nº 554.410-AgR, Segunda Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJE de 01.08.08.

³⁹⁸ STF, HC nº 91.895, Primeira Turma, Rel. Min. Menezes Direito, DJE de 08.08.08.

inexistente. Por isso, Marco Aurélio Greco e Sergio André Rocha defendem que as margens fixas, por não serem nada além de uma prefixação, muitas vezes não refletem a realidade da transação realizada, o que pode gerar no caso concreto “uma colisão entre praticabilidade de um lado e capacidade contributiva subjetiva/materialidade do fato gerador do tributo (IRPJ/CSLL) do outro”³⁹⁹. As presunções não alargam a competência tributária, criando fatos típicos não previstos na competência da pessoa política tributante, mas apenas permitem que o fato possa ser indiretamente provado, o que possibilita uma maior eficácia jurídica das normas⁴⁰⁰.

5.5.2 A escolha do melhor método para o contribuinte

A Diretriz OCDE *Transfer Price* 1.69 defende a seleção do método de preço de transferência que avalie da melhor forma possível o preço de plena concorrência⁴⁰¹. Por sua vez, a legislação tributária americana implementa o princípio *arm's length* da forma mais fidedigna possível, ao requerer um elevado grau de similaridade das circunstâncias e de exatidão dos ajustes efetuados, a ponto de tornarem o método suficientemente confiável para ser considerado o melhor (*best method rule*)⁴⁰². A nossa legislação tributária afasta-se desses parâmetros. A Lei nº 9.430/96 permite a dedução do maior dos valores apurados na importação (art. 18, § 4º; IN RFB nº 1.312/12, art. 4º, § 1º) e do menor dos valores apurados na exportação (art. 19, § 5º; IN RFB nº 1.312/12, art. 27, caput). Defende, portanto, a possibilidade de escolha do método mais econômico para o contribuinte⁴⁰³. Percebe-se, então,

³⁹⁹ UCKMAR, Victor. GRECO, Marco Aurélio. ROCHA, Sergio André, *et alii*. *Manual...*, *op. cit.*, p. 380.

⁴⁰⁰ FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções...*, *op. cit.*, p. 183.

⁴⁰¹ Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/transfer-pricing-guidelines.htm>>. Acesso em: 01 out. 2013. Ricardo Marozzi Gregorio entende que as Diretrizes (*Guidelines*) da OCDE possuem *status* de *soft law*, posição aqui também adotada. *Preços...*, *op. cit.*, p. 62 e 63. Em sentido contrário, ao tratar da natureza dos Comentários da OCDE, é a doutrina de Hans Pijl: “Não faz muito sentido utilizar termos tais como *soft law* para classificar os Comentários, pois o adjetivo “*soft*” não torna mais exata a definição dos efeitos legais dos Comentários. O direito é vinculante ou não vinculante, mas não meio vinculante. A qualificação *soft law*, portanto, não parece ser uma distinção útil”. Mais adiante, o doutrinador vai concluir que: “Os Comentários não podem ser considerados uma fonte vinculante do direito internacional. Eles são um documento legalmente não vinculante, o qual não possui, como um todo, caráter cogente nos Estados, e apenas cria uma obrigação moral para o poder executivo”. Os Comentários da OCDE como Fonte do Direito Internacional e o Papel do Poder Judiciário. **In:** *Revista de Direito Tributário Internacional* nº 4. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 213 e 227.

⁴⁰² GREGORIO, Ricardo Marozzi. *Preços...*, *op. cit.*, p. 78 e 117.

⁴⁰³ Nos termos do art. 20-A da Lei 9.430/96, o método ou algum de seus critérios de cálculo poderão ser desqualificados pela fiscalização, desde que a medida seja devidamente motivada e o contribuinte não comprove a adequação do método adotado: “A partir do ano-calendário de 2012, a opção por um dos métodos previstos nos arts. 18 e 19 será efetuada para o ano-calendário e não poderá ser alterada pelo contribuinte uma vez iniciado o procedimento fiscal, salvo quando, em seu curso, o método ou algum de seus critérios de cálculo venha a ser desqualificado pela fiscalização, situação esta em que deverá ser intimado o sujeito passivo para, no prazo de 30 (trinta) dias, apresentar novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação. § 1º A

que nossa legislação interna privilegia o planejamento tributário em detrimento da avaliação mais próxima ao preço de plena concorrência⁴⁰⁴. O preço-parâmetro, contrariamente ao que estabelece a legislação interna, não deve estar necessariamente ligado à economia fiscal, mas ao preço de mercado e ao princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º da CFRB/88). A legislação de preços de transferência afasta-se, neste ponto, do princípio *arm's length*.

Os artigos 24 e 24-A da Lei nº 9.430/96, estabelecem a aplicação das regras de preços de transferência às transações realizadas com países de tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados, independentemente de a parte ser vinculada. Fica evidenciada a forte interação do princípio *arm's length* com o princípio da transparência fiscal internacional.

5.5.3 Restrições ilegítimas à liberdade

Conforme afirmado em item anterior, apenas de forma indireta e eventual é que a adoção do princípio *arm's length* afeta o princípio da livre iniciativa. Na legislação anterior à Lei nº 12.715/12 (objeto de conversão da Medida Provisória nº 563/12), o Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL) previa uma margem de lucro de 60% (sessenta por cento) na hipótese de bens importados aplicados à produção, enquanto a margem de 20% (vinte por cento) era aplicada nas demais hipóteses. Chegou-se a afirmar que tornar-se-ia mais interessante importar o produto acabado para que o preço de transferência se submetesse ao teste do PRL-20, e não ao do PRL-60, e que essa medida desestimularia a criação de emprego no país, transferindo para o exterior o investimento fabril e a mão de obra respectiva⁴⁰⁵.

É fato que a tributação pode ser utilizada como forma de intervenção na economia gerando diversos efeitos, tais como estimular o ócio ou até tornar mais interessante a importação de um produto do que a sua produção no mercado interno⁴⁰⁶. Contudo, caso isso ocorra, a norma tributária poderá ser considerada inconstitucional por duas razões: seu

fiscalização deverá motivar o ato caso desqualifique o método eleito pela pessoa jurídica. § 2º A autoridade fiscal responsável pela verificação poderá determinar o preço parâmetro, com base nos documentos de que dispuser, e aplicar um dos métodos previstos nos arts. 18 e 19, quando o sujeito passivo, após decorrido o prazo de que trata o caput: I - não apresentar os documentos que deem suporte à determinação do preço praticado nem às respectivas memórias de cálculo para apuração do preço parâmetro, segundo o método escolhido; II - apresentar documentos imprecisos ou insuficientes para demonstrar a correção do cálculo do preço parâmetro pelo método escolhido; ou III - deixar de oferecer quaisquer elementos úteis à verificação dos cálculos para apuração do preço parâmetro, pelo método escolhido, quando solicitados pela autoridade fiscal”.

⁴⁰⁴ ÁVILA, Márcio. *Preços...*, *op. cit.*, p. 7 e 8. Ricardo Marozzi Gregorio entende que a liberdade de escolha de métodos é uma medida constitucionalmente desproporcional. *Restrições...*, *op. cit.*, p. 374.

⁴⁰⁵ LONGO, José Henrique. JUNIOR, Osmar Marsilli. *Métodos de Preços Comparados e suas Variações. O PRL-60 e a IN SRF nº 243/2002 no CARF. In: Tributos e Preços de Transferência (4º vol.)*. SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). São Paulo: Dialética, 2013, p. 203.

⁴⁰⁶ DUTRA, Micaela Dominguez. *Capacidade...*, *op. cit.*, p. 98 e 99.

provável efeito confiscatório e o desestímulo ao desenvolvimento nacional. Mas a restrição ilegítima à liberdade só é verdadeira na hipótese em que o produto importado pelo contribuinte e aplicado na produção tenha margem de lucro manifestamente desproporcional a uma média aceitável. Apenas a análise do caso concreto poderá comprovar a tributação desproporcional ao fato gerador efetivamente ocorrido.

Vale expor o outro lado da moeda: caso a margem de lucro efetiva do contribuinte seja superior à média aceitável, este fará uma economia tributária causada, ainda que de maneira não intencional, pela própria regra antielisiva, em detrimento daquele que não se submete às regras de preços de transferência⁴⁰⁷. Chega-se ao seguinte antagonismo: o enquadramento do contribuinte na norma antielisiva proporciona-lhe economia tributária.

Caso a margem de lucro praticada do contribuinte esteja dentro de uma margem razoável (conforme a proporcionalidade) em relação ao percentual presumido, haverá uma concordância prática entre a necessidade de se manter um valor de mercado (princípio *arm's length*) e o percentual presumido (princípio da praticabilidade). Haverá, por assim dizer, uma restrição legítima à liberdade.

Outro ponto que merece ser abordado é o seguinte: a Lei nº 9.430/96 dispensa expressamente a aplicação das regras de preços de transferência na importação, aos casos de *royalties* e assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada (art. 18, § 9º). A IN RFB nº 1.312/12, assim como já procedia a revogada IN RFB nº 243/02 (art. 43), estende essa dispensa às operações de exportação (art. 55).

Como visto, o Brasil é um país predominantemente importador de capital, o que o conduz a ser, também, um forte importador de intangíveis. Ainda que a fiscalização dos *royalties* seja problemática no mundo inteiro, é inegável sua importância como expressão de capacidade contributiva, ainda mais no cenário atual no qual os intangíveis possuem um peso considerável no fluxo de capitais entre os países. Quando o legislador estabeleceu a referida dispensa, deixou de otimizar ao máximo, o princípio constitucional da capacidade contributiva.

De acordo com Ricardo Gregorio, o sopesamento revela que a exclusão dos *royalties* e da transferência de tecnologia (importados ou exportados) provoca uma intensidade de restrição aos princípios consubstanciadores dos direitos colateralmente afetados (principalmente o *arm's length*) mais efetiva do que a intensidade de realização dos princípios

⁴⁰⁷ Utilizando-se do argumento da violação à isonomia no caso do PRL-60, confira o Acórdão nº 1103-000.672 (CARF, Terceira Turma Ordinária, Primeira Câmara da Primeira Seção, Relator Conselheiro Hugo Correia Sotero, DOU 18.12..12).

consubstanciadores dos objetivos perseguidos pelo mecanismo (principalmente a praticabilidade)⁴⁰⁸. Conclui afirmando que a exclusão dos *royalties* e transferência de tecnologia do controle dos preços de transferência é uma medida constitucionalmente desproporcional, posição também aqui adotada.

5.6 Subcapitalização de empresas (*thin capitalization*)

Quando da constituição de sociedade empresarial em determinado país, esta precisará de capital para desenvolver seu objeto, seja através de reinvestimento de lucros, aporte de capital (investimento direto) ou endividamento por meio de mútuo. Em muitos casos, como será visto a seguir, o financiamento da subsidiária com empréstimo (operação financeira passiva) ao invés de aporte de capital pode reduzir o encargo fiscal do grupo multinacional⁴⁰⁹.

O aporte de capital e o reinvestimento de lucros (*equity*), recursos próprios da pessoa jurídica, resultam na distribuição de dividendos, que são calculados com base nos lucros auferidos após a incidência do IRPJ e da CSLL. Os dividendos, ao serem remetidos para o exterior, estão isentos do imposto de renda (*participation exemption*), o que afasta a dupla tributação econômica, mas são indedutíveis para a pessoa jurídica que os distribui⁴¹⁰.

Por outro lado, o mútuo (*debt*), recurso de terceiro, gera o pagamento de juros pelo mutuário, que é uma despesa necessária e dedutível para fins tributários, reduz o resultado do exercício e o lucro tributável. A remessa de juros para o exterior sofre incidência do imposto de renda na fonte, mas sua despesa financeira operacional é dedutível para fins tributários (IRPJ e CSLL)⁴¹¹. Isso pode conduzir a empresa investida a tomar mais empréstimo do que o necessário para operar, ao invés de se financiar através do aporte de capital. Afinal, a dedução dos juros da base de cálculo do IRPJ (alíquota de quinze por cento mais adicional de dez por

⁴⁰⁸ GREGORIO, Ricardo Marozzi. *Preços...*, *op. cit.*, p. 339 e 340.

⁴⁰⁹ UCHÔA FILHO, Sérgio Papini de Mendonça. CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. *Thin Capitalization Rules no Direito Comparado e as Regras de Subcapitalização Brasileiras*. In: *Revista de Direito Tributário Internacional* n° 15. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 177.

⁴¹⁰ De acordo com o art. 10, caput, da Lei n° 9.249/95: “Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior”. O art. 14 da IN SRF n° 252/02, prevê: “Não incide o imposto de renda sobre os lucros e dividendos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos pela pessoa jurídica a seus sócios ou acionistas domiciliados no exterior, ainda que em países com tributação favorecida”.

⁴¹¹ O art. 702 do RIR/99 estabelece: “Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, por fonte situada no País, a título de juros, comissões, descontos, despesas financeiras e assemelhadas”.

cento) e da CSLL (alíquota de nove por cento) gera uma economia tributária de trinta e quatro por cento do seu valor⁴¹². Ainda que se considere que as remessas a título de juros são tributadas à alíquota de quinze por cento de IRRF, restaria uma economia tributária de dezenove por cento.

A tomada excessiva de empréstimo provoca maior exposição da pessoa jurídica à insolvência, o que é contrário ao princípio da continuidade da empresa. A identificação de um bom ato de gestão depende de se saber se a atuação objetiva o negócio empresarial ou uma exclusiva redução artificial da carga tributária. Nos dizeres de João Dácio Rolim e Fabrício Costa Resende de Campos, a subcapitalização visa evitar a erosão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL que ocorre pelo endividamento abusivo⁴¹³. A pessoa jurídica domiciliada no exterior, ao constituir subsidiária no Brasil, efetua uma capitalização de valor irrisório, substituindo o capital social necessário à sua constituição e atuação por um empréstimo. Isso gera, artificialmente, juros que reduzem os resultados da subsidiária brasileira. É válido dizer que as regras de *thin capitalization*, assim como as do tipo CFC e de *transfer pricing*, são normas específicas antielisivas que têm a finalidade comum de evitar abuso⁴¹⁴.

Nosso país aderiu recentemente às regras tributárias de subcapitalização de empresas (*thin capitalization*) no que concerne ao IRPJ e à CSLL⁴¹⁵. A regra de subcapitalização é aplicada através de uma relação limite entre o endividamento e o capital social (*debt-to-equity ratio*). Caso a pessoa jurídica esteja dentro do limite previsto, a despesa de juros será dedutível (*safe haven*). Caso seja ultrapassado esse limite, serão consideradas indedutíveis as despesas com pagamentos de juros correspondentes aos valores de endividamento que o superarem. A empresa será considerada subcapitalizada pelo fato de seu capital social ser pequeno em comparação ao financiamento por meio de mútuo.

Caso o país de residência do investidor tenha tributação normal - leia-se: não se caracterize como país de tributação favorecida ou regime fiscal privilegiado -, a despesa será dedutível quando, além de ser operacional e necessária às atividades da pessoa jurídica brasileira, o endividamento não for superior a duas vezes o valor da participação da empresa vinculada no patrimônio líquido da pessoa jurídica residente no Brasil. Outro limite

⁴¹² ROLIM, João Dácio. CAMPOS, Fabrício Costa Resende de. Juros, Preço..., *op. cit.*, p. 133.

⁴¹³ ROLIM, João Dácio. CAMPOS, Fabrício Costa Resende de. Juros, Preço..., *op. cit.*, p. 133.

⁴¹⁴ ROLIM, João Dácio. DE CAMPOS, Fabrício Costa Resende. Juros..., *op. cit.*, p. 136.

⁴¹⁵ Vide artigos 24 e 25 da Lei nº 12.249/10, fruto da conversão da Medida Provisória nº 472/09. Confira, ainda, a regulamentação da matéria estabelecida pela IN RFB nº 1.154/11.

estabelecido pela legislação em vigor é aquele segundo o qual o valor do somatório dos endividamentos com pessoas vinculadas no exterior não pode ser superior a duas vezes o valor do somatório das participações de todas as vinculadas no patrimônio líquido da pessoa jurídica residente no Brasil.

Na hipótese de a pessoa jurídica vinculada no exterior não possuir participação societária na pessoa jurídica brasileira, o valor do endividamento não poderá ser superior a duas vezes o valor do patrimônio líquido da pessoa jurídica aqui residente. Caso seja constatado excesso em relação aos limites fixados, o valor dos juros relativos ao excedente será considerado despesa não necessária à atividade da empresa, e, portanto, não será dedutível para fins de IRPJ e CSLL. Enquanto o Brasil estabelece uma relação *debt/equity* de 2:1 (dois para um), a Dinamarca estabelece uma relação de 4:1 (quatro para um) e a Espanha, 3:1 (três para um), sendo que neste último caso, a restrição não se aplica aos credores europeus.

O valor total do somatório dos endividamentos com todas as entidades situadas em país ou dependência com tributação favorecida ou regime fiscal privilegiado não pode ser superior a 30% (trinta por cento) do valor do patrimônio líquido da pessoa jurídica residente no Brasil. Outrossim, como já fora visto quando da análise dos países de tributação favorecida e dos regimes fiscais privilegiados, a dedutibilidade apenas será permitida se houver, cumulativamente: (a) a identificação do efetivo beneficiário; (b) a comprovação de capacidade operacional, e, (c) a comprovação documental do pagamento do preço respectivo e do recebimento dos bens e direitos ou da utilização de serviço⁴¹⁶.

Em suma, o que a norma antielisiva em referência estabelece é o efeito tributário (inedutibilidade) de um ato anormal de gestão. Alguns atos anômalos estão previstos nos parâmetros legais expostos acima. Mas o caso concreto também pode apontar outras razões para a ineditibilidade, sempre que as condições se afastem daquelas de livre concorrência. Imagine situação na qual o contrato de empréstimo não preveja prazo para pagamento do débito. Ou, ainda, hipótese em que a sociedade controladora possua disponibilidade de caixa para proceder ao aporte de capital na controlada, ao invés de emprestar-lhe dinheiro. Nas duas situações aventadas, via de regra, partes independentes não teriam razões para proceder assim.

É o Estado da fonte quem deve se preocupar com a preservação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL em matéria de subcapitalização. Como o Brasil é predominantemente

⁴¹⁶ Quanto ao ponto, confira o artigo de Roberto Quiroga Mosquera e Rodrigo de Madureira Pará Diniz: As Regras de Subcapitalização no Direito Brasileiro – Questões Controversas. **In:** *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário* (15º vol.). ROCHA, Valdir de Oliveira. São Paulo: Dialética, 2011, p. 397 e 398.

importador de capital, andou bem o legislador infraconstitucional ao tratar expressamente da matéria e estabelecer limites, para fins tributários, na determinação da alocação de recursos por não residentes. Assim como as regras de preços de transferência, as de subcapitalização também trabalham com o conceito de porto seguro referente à dispensa de aplicação da regra antielisiva (*safe harbour* ou *safe haven*).

No caso Colgate, ainda que à época dos fatos geradores inexistisse regra referente à indedutibilidade por subcapitalização, a Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) caracterizou como desnecessárias e, portanto, indedutíveis do lucro real, as despesas de juros e variações cambiais relativas a empréstimo efetuado por meio de contrato de mútuo no qual a mutuante era sócia quotista detentora de 99,99% (noventa e nove vírgula noventa e nove por cento) do capital social da mutuária e dispunha de recursos para integralizar o capital⁴¹⁷.

O empréstimo foi contraído em 1995, para compra das ações da Kolynos do Brasil S.A. pela Colgate-Palmolive. Para se alcançar os mesmos efeitos da indedutibilidade prevista na atual regra de subcapitalização, a CSRF verificou que a mutuante (matriz situada nos EUA) dispunha de recursos para a integralização do capital de sua controlada no Brasil. Ou seja, não foi vislumbrada justificativa para a tomada de empréstimo e, conseqüentemente, para a não integralização de capital. Por isso, a despesa foi considerada desnecessária para fins de IRPJ, nos termos das regras gerais inerentes à dedutibilidade das despesas para fins de apuração desse imposto e da CSLL (requisitos de necessidade, usualidade e normalidade).

A pergunta que se faz é se em condições de livre mercado a mutuária obteria o empréstimo com empresa independente em tal nível de endividamento. Por isso, tanto a regra de preços de transferência quanto a de subcapitalização trabalham com o conceito de valor de mercado (*arm's length*). Confira⁴¹⁸:

Uma regra geral bastante utilizada para combater os problemas fiscais da subcapitalização é a do *arm's length*. Para aplicação dessa regra anti abuso na subcapitalização, que também é de fundamental importância nas regras de *transfer pricing*, uma série de testes é feita com o propósito de verificar objetivamente a condição de subcapitalização. Os juros tomados entre partes relacionadas são comparados com a situação entre partes não relacionadas no mercado.

⁴¹⁷ CSRF, Acórdão nº 9101-00.287, Primeira Turma, Relatora Conselheira Adriana Gomes Rêgo, julgamento em 24.08.09. Acórdão pendente de publicação.

⁴¹⁸ UCHÔA FILHO, Sérgio Papini de Mendonça. CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. *Thin...*, *op. cit.*, p. 181. Para João Dácio Rolim e Fabrício Costa Resende de Campos, as normas de subcapitalização estão submetidas ao princípio *arm's length* ao menos quando acordos de dupla tributação estão envolvidos. Juros..., *op. cit.*, p. 136 e 137.

Ricardo Lobo Torres também defende que a subcapitalização deva ser examinada em conjunto com a problemática dos preços de transferência, porque ambas são subordinadas ao princípio *arm's length*⁴¹⁹.

O direito de escolher como financiar uma pessoa vinculada decorre da liberdade fundamental de gestão do contribuinte, que inclusive pode se influenciar por razões fiscais⁴²⁰. Esse direito não pode ser restringido de maneira absoluta, mas pode ser regulado ou razoavelmente limitado com vistas a evitar situações abusivas em que não há qualquer justificativa econômica, a não ser uma exclusiva vantagem fiscal.

5.7 Restrições ilegítimas à liberdade

Existe entendimento segundo o qual violaria o princípio da igualdade e da não discriminação, o fato de a regra de subcapitalização ser aplicada apenas aos contribuintes que celebrem contratos de mútuo com pessoa vinculada sediada no exterior⁴²¹. Para essa corrente de pensamento, a violação aos mencionados princípios constitucionais seria menos sensível caso a legislação tributária estabelecesse regras semelhantes às dispostas na Lei nº 12.249/10, para as operações de subcapitalização entre subsidiárias e investidoras sediadas no Brasil. Ou seja, que também fossem aplicados os limites de endividamento e de dedutibilidade de juros, para fins tributários, às operações de dívida interna.

No presente estudo não se defende referido entendimento como uma restrição ilegítima à liberdade. É preciso destacar que a regra de subcapitalização se faz mais necessária na operação internacional do que na operação interna. Nesta última, a dedutibilidade de uma despesa indevida no Brasil acarreta uma receita tributável em pessoa jurídica vinculada também residente no país. Apesar de a dedutibilidade integral da despesa ser passível de glosa, o fisco brasileiro não perde receita sob o ponto de vista econômico (global). Na operação internacional, contudo, a dedutibilidade ocorre no Brasil, mas a receita tributável se dá em outro país. Nesse caso, o fisco brasileiro perde receita tributável em uma perspectiva global. Por essa razão, defende-se aqui que os princípios da isonomia e da não discriminação não restam violados pelo fato de a regra de subcapitalização ser aplicável apenas aos contribuintes que celebrem contratos de mútuo com pessoa vinculada sediada no exterior. Para as operações internas é suficiente a aplicação das regras gerais inerentes à dedutibilidade

⁴¹⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento...*, *op. cit.*, p. 98.

⁴²⁰ ROLIM, João Dácio. CAMPOS, Fabrício Costa Resende de. *Juros...*, *op. cit.*, p. 137.

⁴²¹ MOSQUERA, Roberto Quiroga. DINIZ, Rodrigo de Madureira Pará. *As Regras...*, *op. cit.*, p. 401-403.

das despesas para fins de apuração do imposto de renda e da CSLL (requisitos de necessidade, ususalidade e normalidade).

A ilegitimidade da atual regra de subcapitalização decorre do fato de a legislação em vigor não prever a possibilidade de o contribuinte demonstrar, no caso concreto, a necessidade de utilização de taxas de juro e níveis de endividamento diversos dos previstos no texto legal⁴²². Por isso, sugere-se que os aludidos coeficientes sejam ao menos diversificados em razão das atividades desenvolvidas pelos contribuintes e que, nos dizeres de Roberto Quiroga e Rodrigo de Madureira, “naturalmente, exigem a contratação de operações de dívidas em diferentes níveis”.

Como a República Federativa do Brasil busca a integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina (CRFB/88, art. 4º, parágrafo único), é necessário que o legislador infraconstitucional desenvolva políticas públicas no sentido da criação de regras de subcapitalização mais flexíveis para países ou blocos econômicos da região, de maneira a garantir uma maior liberdade de estabelecimento de empresas, como vertente da liberdade de circulação de pessoas. No MERCOSUL, o Tratado de Assunção prevê que o mercado comum implica, dentre outros, a livre circulação de fatores produtivos entre os países signatários⁴²³.

5.8 Conclusão

No presente capítulo demonstrou-se que a distinção entre restrições legítimas e ilegítimas à liberdade na tributação internacional ajuda a entender os limites da presunção de constitucionalidade das normas nessa seara. O campo das normas antielisivas é, certamente, o que mais proporciona a análise tópica da tributação internacional. Os diversos precedentes sobre o tema ajudam a identificar o valor constitucionalmente protegido (segurança jurídica ou justiça), além de proporcionar maior aceitação da matéria pelos órgãos julgadores.

A livre concorrência não pode ser invocada em situações abusivas. A jurisprudência dos valores e o pós-positivismo aceitam o planejamento fiscal como forma de economizar tributo, desde que não haja abuso de direito. O princípio da capacidade contributiva, quando concretizado pelas normas antielisivas, se expressa na tributação internacional com certas peculiaridades. Afinal, o foco não se limita às operações praticadas pelo contribuinte, mas também à tentativa de neutralizar certas jurisdições tributárias que tentam atrair, indevidamente, a receita tributária que seria originariamente devida ao Estado da fonte.

⁴²² MOSQUERA, Roberto Quiroga. DINIZ, Rodrigo de Madureira Pará. *As Regras...*, *op. cit.*, p. 404.

⁴²³ No Brasil, o Tratado de Assun o foi ratificado pelo Congresso Nacional através do Decreto Legislativo n  197/91 e promulgado pelo Decreto n  350/91.

As normas antielisivas são, via de regra, restrições legítimas à liberdade do contribuinte nas operações internacionais. A sua razoável e proporcional aplicação é a melhor forma de se prestigiar o princípio da capacidade contributiva e de se adotar medidas defensivas contra a concorrência fiscal prejudicial. As restrições ilegítimas à liberdade do contribuinte costumam surgir na forma como são implementadas determinadas normas antielisivas na tributação internacional brasileira. O legislador infraconstitucional às vezes se vale de presunções absolutas e ficções ilegítimas para tributar ou controlar a tributação.

Enquanto a maioria dos Estados se utiliza do conceito de soberania para justificar a tributação, outras jurisdições aproveitam-se do mesmo conceito para dispensar parte substancial ou toda a incidência tributária, como ocorre com os países de tributação favorecida ou com os regimes fiscais privilegiados.

O critério legal que se baseia na alíquota nominal inferior a 20% (vinte por cento) para a caracterização de um regime fiscal privilegiado ou de um país de tributação favorecida, ao invés de se valer de uma alíquota efetiva, pode dar margem a distorções e tratamentos discriminatórios. Certos países ou regimes que permitam grande redução da base de cálculo podem ser excluídos de referida classificação, enquanto outros países que não permitam (ou quase não permitam) deduções da mesma base de cálculo podem ser incluídos indevidamente na classificação.

Outrossim, constitui restrição ilegítima à liberdade do contribuinte nas operações com países de tributação favorecida, a ausência de previsão legislativa permitindo que a retenção do imposto de renda ocorra à alíquota de 15% (quinze por cento), ao invés de 25% (vinte e cinco por cento) e dispensando a operação de submissão às regras de preços de transferência.

O combate ao *treaty shopping* independe de previsão expressa da cláusula de beneficiário efetivo nos tratados contra a bitributação porque a capacidade contributiva possui autoaplicabilidade. É perfeitamente possível a requalificação de determinada operação, desde que verificada a violação aos princípios da capacidade contributiva e da boa-fé.

Quanto à tributação das sociedades controladas e coligadas no exterior, o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 deve ter sua aplicação restrita às seguintes hipóteses: rendimentos passivos (restrição objetiva) de sociedades controladas (restrição subjetiva) situadas em país de tributação favorecida ou regime fiscal privilegiado (restrição territorial). Apenas dessa maneira é possível admitir uma preponderância do princípio da capacidade contributiva sobre o da livre iniciativa, através da aceitação de uma norma verdadeiramente antielisiva do tipo CFC. Esta é uma restrição legítima à liberdade.

Entender o art. 74, *caput*, da MP nº 2.158-35/2001, como regra geral de tributação implica em uma restrição ilegítima à liberdade porque desestimula as empresas brasileiras a concorrer com empresas estrangeiras no mercado internacional. Inibir a internacionalização das empresas brasileiras é o mesmo que impedir a entrada de dividendos para o país. O que aqui se defende é a possibilidade de coexistência de dois regimes: o geral, relacionado à tributação de sociedades controladas e coligadas no exterior que se baseie na efetiva disponibilização dos dividendos, e, o específico, para as situações que requerem uma norma do tipo CFC. A restrição ilegítima ocorre quando o fisco lavra auto de infração contra o contribuinte sem comprovar seu enquadramento em uma ou mais situações ensejadoras de aplicação da referida norma de exceção.

O princípio *arm's length* se concretiza através dos métodos de preços de transferência, cuja finalidade é detectar o preço médio, de referência ou parâmetro. A comparabilidade direta entre o preço praticado e o preço-parâmetro (concretização do princípio da isonomia tributária) está para a justiça, assim como as margens de lucro predeterminadas (comparação indireta) estão para a segurança jurídica. Ao menos sob o ponto de vista abstrato (normativo), o princípio *arm's length* no Brasil parece ser claramente auxiliado ora pelo princípio da praticabilidade, ora pelo princípio da isonomia tributária. A questão não seria, portanto, de conciliação entre os princípios *arm's length* e da praticabilidade, mas de constante auxílio deste último em relação ao primeiro.

As regras de preços de transferência são antielisivas, nada tendo que ver com normas indutoras exonerativas. Portanto, os percentuais de lucro pré-fixados devem estar dentro de uma média razoável para que mantenham sua constitucionalidade. A margem de lucro praticada deve ser próxima à do preço-parâmetro. Caso a primeira seja bem maior que a segunda, estar-se-á violando a isonomia. Caso seja bem menor, estar-se-á violando a capacidade contributiva, em razão da imposição de tributação fundada em base de cálculo inexistente.

Nossa legislação interna privilegia o planejamento tributário em detrimento da avaliação mais próxima ao preço de plena concorrência. O preço-parâmetro, contrariamente ao que estabelece a legislação interna, não deve estar necessariamente ligado à economia fiscal, mas ao preço de mercado e ao princípio da capacidade contributiva.

A exclusão dos *royalties* e transferência de tecnologia do controle dos preços de transferência é uma medida constitucionalmente desproporcional. A medida provoca uma intensidade de restrição aos princípios consubstanciadores dos direitos colateralmente afetados (principalmente o *arm's length*) mais efetiva do que a intensidade de realização dos

princípios consubstanciadores dos objetivos perseguidos pelo mecanismo (principalmente a praticabilidade).

Os princípios da isonomia e da não discriminação não restam violados pelo fato de a regra de subcapitalização ser aplicável apenas aos contribuintes que celebrem contratos de mútuo com pessoa vinculada sediada no exterior. Para as operações internas é suficiente a aplicação das regras gerais inerentes à dedutibilidade das despesas para fins de apuração do imposto de renda e da CSLL. A ilegitimidade da atual regra de subcapitalização decorre do fato de a legislação em vigor não prever a possibilidade de o contribuinte demonstrar, no caso concreto, a necessidade de utilização de taxas de juro e níveis de endividamento diversos dos previstos no texto legal.

CONCLUSÃO

O presente trabalho demonstrou que é possível interpretar o Direito Tributário Internacional sob a ótica da moderna hermenêutica constitucional. Os princípios e regras internacionalmente adotados só podem ser aceitos em nosso ordenamento jurídico se estiverem de acordo com a Constituição Federal de 1988, que é o centro do ordenamento jurídico.

Buscou-se proporcionar, sob o viés argumentativo e da tópica, maior aceitação do tema tributário internacional pelos órgãos julgadores, tanto na esfera administrativa quanto judicial. Diante do fenômeno da “sobreinterpretação” da Constituição, é possível dizer que toda regra de tributação internacional pressupõe um fundamento prévio na Constituição Federal de 1988. Por isso, a releitura constitucional do Direito Tributário Internacional apresenta diversas vantagens.

A filtragem constitucional do Direito Tributário Internacional desmistifica o lugar comum que é a defesa da Convenção Modelo da OCDE e de seus comentários como parâmetros de interpretação, embora não se desconheça que os trabalhos da referida Organização internacional são de grande importância para o desenvolvimento desse ramo do Direito. Contudo, a subserviência acrítica ao padrão apresentado pela OCDE é prejudicial ao desenvolvimento nacional, principalmente quando se discute delimitação de competência tributária entre os Estados da fonte e de residência no momento da celebração de tratados contra a bitributação.

O Brasil é um país fortemente importador de capital, o que justifica a grande ênfase na tributação em base territorial e o grande déficit quanto à política fiscal aplicável à tributação em base universal. A estabilidade econômica e o forte mercado doméstico terminam por desestimular a exportação de capital e atrair ainda mais os investimentos estrangeiros.

Ocorre que o desenvolvimento nacional, um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, deve ser promovido através de políticas fiscais que estimulem tanto a importação quanto a exportação de capital. Se a importação de capital é importante porque certas tecnologias e conhecimentos são indispensáveis para a promoção do desenvolvimento nacional, a exportação de capital permite a entrada de divisas no país.

A Constituição Federal deve, portanto, promover e proteger tanto a importação quanto a exportação de capital. Afinal, o Brasil necessita da entrada de capitais para desenvolver suas

próprias atividades industriais, comerciais e agrícolas, mas também é inegável que precisa exportar capital para a manutenção ou expansão do mercado.

A tributação sobre a renda é de competência privativa da União, tanto no que se refere ao imposto de renda quanto no que concerne à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, tributos tipicamente relacionados à tributação internacional brasileira.

A tributação da renda em base territorial significa que o tributo incidirá exclusivamente sobre fatos que tenham ocorrido dentro do território de determinado Estado, ainda que o beneficiário do rendimento seja não residente. O Brasil adota a tributação territorial por meio dos critérios da fonte de produção e da fonte de pagamento. O primeiro critério, ao identificar a geração de riquezas em território nacional, está de acordo com o princípio da capacidade contributiva. O segundo critério só se justifica se a fonte produtora também estiver localizada no Brasil. A tributação da renda em base territorial pressupõe identificação de capacidade contributiva no território nacional, não no exterior.

A tributação da renda em base universal alcança todos os rendimentos auferidos pelo residente ou nacional de determinado Estado, sejam tais receitas obtidas em território nacional ou no exterior. Os países costumam se utilizar de dois critérios básicos para viabilizar a tributação universal: a nacionalidade e a residência fiscal. O Brasil adota o segundo critério. A concretização do princípio da universalidade no nosso ordenamento jurídico justifica a instituição de normas antielisivas na tributação internacional, o que acaba por potencializar, na maior extensão possível, o princípio da capacidade contributiva.

O Brasil, assim como a maioria dos Estados, adota a tributação sobre a renda em base mista. Significa que tributa tanto com base territorial quanto universal. A tributação sobre a renda auferida no próprio território é o mínimo que se espera dentro do exercício regular da soberania tributária. A territorialidade e a universalidade são bidimensionais, pois se manifestam tanto no nível principiológico quanto no plano normativo.

O imposto de renda, de acordo com a Constituição Federal, será informado pelos critérios da generalidade, universalidade e progressividade. Na verdade, não são critérios, mas princípios constitucionais, em razão do conteúdo finalístico que veiculam.

O princípio constitucional da generalidade informa a tributação em base territorial, enquanto o princípio da universalidade informa a tributação em base universal. O princípio da progressividade do imposto de renda refere-se à variação positiva da alíquota na medida em que há aumento da base de cálculo. Esse princípio informa a tributação em base universal porque o residente é tributado progressivamente de acordo com seus rendimentos globais (tributação sintética). Mas informa parcialmente a tributação em base territorial, porque

apenas alcança o residente fiscal. O não residente se submete à tributação proporcional sobre a receita bruta, sem possibilidade de deduções. Nesse caso, o princípio da praticidade prevalece sobre o da progressividade, porque aquele que não é residente, não tem o dever de cumprir inúmeras obrigações tributárias acessórias no Brasil. A tributação analítica torna-se a alternativa possível.

O princípio da livre concorrência potencializa ao máximo a força normativa dos princípios e regras específicos do Direito Tributário Internacional, seja porque influencia de forma direta tanto a importação quanto a exportação de capital, seja porque garante um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: o desenvolvimento nacional. A universalidade precisa atuar de maneira estreita com a isonomia e a capacidade contributiva, mas o princípio da livre concorrência deve permitir que o residente fiscal não fique enclausurado por força da dupla tributação internacional.

A dupla tributação internacional não acarreta o confisco da renda porque o Direito Internacional Costumeiro não a proíbe. A vedação constitucional de utilização do tributo com efeito de confisco não se aplica à hipótese. Qualquer veículo normativo que mitigue a dupla tributação decorre do princípio da livre concorrência, nada tendo que ver com o princípio do não confisco. A neutralidade tributária surge nesse cenário como regra concretizadora, na medida em que representa uma das formas de promoção do princípio da livre concorrência. O investimento estrangeiro direto e os métodos unilaterais, bilaterais e/ou multilaterais para evitar a dupla tributação são complementares, porque o livre comércio exige a tributação única dos lucros advindos dos investimentos internacionais.

Na exportação de capital, a neutralidade é desenvolvida pelo Estado de residência para possibilitar que a decisão do contribuinte sobre investir em território nacional ou no exterior se baseie em razões econômicas que não sejam exclusivamente tributárias. Em atenção ao princípio da isonomia tributária e ao valor Justiça, a tributação sobre o residente fiscal que auferir rendas provenientes do exterior deve ser a mais próxima possível daquela auferida por contribuinte que apenas possui receitas domésticas. A neutralidade na exportação de capital proporciona segurança jurídica ao contribuinte, na medida em que o seu Estado de residência se compromete a não tributar o investimento feito no exterior em uma carga tributária superior àquela que seria cobrada, caso o investimento tivesse sido realizado em território nacional.

A neutralidade na importação de capital é adotada pelo Estado da fonte no sentido de que a política relativa ao investimento realizado em seu território não distinguirá, sob o ponto da tributação sobre a renda, o fato de o investidor ser ou não residente em território nacional.

O princípio da livre concorrência na importação de capital deve estar comprometido com o capital que gera empregos e renda para o Brasil, de forma a promover o objetivo fundamental de garantia do desenvolvimento nacional. A neutralidade não se justifica no que concerne ao capital especulativo.

O estudo do método bilateral para evitar a dupla tributação à luz da Constituição Federal de 1988 proporciona maior aceitação do tema pelos órgãos julgadores, tanto na esfera administrativa quanto na judicial. Os acordos contra a dupla tributação são convenções internacionais como quaisquer outras, guardadas as devidas peculiaridades.

Defende-se no presente trabalho, a existência do Direito Internacional. Não é possível concordar com a doutrina de Kelsen segundo a qual o Estado é essencialmente poder, porque ele deve ser compreendido também como valor. Sob o ponto de vista do direito brasileiro, é inviável compreender o Direito Internacional como uma ordem superior ao Estado, principalmente diante da ideia de supremacia constitucional e da inexistência, em nosso ordenamento jurídico, de uma ordem jurídica supranacional. A construção dualista não é uma negação da natureza jurídica do Direito Internacional. Triepel tem razão quando afirma que a teoria desenvolvida por Kelsen não tem um compromisso histórico. De fato, as relações sociais são a matéria, enquanto o direito é a forma.

O tratado é uma norma especial porque se aplica apenas à relação entre os Estados signatários, enquanto a lei interna é uma norma geral, já que se aplica a todas as situações não acobertadas pelo tratado. É uma especialidade subjetiva. O afastamento da CCDT por uma lei interna apenas ocorrerá se esta última mencionar expressamente sua aplicação a determinada Convenção.

A hierarquia entre normas é, indubitavelmente, uma matéria constitucional. É válido afirmar que o art. 98 do CTN extrapolou sua competência, porque hierarquia entre normas não se confunde com normas gerais em matéria tributária. O art. 146, inc. III da Constituição Federal de 1988, não delega à lei complementar, em momento algum, o trato da hierarquia entre normas.

Diversos fundamentos constitucionais podem justificar a celebração de um acordo contra a bitributação, a depender do contexto em que o pacto é celebrado, sendo certo que a promoção da livre concorrência sempre estará presente como razão primária ou secundária. A União representa, na ordem jurídica internacional, a ordem jurídica total (União, Estados e Municípios). O benefício fiscal previsto na CCDT representa uma limitação ao exercício da soberania tributária, impondo-se a interpretação restritiva.

Quanto às influências externas às CCDTs em vigor, a falta de representatividade da ONU termina prejudicando países como o Brasil. O ideal seria que os países importadores de capital pudessem contar com o apoio e a influência de uma Organização internacional com a qual mantivessem certa identificação no momento de celebrar tratados contra a dupla tributação.

As CCDTs brasileiras são abertamente influenciadas pelo modelo de Convenção da OCDE. Contudo, o modelo utilizado pela Organização é criticável porque procura, através de excessiva delimitação de competência tributária do Estado da fonte, garantir uma maior arrecadação tributária para o Estado de residência. O Brasil adota um modelo híbrido de Convenção, porque são influenciadas tanto pelo modelo de Convenção da OCDE quanto pelo modelo da ONU.

O processo legislativo da lei interna que trata de temas conexos a mais de uma jurisdição tributária não difere daquele ato legal restrito a assuntos domésticos, mas é preciso destacar que os estudos prévios à publicação da norma tributária internacional são pouco compartilhados com a sociedade civil e as exposições de motivos costumam ser bastante lacunosas. Tratando-se de imposto de renda e de CSLL, as espécies normativas mais utilizadas na tributação internacional são a lei ordinária e a Medida Provisória.

O processo de celebração das Convenções Contra a Dupla Tributação é um tema eminentemente constitucional. A Lei Fundamental da República tem suprema autoridade normativa sobre as CCDTs. Tanto o Poder Executivo quanto o Poder Legislativo desempenham atribuições constitucionais que levam à aprovação do tratado contra a dupla tributação, sendo possível afirmar que a Carta Maior fez uma opção clara pela corrente dualista moderada do Direito Internacional.

A negociação dos tratados contra a bitributação é de competência privativa do Poder Executivo, mas nada impede que a Receita Federal do Brasil participe das negociações. Estabelecido o texto do tratado internacional, passa-se à assinatura, que fixa o texto e é o prenúncio da vontade de assumir o vínculo. Após a assinatura do tratado pelo chefe do Poder Executivo, o texto da CCDT é encaminhado ao Congresso Nacional.

A renúncia de receita tributária advinda do imposto de renda e, em alguns tratados, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), via tratado internacional, acarreta um compromisso gravoso ao patrimônio nacional, de maneira que o Congresso Nacional passa a ter competência exclusiva para resolver definitivamente sobre a matéria. O texto é submetido inicialmente à Câmara dos Deputados e, posteriormente, ao Senado Federal, e só será aprovado se obtiver a votação da maioria no Plenário de cada uma das Casas.

Se a CCDT for celebrada com país integrante ou associado do MERCOSUL, o Projeto de Decreto Legislativo será analisado preliminarmente pela representação brasileira na Comissão Parlamentar Conjunta do MERCOSUL. A Comissão de Finanças e Tributação se manifesta porque a renúncia parcial ou total de tributo por meio de tratado contra a bitributação tem evidente reflexo orçamentário.

A aprovação das CCDTs deve atentar para o cumprimento do art. 14 da Lei Complementar nº 101/00, porque afastar os tratados internacionais do controle de compatibilidade com a Constituição Orçamentária representa violação ao princípio do planejamento, além de desrespeitar o art. 70, *caput*, da Constituição Federal.

Após a deliberação na Câmara, o PDL é enviado ao Senado Federal, onde será apreciado pela Comissão de Relações Exteriores e Defesa Nacional e pelo Plenário. O processo de fiscalização e controle dos tratados de bitributação ainda é muito limitado, principalmente pela falta de conhecimento específico dos parlamentares a respeito do tema.

A ratificação é um ato unilateral, discricionário e irrevogável, de direito internacional público e de competência privativa do Chefe do Poder Executivo. Após a troca dos instrumentos de ratificação, com vistas à incorporação da CCDT no ordenamento jurídico interno, o Presidente da República promulga o texto do tratado e o publica por meio de Decreto no Diário Oficial. A promulgação e a publicação são imprescindíveis, sendo que esta última confere executoriedade ao ato internacional no plano do direito positivo interno.

A produção de efeitos da CCDT pode ser diferida, além de poder ser diversa para cada Estado. A denúncia do tratado deve ser feita pela via diplomática, por qualquer dos Estados contratantes, sem necessidade de autorização do Poder Legislativo, mas as CCDTs costumam ter um período mínimo de vigência.

A distinção entre restrições legítimas e ilegítimas à liberdade na tributação internacional ajuda a entender os limites da presunção de constitucionalidade das normas nessa seara. Os diversos precedentes sobre as normas antielisivas ajudam a identificar o valor constitucionalmente protegido (segurança jurídica ou justiça), além de proporcionar maior aceitação da matéria pelos órgãos julgadores.

O foco das normas antielisivas na tributação internacional não se limita às operações praticadas pelo contribuinte, mas também à tentativa de neutralizar certas jurisdições tributárias que tentam atrair, indevidamente, a receita tributária que seria originariamente devida ao Estado da fonte.

As restrições ilegítimas à liberdade nas operações internacionais costumam surgir na forma como são implementadas determinadas normas antielisivas. O legislador

infraconstitucional às vezes se vale de presunções absolutas e ficções ilegítimas para tributar ou controlar a tributação.

Enquanto a maioria dos Estados se utiliza do conceito de soberania para justificar a tributação, outras jurisdições se aproveitam do mesmo conceito para dispensar parte substancial ou toda a incidência tributária, como ocorre com os países de tributação favorecida ou com os regimes fiscais privilegiados. O critério legal que se baseia na alíquota nominal inferior a 20% (vinte por cento) para a caracterização de um regime fiscal privilegiado ou de um país de tributação favorecida, ao invés de se valer de uma alíquota efetiva, pode dar margem a distorções e tratamentos discriminatórios. Certos países ou regimes que permitam grande redução da base de cálculo podem ser excluídos de referida classificação, enquanto outros países que não permitam (ou quase não permitam) deduções da mesma base de cálculo, podem ser incluídos indevidamente na classificação.

A ausência de previsão legislativa permitindo que a retenção do imposto de renda ocorra à alíquota de 15% (quinze por cento), ao invés de 25% (vinte e cinco por cento) e dispensando a operação de submissão às regras de preços de transferência, constitui restrição ilegítima à liberdade do contribuinte nas operações com países de tributação favorecida.

Se por um lado o combate à dupla tributação via CCDT realiza o princípio da livre iniciativa, por outro, essa medida não pode dar azo à anulação do princípio da capacidade contributiva, o que pode ocorrer caso os contribuintes se valham do tratado sem qualquer propósito negocial. O combate ao *treaty shopping* independe de previsão expressa da cláusula de beneficiário efetivo nos tratados contra a bitributação porque a capacidade contributiva possui autoaplicabilidade. É perfeitamente possível a requalificação de determinada operação, desde que verificada a violação aos princípios da capacidade contributiva e da boa-fé.

Quanto à tributação das sociedades controladas e coligadas no exterior, o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 deve ter sua aplicação restrita às seguintes hipóteses: rendimentos passivos (restrição objetiva) de sociedades controladas (restrição subjetiva) situadas em país de tributação favorecida ou regime fiscal privilegiado (restrição territorial). Apenas dessa maneira é possível admitir uma preponderância do princípio da capacidade contributiva sobre o da livre iniciativa, através da aceitação de uma norma verdadeiramente antielisiva do tipo CFC. Esta é uma restrição legítima à liberdade.

Entender o art. 74, *caput*, da MP nº 2.158-35/2001, como regra geral de tributação implica em uma restrição ilegítima à liberdade porque desestimula as empresas brasileiras a concorrer com empresas estrangeiras no mercado internacional, contrariando os desígnios da Carta Magna.

Inibir a internacionalização das empresas brasileiras equivale a impedir a entrada de dividendos para o país. O que aqui se defende é a possibilidade de coexistência de dois regimes: o geral, relacionado à tributação de sociedades controladas e coligadas no exterior que se baseie na efetiva disponibilização dos dividendos, e, o específico, para as situações que requerem uma norma do tipo CFC. A restrição ilegítima ocorre quando o fisco lavra auto de infração contra o contribuinte sem comprovar seu enquadramento em uma ou mais situações ensejadoras de aplicação da referida norma de exceção.

Corolário dos princípios da capacidade contributiva e da isonomia tributária, o princípio *arm's length* se concretiza através dos métodos de preços de transferência, cuja finalidade é detectar o preço médio, de referência ou parâmetro. A comparabilidade direta entre o preço praticado e o preço parâmetro (concretização do princípio da isonomia tributária) está para a justiça, assim como as margens de lucro predeterminadas (comparação indireta) estão para a segurança jurídica. Ao menos sob o ponto de vista abstrato (normativo), o princípio *arm's length* no Brasil parece ser claramente auxiliado ora pelo princípio da praticabilidade (margens predeterminadas), ora pelo princípio da isonomia tributária (comparabilidade). A questão não seria, portanto, de conciliação entre os princípios *arm's length* e da praticabilidade, mas de constante auxílio deste último em relação ao primeiro.

O princípio *arm's length* aproxima-se da justiça ao buscar a correta distribuição de capacidade contributiva entre os Estados soberanos, mas também se vale da segurança jurídica quando da adoção de margens de lucro predeterminadas.

As regras de preços de transferência são antielisivas, nada tendo que ver com normas indutoras exonerativas. Os percentuais de lucro pré-fixados devem estar dentro de uma média razoável para que mantenham sua constitucionalidade. A margem de lucro praticada deve ser próxima à do preço-parâmetro. Caso a primeira seja bem maior que a segunda, estar-se-á violando a isonomia. Caso seja bem menor, estar-se-á violando a capacidade contributiva, em razão da imposição de tributação fundada em base de cálculo inexistente.

Nossa legislação interna privilegia o planejamento tributário em detrimento da avaliação mais próxima ao preço de plena concorrência. O preço parâmetro, contrariamente ao que estabelece a legislação interna, não deve estar necessariamente ligado à economia fiscal, mas ao preço de mercado e ao princípio da capacidade contributiva.

A exclusão dos *royalties* e transferência de tecnologia do controle dos preços de transferência é uma medida constitucionalmente desproporcional. A medida provoca uma intensidade de restrição aos princípios consubstanciadores dos direitos colateralmente afetados (principalmente o *arm's length*) mais efetiva do que a intensidade de realização dos

princípios consubstanciadores dos objetivos perseguidos pelo mecanismo (principalmente a praticabilidade).

Os princípios da isonomia e da não discriminação não restam violados pelo fato de a regra de subcapitalização ser aplicável apenas aos contribuintes que celebrem contratos de mútuo com pessoa vinculada sediada no exterior. Para as operações internas é suficiente a aplicação das regras gerais inerentes à dedutibilidade das despesas para fins de apuração do imposto de renda e da CSLL. A ilegitimidade da atual regra de subcapitalização decorre do fato de a legislação em vigor não prever a possibilidade de o contribuinte demonstrar, no caso concreto, a necessidade de utilização de taxas de juro e níveis de endividamento diversos dos previstos no texto legal.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. Derecho y Moral. **In:** *La Institucionalización de la Justicia*. Trad. Antonio Seone et alli. Granada: Editorial Comares, 2005.

_____. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. O Modelo Brasileiro do *Arm's Length* sob a Ótica da Teoria da Justiça. **In:** *Revista Direito Tributário Atual* nº 23. COSTA, Alcides Jorge. SCHOUERI, Luís Eduardo. BONILHA, Paulo Celso Bergstrom (Coords.). São Paulo: Dialética, 2009.

ALTAMIRANO. Alejandro C. Precios de Transferencia. **In:** *III Coloquio Internacional de Derecho Tributario*. Buenos Aires: La Ley-IOB Thomson, 2001.

ANDRADE, André Martins de. *A Tributação Universal da Renda Empresarial: uma Proposta de Sistematização e uma Alternativa Inovadora*. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

_____. Os Limites da Tributação Universal da Renda e a ADI nº 2.588. **In:** *Revista Fórum de Direito Tributário* nº 29. Belo Horizonte: Fórum, 2007 (set./out).

ANTÓN, Fernando Serrano. ¿Hacia la Unificación del Derecho Tributario para Residentes y no Residentes? **In:** *Direito Tributário Internacional Aplicado* (vol. III). TÓRRES, Heleno Taveira (Coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2005.

ASSIS, Karoline Marchiori de. Dual Resident Companies. **In:** *Revista de Direito Tributário Internacional* nº 15. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário: de acordo com a Emenda Constitucional nº 51, de 14.02.2006* (2ª ed.). São Paulo: Saraiva, 2006.

_____. *Segurança Jurídica: Entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. *Teoria da Igualdade Tributária* (2ª ed.). São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. *Teoria dos Princípios: da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos* (11ª ed.). São Paulo: Malheiros, 2010.

ÁVILA, Márcio. A ADIn 2.588-DF e a Tributação dos Lucros Oriundos do Exterior. **In:** *Revista Tributária e de Finanças Públicas* nº 64. São Paulo: RT, 2005 (set.-out).

_____. *Curso de Direito Tributário* (2ª ed.). Rio de Janeiro: Torre Jurídica, 2012.

_____. Estabelecimento Permanente na Indústria do Petróleo (Estruturas *Onshore* e *Offshore*). **In:** *Revista Fórum de Direito Tributário* nº 32. Belo Horizonte: Fórum, 2008 (mar.-abr.).

_____. O Direito ao Desenvolvimento e as Convenções Brasileiras Contra a Dupla Tributação Celebradas com Países Desenvolvidos. **In:** *Revista Fórum de Direito Tributário* nº 49. Belo Horizonte: Fórum, 2011 (jan.-fev.).

_____. *Preços de Transferência na Indústria do Petróleo (Transfer Price)*. Rio de Janeiro: Interciência, 2010.

BAKER, Philip. *Double Taxation Conventions and International Tax Law*. Londres: Sweet & Maxwell, 1994.

BARROSO, Luís Roberto. Fundamentos Teóricos e Filosóficos do Novo Direito Constitucional Brasileiro (Pós-Modernidade, Teoria Crítica e Pós-Positivismo). **In:** *Revista da Faculdade de Direito da UERJ* (Volumes 8, 9 e 10 – anos 2000-2002). Curitiba: Juruá, 2010.

_____. Neoconstitucionalismo e Constitucionalização do Direito (O Triunfo Tardio do Direito Constitucional do Brasil). **In:** *A Constitucionalização do Direito: Fundamentos Teóricos e Aplicações Específicas*. NETO, Cláudio Pereira de Souza; SARMENTO, Daniel (Org.). Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

BASSANEZE, João Marcello Trajumas. Pluritributação Internacional: Origem, Conceito e Medidas Unilaterais Destinadas à sua Eliminação. **In:** *Direito Internacional Aplicado*. TÔRRES, Heleno Taveira. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

BELLAN, Daniel Vitor. Interpretação dos Tratados Internacionais em Matéria Tributária. **In:** *Direito Tributário Internacional Aplicado* (vol. III). TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BIANCO, João Francisco. *Transparência Fiscal Internacional*. São Paulo: Dialética, 2007.

BOMFIM, Diego Marcel. Reconsiderações sobre a Neutralidade Tributária. **In:** *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 197. São Paulo: Dialética, 2012 (fevereiro).

BORGES, Antônio de Moura. Convenções sobre Dupla Tributação Internacional entre Estados Desenvolvidos e Estados em Desenvolvimento. **In:** *Revista Notícia do Direito Brasileiro. Nova Série*. Brasília: Universidade de Brasília, LTr, 1996.

_____. Delimitação da Competência Tributária Internacional em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital. **In:** *Revista Fórum de Direito Tributário* nº 25. Belo Horizonte: Fórum, 2007 (jan.-fev.).

_____. Noções de Direito Tributário Internacional. **In:** *Revista Fórum de Direito Tributário* nº 1. Belo Horizonte: Fórum, 2003 (jan.-fev.).

BOZZA, Fábio Piovesan. Algumas Questões sobre o Aproveitamento do “Tax Credit” no Brasil. **In:** *Revista de Direito Tributário Internacional* nº 15. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

BROWN, Karen B. Harmful Tax Competition: The OECD View. **In:** *Foundations of International Income Taxation*. GRAETZ, Michael J. Nova Iorque: Foundation Press, 2003.

BUHLER, Ottmar. *Principios de Derecho Internacional Tributario*. Madri: Editorial de Derecho Financiero, 1968.

CALIENDO, Paulo. *Estabelecimentos permanentes em direito tributário internacional*. São Paulo: RT, 2005.

_____. Princípio da Livre Concorrência em Matéria Tributária – Para uma Superação do Conceito de Neutralidade Tributária. **In:** *Interesse Público* nº 67. Belo Horizonte: Fórum, 2011 (mai.-jun.).

CANTO, Gilberto de Ulhôa. Legislação Tributária, sua Vigência, sua Eficácia, sua Aplicação, Interpretação e Integração. **In:** *Revista Forense* nº 267. Rio de Janeiro: Forense, 1979 (jul.-set.).

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário* (21ª ed.). São Paulo: Malheiros, 2005.

CATÃO, Marcos André Vinhas. Tributação e Concorrência no MERCOSUL. *Estudos sobre Direito do Comércio Internacional. Livro em Homenagem ao Professor Adilson Rodrigues Pires*. Rio de Janeiro: TereArt, 2012.

CERQUEIRA, Luis Eduardo Bianchi. *Ordem Jurídica Internacional e Internacionalização do Capital*. Curitiba: Juruá, 2007.

COELHO, Inocêncio Mártires. A Defesa da Livre Concorrência na Constituição de 1988. **In:** *Revista da Procuradoria Geral da República* nº 6. São Paulo: RT, 1994.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

COSTA, José Augusto Fontoura. *Direito Internacional do Investimento Estrangeiro*. Curitiba: Juruá, 2010.

CRETELLA NETO, José. *Teoria Geral das Organizações Internacionais* (3ª ed.). São Paulo: Saraiva, 2013.

DOERNBERG, Richard. *International Taxation In a Nutshell*. Minnessota: Thomson/West, 2009.

DOLINGER, Jacob. *Direito Internacional Privado: Parte Geral* (7ª ed.). Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

DUTRA, Micaela Dominguez. *Capacidade Contributiva: Análise dos Direitos Humanos e Fundamentais*. São Paulo: Saraiva, 2010.

DWORKIN, Ronald. Law and Morals. **In:** *Justice in Robes*. Cambridge: Harvard University Press, 2006.

_____. *Taking Rights Seriously*. Cambridge: Harvard University Press, 1999.

ESPADAFOR, Carlos María López. *Principios Básicos de Fiscalidad Internacional*. Madri: Marcial Pons, 2010.

ESSER, Josef. *Principio y Norma en la Elaboración Jurisprudencial del Derecho Privado*. Trad. Eduardo Valentí Fiol. Barcelona: Bosch, 1961.

FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário* (2ª ed.). São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FRANÇA FILHO, Marcílio Toscano. *Princípios da Tributação Internacional sobre a Renda*. **In:** *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 30. São Paulo: Dialética, 1998.

GIULIANI, Federico Maria. *La Interpretazione delle Convenzioni Internazionali Contro le Doppie Imposizioni sui Redditi*. **In:** UCKMAR, Victor (Org.). *Corso di Diritto Tributario Internazionale*. Verona: Cedam-Padova, 2000.

GOÊS, Guilherme Sandoval. *Neoconstitucionalismo e Dogmática Pós-Positivista*. **In:** *A Reconstrução Democrática do Direito Público no Brasil*. BARROSO, Luís Roberto (Org.). Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

GOMES, Marcus Lívio. *A Tributação das Controladas e Coligadas no Exterior: o que Realmente Restaria ao Supremo Tribunal Federal Julgar*. **In:** *Sistema Constitucional Tributário: dos Fundamentos Teóricos aos Hard Cases Tributários: Estudos em Homenagem ao Ministro Luiz Fux*. GOMES, Marcus Lívio. VELLOSO, Andrei Pitten (Coords.). Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

GRAETZ, Michael. *Foundations of International Income Taxation*. Nova Iorque: Foundation Press, 2003.

GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988* (12ª ed.). São Paulo: Malheiros, 2008.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário* (3ª ed.). São Paulo: Dialética, 2011.

GREGÓRIO, Ricardo Marozzi. *Os Métodos PCI e Pecex: mais um Caso de Confronto entre Lei e Instrução Normativa? O Conceito de Commodities. O Prêmio e suas Vicissitudes (Observações Iniciais)*. **In:** *Tributos e Preços de Transferência* (4º vol.). SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). São Paulo: Dialética, 2013.

_____. *Preços de Transferência – Arm`s Length e Praticabilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Ordem Interna*. São Paulo: Dialética, 1999.

GUASTINI, Riccardo. *La Constitucionalización del Ordenamiento Jurídico: el Caso Italiano*. **In:** *Neoconstitucionalismo(s)*. CARBONEL, Miguel (Coord.). Madri: Trotta, 2009.

HÄBERLE, Peter. *Estado Constitucional Cooperativo*. Trad. Marcos Augusto Maliska e Elisete Antoniuk. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

HILDEBRANDO, Celso Cláudio de. FILHO, Grisi. Uma Perspectiva Econômica sobre a Negociação das Convenções Internacionais para Evitar a Dupla Tributação. **In:** *Revista de Direito Tributário Internacional* n° 4. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

KOBETSKY, Michael. *International Taxation for Permanent Establishments: Principles and Policy*. Cambridge University Press: Nova Iorque: 2011.

KELSEN, Hans. *Théorie du Droit International Public*. *Hague Academy of International Law* (vol. 42). Holanda: Martinus Mijhoff, 1932.

_____. *Les Rapports de Système entre le Droit Interne et le Droit International Public*. *Hague Academy of International Law* (vol. 14). Holanda: Martinus Mijhoff, 1926.

KOKOTT, Juliane, *et al.* *Courts and Tax Treaty Law*. *EC and International Tax Law Series* (3º vol.). MAISTO, Guglielmo (Coord.). Holanda: IBFD, 2007.

KOSKENNIEMI, Martti. *Fragmentation of International Law: Difficulties Arising from the Diversification and Expansion of International Law*. Relatório do Grupo de Estudo da Comissão de Direito Internacional da ONU (58ª sessão). Genebra: Erik Castrén Institute of International Law, 2007.

LENZA, Pedro. *Direito Constitucional Esquematizado* (13ª ed.). São Paulo: Saraiva, 2009.

LESAGE, Dries. *Taxation and the 2008 UN Follow-Up on Financing for Development Policy Recommendation*. Disponível em: <http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Doha_and_tax_0806_Dries_Lesage.pdf>. Acesso em: 24 abr. 2010.

LINDE, Christopher. The U.S. Constitution and International Law: Finding the Balance. **In:** *Journal of Transnational Law and Policy* n° 15, v. 2, 2006. Disponível em: <http://www.law.fsu.edu/journals/transnational/backissues/issue15_2.html>. Acesso em: 02 jan. 2014.

LONGO, José Henrique; JUNIOR, Osmar Marsilli. Métodos de Preços Comparados e suas Variações. O PRL-60 e a IN SRF n° 243/2002 no CARF. **In:** *Tributos e Preços de Transferência* (4º vol.). SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). São Paulo: Dialética: 2013.

LORENZETTI, Ricardo. Sistema Jurídico del MERCOSUR. **In:** *O Novo Direito Internacional – Estudos em Homenagem a Erik Jayme*. MARQUES, Claudia Lima. ARAUJO, Nadia de (Coords.). Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. Tratados Internacionais e Isenção de Tributos Estaduais e Municipais. **In:** *Revista Dialética de Direito Tributário* n° 164. São Paulo: Dialética, 2009 (maio).

MCINTYRE, Michael J. *Developing Countries and International Cooperation on Income Tax Matters: An Historical Review*. Michigan: unpublished manuscript, 2005. Disponível em: <http://www.michielse.com/files/mcintyre_intl_cooperation.pdf>. Acesso em: 03 mai. 2010.

MACIEL, Taísa Oliveira. *Tributação dos Lucros de Controladas e Coligadas Estrangeiras*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. *Curso de Direito Internacional Público* (6ª ed.). São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

MEDEIROS, Antonio Paulo Cachapuz de. A Constituição de 1988 e o Poder de Celebrar Tratados. **In:** *Revista de Informação Legislativa* nº 179. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2008 (jul.-set.).

MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. *Direito Constitucional Internacional: uma Introdução*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

MENDES, Gilmar Ferreira. Direito de Nacionalidade e Regime Jurídico do Estrangeiro. **In:** *Direito Público* nº 14. Porto Alegre: Síntese, 2005.

_____. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional* (6ª ed.). São Paulo: Saraiva, 2011.

MESSINEO, Alejandro E. El Principio de La Realidad Económica y el “Treaty Shopping”. **In:** *Interpretación económica de las normas tributarias*. CASÁS, José Osvaldo (Org.). Buenos Aires: Ábaco, 2004.

MOLINA, Pedro M. Herrera. *Convenios de Doble Imposición y Derecho Comunitario*. Madri: Ministerio de Economía y Hacienda - Instituto de Estudios Fiscales, 2009.

MOSQUERA, Roberto Quiroga; DINIZ, Rodrigo de Madureira Pará. As Regras de Subcapitalização no Direito Brasileiro – Questões Controversas. **In:** *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário* (15º vol.). ROCHA, Valdir de Oliveira. São Paulo: Dialética, 2011.

MUSGRAVE, Peggy. *Taxation of Foreign Investment Income: an Economic Analysis*. Baltimore: Johns Hopkins Press, 1963.

_____. *United States Taxation of Foreign Investment Income: Issues and Arguments*. Cambridge: Law School of Harvard University, 1969.

NABAIS, José Casalta. Considerações sobre a Sustentabilidade do Estado Fiscal. **In:** *Revista Fórum de Direito Tributário* nº49. Belo Horizonte: Fórum, 2011 (jan.-fev.).

NOVOA, César García. El Derecho Comunitario Europeo ante el Fraude y la Elusión Fiscal. Aportaciones del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea. **In:** *Direito Tributário Internacional Aplicado* (vol. III). TÓRRES. Heleno Taveira (Org.). São Paulo: Quartier Latin, 2004.

OEPEN, Wolfgang. A Alemanha Denuncia seu Tratado de Dupla Tributação com o Brasil – Razões e Consequências da Denúncia do Tratado sob um Ponto de Vista Alemão. **In:** *Revista de Direito Tributário Internacional* nº 1. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

ORSINI, Elen Peixoto. MARCONDES, Daniel Gustavo Peixoto Orsini. Método de Preços Comparados e suas Variações. Produtos Idênticos e Similares. Ajustes Possíveis e Dificuldades Práticas. Elementos Complementares de Prova e seus Limites. **In:** *Tributos e Preços de Transferência* (4º vol.). SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). São Paulo: Dialética: 2013.

PAULA, Daniel Giotti de. A Constitucionalização da Neutralidade Concorrencial dos Tributos. **In:** *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 153. São Paulo: Dialética, 2008 (junho).

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência* (13ª ed.). Porto Alegre: Livraria do Advogado; ESMAFE, 2011.

PAULSEN, Michael Stokes. The Constitutional Power to Interpret International Law. **In:** *Yale Law Journal* nº 118, 2009. Disponível em: <<http://www.yalelawjournal.org/images/pdfs/793.pdf>>. Acesso em: 02 jan. 2014.

PIJL, Hans. Os Comentários da OCDE como Fonte do Direito Internacional e o Papel do Poder Judiciário. **In:** *Revista de Direito Tributário Internacional* nº 4. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

PIOVESAN, Flávia. *Direitos Humanos e o Direito Constitucional Internacional* (6ª ed.). São Paulo: Max Limonad, 2004.

PIRES, Adilson Rodrigues. Controle do Preço de Transferência e as Operações de Comércio Exterior. **In:** *Tributos e Preços de Transferência* (2º vol.). SCHOUERI, Luís Eduardo; ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). São Paulo: Dialética, 1999.

_____. *Práticas Abusivas no Comércio Internacional*. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

POLIZELLI, Victor Borges. Diálogos entre o Fisco e o Contribuinte em Torno da Escolha dos Métodos de Preços de Transferência e da Fixação das Margens de Lucro. **In:** *Tributos e Preços de Transferência* (4º vol.). SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). São Paulo: Dialética: 2013.

QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza: Princípios, Conceitos, Regra-Matriz de Incidência, Mínimo Existencial, Retenção na Fonte, Renda Transnacional, Lançamento, Apreciações Críticas*. São Paulo: Manole, 2004.

RAAD, Kees van. Cinco Regras Fundamentais para a Aplicação de Tratados para Evitar a Dupla Tributação. **In:** *Revista de Direito Tributário Internacional* nº 1. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____. Introduction OECD Model Commentaries 2008. In *Materials on International & EC Tax Law 2009/2010* (9a. ed. – vol. 1.). Rotterdam: International Tax Center Leiden, 2009.

REZEK, José Francisco. *Direito Internacional Público: Curso Elementar* (12ª ed.). São Paulo: Saraiva, 2010.

RIBEIRO, Marilda Rosado de Sá. Direito dos Investimentos e o Petróleo. **In:** *Revista da Faculdade de Direito da UERJ* (v. 1, nº 18, 2010). Disponível em: <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/1360>>. Acesso em: 01 fev. 2014.

_____. Marilda Rosado de Sá. AZEVEDO, Carolina Araújo de. The Relationship Between Corruption and Foreign Investments in Brazil: Some Responses Against Corruption. **In:** *Panorama of Brazilian Law* (v. 1, nº 1, 2013). Disponível em: <<http://www.panoramaofbrazilianlaw.com/index.php/brlaw/article/view/11>>. Acesso em 02 fev. 2014.

ROCHA, Sérgio André. Apontamentos sobre a Troca de Informações nas Convenções para Evitar a Dupla Tributação da Renda. **In:** *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 181. São Paulo: Dialética, 2010 (outubro).

_____. *Interpretação dos Tratados Contra a Bitributação da Renda*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

_____. FARO, Maurício Pereira. Livre Concorrência e Neutralidade Tributária. **In:** *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas* nº 21. Porto Alegre: Magister, 2010 (jul.-ago.).

_____. Possibilidade Jurídica da Concessão de Isenções de Tributos Estaduais e Municipais por Intermédio de Tratado Internacional. **In:** *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 113. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. Princípios Gerais do Direito Internacional Tributário. **In:** *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 199. São Paulo: Dialética, 2012.

_____. *Treaty Override no Ordenamento Jurídico Brasileiro: o Caso das Convenções para Evitar a Dupla Tributação da Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Tributos e Preços de Transferência*. São. Paulo: Dialética, 1997.

RODI, Michael. Concorrência Tributária Internacional por Investimentos. **In:** *Revista de Direito Tributário Atual* nº 21. COSTA, Alcides Jorge. SCHOUERI, Luís Eduardo. BONILHA, Paulo Celso Bergstrom (Coords.). São Paulo: Dialética, 2007.

ROLIM, João Dácio. CAMPOS, Fabrício Costa Resende de. Juros, Preço de Transferência e Regras de Subcapitalização. **In:** *Tributos e Preços de Transferência*. SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). São Paulo: Dialética, 2013.

SACHETO, Claudio. Las Fuentes del Derecho Internacional Tributario. **In:** UCKMAR, Victor (Org.). *Curso de Derecho Tributario Internacional*. Bogotá: Temis, 2003.

SANCHÍS, Luis Prieto. El Constitucionalismo de los Derechos. **In:** *Teoría del Neoconstitucionalismo*. Ensayos Escogidos. CARBONELL, Miguel (Coord). Madri: Trotta, 2007.

SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito Tributário Internacional: Métodos de Solução dos Conflitos*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. O Direito Internacional, Tratados e o Sistema Tributário Brasileiro. **In:** *Estudos sobre Direito do Comércio Internacional. Livro em Homenagem ao Professor Adilson Rodrigues Pires*. Rio de Janeiro: TereArt, 2012.

SARMENTO, Daniel. Neoconstitucionalismo no Brasil: Riscos e Possibilidades. **In:** *Filosofia e Teoria Constitucional Contemporânea*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

_____. *Por um Constitucionalismo Inclusivo: História Constitucional Brasileira, Teoria da Constituição e Direitos Fundamentais*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Imposto de Renda e os Lucros Auferidos no Exterior. **In:** *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2003.

_____. O Princípio *Arm`s Length* em um Panorama Internacional. **In:** *Tributos e Preços de Transferência* (4º vol.). SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). São Paulo: Dialética: 2013.

_____. *Planejamento Fiscal através de Acordos de Bitributação: Treaty Shopping*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

_____. *Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro* (3ª ed.). São Paulo: Dialética, 2013.

SHAW, Malcolm. *International Law* (5ª ed.). Cambridge: Cambridge University Press, 2004.

SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação da Concorrência* (Série Doutrina Tributária, v. IV). São Paulo: Quartier Latin, 2011.

TAVOLARO, Agostinho Toffoli. O Princípio da Fonte no Direito Tributário Internacional Atual. **In:** *Revista Tributária e de Finanças Públicas* nº 55. São Paulo: RT, 2004.

_____. Agostinho Toffoli. *Troca de Informações Fiscais entre Países. O Acordo Brasil/EUA*. Disponível em: <<http://www.tavolaroadvogados.com/doutrina/cs854.pdf>>. Acesso em: 12 out. 2013.

TOMUSCHAT, Christian. *Obligations Arising for States Without or Against their Will*. *Hague Academy of International Law* (vol. 241). Holanda: Martinus Mijhoff, 1993.

TORRES, Edgard Marcelo Rocha. A Harmonização Tributária dos Blocos Regionais e a Competição Tributária Desleal Provocada pelos Paraísos Fiscais. **In:** *Revista Fórum de Direito Tributário* nº 44. Belo Horizonte: Fórum, 2010 (mar.-abr.).

TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário e Operações Internacionais*. São Paulo: RT, 2001.

_____. *Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas* (2ª ed.). São Paulo: RT, 2001.

_____. Princípio da Territorialidade e Tributação de Não-Residentes no Brasil. Prestações de Serviços no Exterior. Fonte de Produção e Fonte de Pagamento. **In:** *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

_____. Tratados e Convenções Internacionais em Matéria Tributária e o Federalismo Fiscal Brasileiro. **In:** *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 86. São Paulo: Dialética, 2002 (novembro).

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário* (17ª ed.). Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

_____. O Princípio *Arm's Length*, os Preços de Transferência e a Teoria da Interpretação do Direito Tributário. **In:** *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 48. São Paulo: Dialética, 1999 (setembro).

_____. *Planejamento Tributário: Elisão Abusiva e Evasão Fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

_____. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário* (vol. I) – *Constituição Financeira, Sistema Tributário e Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

_____. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, vol. V: o Orçamento na Constituição* (3ª ed.). Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

TIBURCIO, Carmen. BARROSO, Luís Roberto. *Direito Constitucional Internacional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

TRIEPEL, Carl Heinrich. *Les Rapports entre le Droit Interne et le Droit International*. Hague Academy of International Law (vol. I). Holanda: Martinus Mijhoff, 1923.

UCKMAR, Victor. I Trattati Internazionali in Materia Tributaria. **In:** UCKMAR, Victor (Org.). *Corso di Diritto Tributario Internazionale*. Verona: Cedam-Padova, 2000.

_____. GRECO, Marco Aurélio. ROCHA, Sergio André, et alii. *Manual de Direito Tributário Internacional*. São Paulo: Dialética, 2012.

UCHÔA FILHO, Sérgio Papini de Mendonça. CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. Thin Capitalization Rules no Direito Comparado e as Regras de Subcapitalização Brasileiras. **In:** *Revista de Direito Tributário Internacional* nº 15. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

VASCONCELLOS, Roberto França de. Aspectos Econômicos dos Tratados Internacionais em Matéria Tributária. **In:** *Revista de Direito Tributário Internacional* nº 1. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

VOGEL, Klaus. Importância do Direito Tributário Internacional para os Países em Desenvolvimento. **In:** TAVOLARO, Agostinho Toffoli; MACHADO, Brandão; MARTINS,

Ives Gandra da Silva (Org.). *Estudos em Homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

_____. *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions: a Commentary to the OECD-, UN- and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital with Particular Reference to German Treaty Practice*. Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991.

_____. PROKISCH, Rainer. Interpretation of Double Taxation Conventions. *Cahiers de Droit Fiscal International (International Fiscal Association – IFA – Vol. LXXVIIIa)*. Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1993.

WEIL, Prosper. *Le Droit International en Quête de son Identité. Cours Général de Droit International Public. Hague Academy of International Law (vol. 237)*. Holanda: Martinus Mijhoff, 1992.

XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 2010.