

Guilherme Trilha Philippi

**A BITRIBUTAÇÃO DA RENDA DECORRENTE DA
IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS FRENTE AOS TRATADOS
CONTRA A DÚPLA TRIBUTAÇÃO FIRMADOS PELO BRASIL:
UMA ANÁLISE A PARTIR DO PRINCÍPIO DA
UNIVERSALIDADE**

Dissertação submetida ao Programa de
Pós Graduação em Direito da
Universidade Federal de Santa
Catarina para a obtenção do Grau de
Mestre em Direito
Orientador: Prof. Dr. Carlos Araújo
Leonetti.

Florianópolis
2018

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor,
através do Programa de Geração Automática da Biblioteca Universitária da UFSC.

Philippi, Guilherme Trilha

A bitributação da renda decorrente da importação de serviços frente aos tratados contra a dupla tributação firmados pelo Brasil : uma análise a partir do princípio da universalidade / Guilherme Trilha Philippi ; orientador, Carlos Araújo Leonetti, 2018.

135 p.

Dissertação (mestrado profissional) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-Graduação em Direito, Florianópolis, 2018.

Inclui referências.

1. Direito. 2. Bitributação Internacional. 3. Universalidade. 4. Prestação de Serviços. 5. Imposto sobre a Renda. I. Leonetti, Carlos Araújo. II. Universidade Federal de Santa Catarina. Programa de Pós-Graduação em Direito. III. Título.

Guilherme Trilha Philippi

**A BITRIBUTAÇÃO DA RENDA DECORRENTE DA
IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS FRENTE AOS TRATADOS
CONTRA A DUPLA TRIBUTAÇÃO FIRMADOS PELO BRASIL:
UMA ANÁLISE A PARTIR DO PRINCÍPIO DA
UNIVERSALIDADE**

Esta Dissertação foi julgada adequada para obtenção do Título de “Mestre em Direito” e aprovada em sua forma final pelo Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina.

Florianópolis, 26 de fevereiro de 2018.

Profa. Cristiane Derani, Dra.

Subcoordenadora do Programa de Pós Graduação em Direito

Banca Examinadora:

Prof. Carlos Araújo Leonetti, Dr.

Orientador

Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC

Prof.^a Juliana Marteli Fais Feriato, Dr.^a

Centro Universitário Cesumar- UniCesumar

Prof. Carolina Sena Vieira

Complexo de Ensino Superior de Santa Catarina - CESUSC

Ao meu amor, que está ao meu lado em todos os momentos.

AGRADECIMENTOS

À Deus, que sempre esteve junto de mim durante toda minha caminhada e mais uma vez foi a força para que eu pudesse concluir mais esta etapa.

Aos meus pais, Paulo e Sandra, que sempre se preocuparam com minha formação e educação e possuem grande parte na conquista alcançada com a conclusão deste trabalho

RESUMO

A dupla tributação da renda em operações internacionais é um dos grandes desafios enfrentados pelo Direito Tributário Internacional. A globalização e o desenvolvimento acelerado da tecnologia ampliaram especialmente a oferta de serviços prestados de forma on-line e global, rompendo a territorialidade, princípio básico de estruturação do Direito Internacional e do próprio Direito Tributário. O movimento global realizado por organizações internacionais, envolvendo a criação de convenções modelo para evitar a dupla tributação e a implementação de métodos que poderão originar instrumentos multilaterais, faz parte do esforço internacional para solucionar não apenas o problema da bitributação, mas também a questão dos planejamentos fiscais agressivos, que evitam a tributação. A presente dissertação investiga especificamente a dupla tributação da renda oriunda da prestação de serviços realizada por não-residente no Brasil sem transferência de tecnologia. Para tanto, analisam-se os princípios da tributação na fonte e na residência, à luz do princípio da universalidade, passando pela apreciação de julgados judiciais e administrativos proferidos no Brasil. Ainda, examina-se a estrutura de tratados em matéria tributária celebrados pelo Brasil e as diretrizes constitucionais e da legislação interna quanto à recepção dos tratados internacionais tributários. No desenvolvimento, opta-se pelo método hipotético-dedutivo e por técnica de pesquisa essencialmente bibliográfica. De forma conclusiva, apurou-se que o Brasil não pode tributar na fonte a renda oriunda da prestação de serviços sem transferência de tecnologia realizada por não-residente. Indica-se que a resposta para a questão está ligada diretamente ao princípio da universalidade e que se faz necessária a criação de um novo mecanismo internacional, diferente das convenções conhecidas, o qual seja construído tendo em mente o estágio de integração internacional de da globalização na era da economia digital.

Palavras-chave: Bitributação Internacional. Universalidade. Prestação de Serviços. Imposto sobre a Renda. Transferência de Tecnologia.

ABSTRACT

Double taxation in international operations is one of the major challenges in International Tax Law. Globalization and the accelerated development of technology have increased the offer of services, especially of those provided in an online and global way. As online services surpass territorial borders, taxing the income deriving therefrom defies basic principles of International Tax Law, such as the principle of territoriality. To solve this issue and avoid double taxation and aggressive tax planning, there is an international effort, by which international organizations have been creating model conventions and encouraging the signature of multilateral instruments. This dissertation specifically investigates the double taxation of services provided by non-residents in Brazil without transfer of technology. To this end, the guiding principles of taxation at source and at residence are analyzed in light of the principle of universality and considering judicial and administrative decisions rendered in Brazil. Moreover, the structure of the international tax treaties concluded by Brazil is examined together with the constitutional guidelines and the domestic legislation to internalize these treaties. The research technique adopted was essentially bibliographic associated with the hypothetical-deductive method. As a conclusion, the research showed that Brazil cannot tax the income arising from services provided by non-residents without transfer of technology. This conclusion is directly linked to the principle of universality and reveals that it is necessary to create a new international mechanism, different from the current conventions, bearing in mind the globalization and the digital economy.

Keywords: International Double Taxation. Universality. Service. Income Tax. Transfer of Technology.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Países que possuem tratados tributários com o Brasil	72
Figura 2 - Comparativo de número de acordos sobre dupla tributação firmados pelos países.....	73

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Territorialidade e Universalidade vs posição do sujeito.....37

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

BEPS – *Base Erosion and Profit Shifting* (Erosão de base e transferência de lucros).

CF – Constituição Federal

COSIT - Coordenação-Geral de Tributação

CTN – Código Tributário Nacional

IRRF – Imposto sobre a Renda Retido na Fonte.

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

ONU – Organização das Nações Unidas

RFB – Receita Federal do Brasil

RIR – Regulamento do Imposto de Renda

STJ – Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	23
2	BITRIBUTAÇÃO DA RENDA E O DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL	25
2.1	INTRODUÇÃO	25
2.2	DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL E O DIREITO BRASILEIRO	25
2.2.1	Soberania	28
2.2.2	Poder de tributar	30
2.3	OS PRINCÍPIOS DA TERRITORIALIDADE E DA UNIVERSALIDADE	32
2.4	BITRIBUTAÇÃO DA RENDA. CONCEITOS E PRINCÍPIOS	42
2.4.1	Dupla Tributação Jurídica e Dupla Tributação Econômica 44	
2.4.2	Bitributação e a tributação por base universal	45
2.5	O ARTIGO 98 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E A INFLUÊNCIA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS E CONVENÇÕES NO DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNO	49
2.6	A PREVALÊNCIA DOS TRATADOS SOBRE A LEGISLAÇÃO INTERNA	52
3	CONVENÇÕES BRASILEIRAS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO DA RENDA E O SISTEMA TRIBUTÁRIO INTERNO	61
3.1	INTRODUÇÃO	61
3.2	O CONCEITO DE RENDA E OS CRITÉRIOS INFORMADORES DE SUA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL	61
3.2.1	Princípios da tributação da renda	62
3.2.2	Conceito de renda	65
3.3	OS TRATADOS/CONVENÇÕES INTERNACIONAIS E SUA NECESSIDADE PARA AS RELAÇÕES INTERNACIONAIS .	68
3.3.1	Convenção de Viena	69
3.3.2	Tratados em matéria tributária	71

3.4	EVOLUÇÃO HISTÓRICA E NATUREZA JURÍDICA DAS CONVENÇÕES PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO DA RENDA NO BRASIL.....	73
3.5	AS CONVENÇÕES MODELO CONTRA A DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL DA RENDA.....	79
3.6	GLOBALIZAÇÃO E AS RELAÇÕES TRIBUTÁRIAS INTERNACIONAIS NA ECONOMIA DIGITAL. O PROJETO BEPS.	86
4	OS CONFLITOS RELATIVOS À TRIBUTAÇÃO BRASILEIRA SOBRE A RENDA ESPECIALMENTE NA IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS SEM TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA – UMA SOLUÇÃO À LUZ DO PRINCÍPIO DA UNIVERSALIDADE	93
4.1	INTRODUÇÃO.....	93
4.2	A NATUREZA JURÍDICA DOS RENDIMENTOS PAGOS À PESSOA JURÍDICA ESTRANGEIRA PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS À PESSOA DOMICILIADA NO BRASIL.....	93
4.2.1	Transferência de tecnologia	95
4.2.2	Estabelecimento permanente	99
4.3	CONFLITOS E DIVERGÊNCIAS ENTRE OS ACORDOS FIRMADO PELO BRASIL NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS	103
4.4	SOLUÇÕES PARA O CONFLITO ENTRE O DIREITO INTERNACIONAL E A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA BRASILEIRA À LUZ DO PRINCÍPIO DA UNIVERSALIDADE.....	115
5	CONCLUSÃO.....	125
	REFERÊNCIAS.....	127

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho discute os problemas internacionais relacionados à dupla tributação da renda, vinculada à prestação de serviços.

O desenvolvimento da economia na era digital, impulsionado pelo desenvolvimento das mais diversas tecnologias, traz ao mundo jurídico novos desafios que exigem mudanças de paradigmas, especialmente daqueles relacionados aos conceitos fundamentais aplicáveis à área internacional.

Migrar da ideia restrita de um direito pensado com base em delimitações territoriais físicas para um ordenamento globalizado, apresenta-se como opção para a adaptação do Direito ao mundo moderno.

Assim, o problema vinculado ao presente trabalho está em identificar se é possível, a partir da interpretação da legislação tributária brasileira, em conjunto com os tratados e convenções internacionais, que a operação de remessa de valores ao exterior em decorrência da prestação de serviços, sem transferência de tecnologia, por não-residente, seja tributada no Brasil.

Como objetivo geral, busca-se verificar as soluções possíveis para o aparente conflito entre normas tributárias internas e tratados firmados pelo Brasil, com o fim de evitar a dupla tributação, no que diz respeito à tributação da renda sobre as operações acima descritas.

Nesse diapasão, o presente trabalho é dividido em três capítulos.

No primeiro capítulo, realiza-se uma contextualização do direito tributário internacional, apresentando-se os seus princípios norteadores.

É analisada, também, a forma com que a legislação e jurisprudência brasileiras recebem e classificam as normas advindas de tratados internacionais, observada a legislação interna, indicando-se os modos de recepção da norma internacional. Além disso, aponta-se como deve ser realizada a interpretação dos tratados, quando comparados aos ditames do direito interno.

Examina-se, ainda, a tributação da renda e a ideia de uma tributação que adote bases universais de abrangência.

Avançando ao segundo capítulo, analisam-se as convenções brasileiras firmadas para evitar a dupla tributação. Partindo-se da conceituação básica de “renda”, progride-se para um aprofundamento histórico da evolução dos tratados e convenções internacionais, especialmente daqueles firmados pelo Brasil.

Ao final, chega-se às convenções modelo tributárias criadas pelas organizações internacionais, notadamente pela Organização das Nações

Unidas – ONU e pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, evoluindo para a discussão dos desafios criados pela globalização e da solução criada pela OCDE, por meio do seu projeto *Base Erosion and Profit Shifting* - BEPS.

Por fim, no terceiro capítulo, expõe-se um problema específico existente no âmbito da tributação internacional da renda, com relação à renda auferida pela prestação de serviços sem transferência de tecnologia, realizada por não-residentes.

Questiona-se a possibilidade de o Brasil tributar a renda relativa à remessa de valores em pagamento à prestação de serviço sem transferência de tecnologia por não-residentes e se tal posicionamento entra efetivamente em conflito com os tratados contra bitributação firmados pelo Brasil.

Partindo-se da conceituação a respeito da natureza jurídica dos rendimentos obtidos por não-residentes, passa-se pelos conceitos de transferência de tecnologia e estabelecimento permanente, visando encontrar uma solução para o conflito apresentado, adotando, por referência, os nortes apresentados pelo princípio da universalidade, considerando, especialmente, o contexto do atual mundo globalizado.

2 BITRIBUTAÇÃO DA RENDA E O DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

2.1 INTRODUÇÃO

O objetivo do presente capítulo é apresentar as definições gerais relacionadas ao Direito Tributário Internacional, bem como conceituar os elementos fundamentais que embasarão a análise dos conflitos normativos, especialmente no âmbito da interpretação das convenções internacionais em matéria tributária.

Além disso, também será analisada a forma como a legislação interna se relaciona com as normativas advindas de acordos internacionais. Analisar-se-á se existe uma ordem hierárquica entre estas normas, ponto que pode representar regra de solução dos conflitos normativos.

Serão detalhadamente analisados, ainda, neste capítulo e formarão a base para o desenvolvimento da presente dissertação os princípios da territorialidade e da universalidade. Isso porque cada Estado possui uma forma distinta de recepção das normas previstas em tratados internacionais, bem como utiliza técnicas e conceitos distintos para interpretar e harmonizar as relações entre normas internas e normas convencionais internacionais. Nesse contexto, especialmente no âmbito do Direito Tributário Internacional, os mencionados princípios norteiam as relações entre os Estados e delimitam o poder tributário de cada um.

2.2 DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL E O DIREITO BRASILEIRO

O direito tributário internacional estuda e regula especialmente os fatos que possuem repercussão econômica e cuja tributação seja possível por mais de um Estado soberano¹.

Nas palavras de XAVIER (2014, p.53), o direito tributário internacional é “constituído pelas situações da vida conexas com mais do que um ordenamento tributário soberano (situações internacionais)” e seu conteúdo é formado por todas as normas que regulem tais situações, independentemente da fonte, sejam normas internas ou externas, da natureza ou da função.

O termo “Direito Tributário Internacional” é utilizado tradicionalmente para tratar de quaisquer conflitos entre normas

¹ Ver item 2.2.1 para melhor definição sobre soberania.

tributárias, sejam internas ou internacionais, que envolvam questões de direitos vinculando mais de um território, também chamadas de *cross border situations* (VOGEL, 1986, p.7).

Para LEONARDOS (2001, p.16) “o direito tributário internacional regula as operações internacionais a fim de evitar a dupla (ou múltipla) tributação internacional”.

Entretanto, entender o Direito Tributário Internacional exclusivamente com a finalidade de evitar a dupla tributação apresenta-se como uma visão restritiva, pois o conceitua apenas por meio de um dos problemas que busca resolver, sem se importar com a necessidade de regulação das relações tributárias internacionais de forma geral. Como, por exemplo, a questão das políticas de isenção fiscal que afetam diretamente o fluxo do capital.

Ademais, o direito dos países de tributar os rendimentos² obtidos em seu território, em linhas gerais, é ponto pacífico e bem estabelecido no direito internacional, conforme destaca AVI-YONAH (2007, p.27).

Afirma o autor, que muitos países como a França defendem que os rendimentos de origem nacional são os únicos tributáveis no país, apesar de há muito tempo terem passado a tributar rendimentos de nacionais que possuam fonte estrangeira. Também os países que utilizam uma base de tributação global acabam não tributando os rendimentos de fontes estrangeiras de forma tão efetiva.

A multiplicidade de entendimentos e princípios adotados por cada Estado leva ao questionamento sobre a existência de um verdadeiro regime tributário internacional, de forma estruturada e organizada, uma vez que não há uma norma geral específica que deve ser seguida.

Para eliminar esta dúvida AVI-YONAH (2007, p. 3, tradução nossa) sugere que seja respondido o seguinte questionamento, imaginando a situação hipotética na qual o interlocutor fosse contratado para uma consultoria tributária a um país que está prestes a entrar no mercado global e deseja atrair transações externas:

O quão livre você pensa que seria para escrever as regras tributárias internacionais na forma como lhe

² Para a definição e conceituação detalhada de rendimento, ver Capítulo 3.

convisse, considerando que estas regras atrairiam investimento estrangeiro?³

Não há dúvidas de que qualquer país, ainda que não tenha assinado tratados em matéria tributária anteriormente, deverá seguir os princípios internacionais básicos adotados pelos demais países, sob pena de suas regras interna não surtirem efeito prático perante a comunidade internacional, que poderia simplesmente escolher não se relacionar com este Estado.

Assim, a resposta ao questionamento é que, na prática, o consultor contratado pelo mencionado Estado não teria total liberdade para escrever sua normativa especial.

Não se trata de ferir a soberania do Estado, conforme será adiante esclarecido, mas sim de se adequar às legítimas limitações que podem ser impostas pelo próprio direito consuetudinário internacional, de modo a harmonizar as relações entre os mais diversos Estados.

Além da questão consuetudinária, analisando-se o atual estágio da globalização e a consolidação de movimentos que têm unido os Estados para regular o mercado internacional e estabelecer regras para a harmonização do tratamento tributário internacional, como, por exemplo, a Organização Mundial do Comércio – OMC e a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, resta claro que há um regime tributário internacional cada vez mais consolidado.

Este regime, constituído inicialmente com foco no combate à dupla tributação internacional como forma de harmonização do sistema, atualmente possui papel determinante na adoção de mecanismos de transparência e fiscalização para combate às práticas de planejamento tributário agressivo e que evitem a evasão fiscal, principalmente pela implementação de políticas de troca de informação entre os Estados.

O objeto do direito tributário internacional é, portanto, justamente regular o poder de tributar de um Estado em face das demais ordens soberanas, sem estabelecer uma hierarquia entre as mesmas.

Além de regular o poder de tributar, busca-se uma equação que harmonize a aplicação de ordenamentos distintos para um mesmo fato gerador, pois, conforme conclui AVI-YONAH (2007, p. 27), estamos distantes de um mundo ideal onde há total equilíbrio no âmbito da tributação internacional.

³ “How free do you think you would be to write the international tax rules for such a country in any way you want, assuming that it wished to attract foreign investment?”

As relações no âmbito internacional, especialmente as comerciais, são extremamente complexas e compostas de diferentes elementos para cada uma das situações apresentadas, de modo que a sua harmonização é tarefa dotada de grande complexidade.

No plano ideal, todos os países tributariam apenas considerando a residência, ou seja, tributariam contribuintes residentes em seu território, tendo assim como único desafio a tarefa de eleger critérios que atribuam a condição de residência a indivíduos e empresas, sujeitando-os ao seu poder de tributar.

Diz-se ideal, pois essa seria a forma mais simplificada e fácil para o estabelecimento de uma regra geral e objetiva, já que seria considerado exclusivamente um critério: o local de residência.

Contudo, o direito internacional permite a tributação de não-residentes sobre rendimentos domésticos, de modo que o problema de definição da fonte persiste. Além do mais, como se verá adiante, a adoção de uma política tributária exclusivamente com base na residência não mais adequar-se-ia à dinâmica das transações internacionais na atualidade.

2.2.1 Soberania

O conceito de soberania é dotado de complexidade, especialmente quando são abordadas suas limitações.

SANTOS (2015, p.28, tradução nossa), ao analisar o contexto histórico que levou ao reconhecimento da soberania dos Estados, afirma que “a soberania dos Estados foi devidamente reconhecida após a Paz da Vestefália em 1648, que inaugurou as modernas publicações internacionais⁴”.

A Paz da Vestefália é o nome dado para o conjunto de acordos firmados por diversos países Europeus para pôr fim à chamada Guerra dos 30 anos. Por meio desses acordos, basicamente, foi redesenhada a divisão de territórios entre os países signatários.

Prosseguindo em sua análise a partir da perspectiva histórica, SANTOS (2015 p.28, tradução nossa) afirma que:

O espaço territorial foi o ponto de partida para limitar o poder do Estado soberano na comunidade internacional, incorporando o ideal de igualdade,

⁴ “The sovereignty of states was duly recognized following the Peace of Westphalia in 1648, which ushered in modern public international law”.

paridade e uniformidade entre as nações. O princípio da soberania nacional, que agora rege as relações internacionais, implica exclusividade no exercício do poder do Estado e na obrigação de não interferência do outro Estado soberano. Assim, os Estados soberanos têm o direito de regular de forma autônoma seus sistemas legais, bem como suas relações jurídicas internacionais, sem interferências externas.⁵

A ideia de uma soberania nacional, associada às limitações do território do respectivo Estado, harmoniza o conceito de independência deste poder chamado de soberano, o qual não pode sofrer interferências, e soma-se ao dever deste mesmo Estado de não interferir na soberania dos demais.

O termo “soberania”, por conseguinte, diz respeito a um poder geral e independente. Porém, trata-se de um poder que jamais é absoluto ou ilimitado com relação aos demais povos, devendo respeitar os limites encontrados quando confrontado com a soberania dos demais Estados (TORRES, 2003, p.73).

Somente a figura do Estado pode representar uma instituição soberana, pois, num mesmo território, apenas o Estado pode reconhecer outros povos e normatizar suas relações com estes territórios. Tais relações podem ocorrer considerando-se uma posição de igualdade (comunidade internacional), de ascendência (entidades financeiras, por exemplo) ou de antagonismo (grupos subversivos), sendo que cada Estado fixa sua própria competência sem depender de aprovação externa (CARRAZZA, 2011, p. 139).

O reconhecimento de um Estado pelos demais é ponto fulcral para que este seja considerado um sujeito de Direito Internacional. Trata-se de um ato político praticado por um Estado soberano, mas que trará implicações jurídicas para toda a comunidade internacional.

⁵ “Territorial space was the starting point to limiting the power of sovereign state within the international community, incorporating the ideal of equality, parity and uniformity among nations. The principle of national sovereignty, which now governs international relations, implies exclusivity in the exercise of state’s power and the obligation of non-interference by the other sovereign state. Thus, sovereign states have the right to regulate autonomously their legal systems, as well as their international legal relations, without external interferences.” (SANTOS, 2015, p. 28).

Ainda que se sujeite a limites, o poder do Estado soberano é unitário, sobrepondo-se às expressões internas de poder, sendo o poder político de um povo perante os demais povos.

A soberania, ao permitir que o Estado se auto organize, confere a esse um “foro de independência” com relação aos demais, relacionando-se não sob a forma de subordinação, e sim sob a forma de coordenação (NUNES, 2010, p. 30-31).

Para a legitimação desse poder surge a necessidade de um Poder Constituinte, que decorre da própria soberania e que será responsável pela organização do Estado, de sua Constituição e de sua denominação perante os demais Estados e o mundo jurídico (TORRES, 2001b, p. 64).

A soberania pode ser sociologicamente definida como advinda da:

[...] coalisão das manifestações orgânicas de vontade dos vários centros de poder de um dado grupo social que, agregadas na forma de poder constituinte, instituem a base da organização e da estrutura do Estado e do respectivo sistema jurídico, mediante uma constituição. (TORRES, 2001b, p. 64).

São os poderes internos e naturais da sociedade que, por expressão de suas vontades, legitimam um poder soberano, para que seja estruturada e organizada sua sociedade.

A Constituição surge, assim, do poder soberano e confere a esse legitimidade, criando-se uma “soberania jurídica”. É por meio dessa soberania, que o Estado poderá instituir seu sistema tributário, por exemplo, que será a expressão máxima do poder de tributar. (TORRES, 2001b, p. 64-65).

2.2.2 Poder de tributar

O poder de tributar, que é, como dito, uma manifestação interna da soberania, mas com efeitos externos, possui seu fundamento no poder constituinte, legitimando o Estado a exigir tributos para o custeio de suas atividades. Consiste em fundamento do próprio Estado, pois não há Estado sem poder de tributar.

A Constituição Federal brasileira não trata expressamente do poder de tributar, mas sim da competência tributária, ao menos quando se fala em atuação do poder tributante no âmbito interno. Assim, é possível defender, por meio de uma interpretação literal da Constituição Federal,

que o poder de tributar puro apresentou-se apenas na assembleia constituinte, que era soberana e ilimitada.

A partir do momento em que a Constituição trouxe limites ao exercício do poder de tributar, passam a existir somente competências tributárias, repartidas no âmbito interno brasileiro entre a União, Estados, Municípios e o Distrito Federal (CARRAZZA, 2011, p.532).

Já para certos doutrinadores⁶, não há essa diferenciação, pois a competência tributária é o poder do povo institucionalizado.

Retomando a questão sobre a ótica da relação entre os Estados, no âmbito da discussão sobre os limites do poder de tributar, TORRES (2001, p. 69) estabelece premissas inerentes à soberania, que não podem ser afastadas:

- É completamente livre e lícita a atividade legislativa dos Estados em matéria tributária, sendo apenas excluída a possibilidade de aceitar a aplicação das normas atinentes ao exercício do poder de tributar sobre o território de um outro Estado, salvo a existência de normas permissivas em contrário;
- É lícita e livre a atividade legislativa do Estado, desde que mediante a utilização de critérios de conexão que expressem um contato efetivo entre o fato-evento com elementos de estraneidade e o Estado que tem a pretensão de discipliná-lo fiscalmente.

A partir dos preceitos supra, extrai-se que a imposição de tributos por si só está diretamente vinculada ao conceito de soberania, por sua natureza política de exercício de poder.

⁶ Veja-se o comentário de NUNES (2010, p. 32): Não podemos concordar com as colocações de Roque Antonio Carrazza e Sacha Calmon Navarro Coêlho, para quem não se cuida a competência tributária de poder tributário, haja vista, num Estado democrático como o Brasil, aquela decorrer do auto-consentimento do povo. Por serem o Estado e, conseqüentemente, as pessoas políticas figuras institucionais representativas da soberania popular – consoante determina a Constituição Federal, artigo 1º, parágrafo único – a competência tributária nada mais é do que um poder do povo devidamente institucionalidade, isto é, racionalizado e limitado.

Ou seja, o poder de tributar é um atributo do poder político dentro de sua soberania fiscal, de modo que consiste em sinônimo de poder político, em seu grau mais amplo (ELALI, 2006, p.293).

Como já destacado, este poder possui claras limitações, as quais nada mais são do que as limitações impostas pela própria soberania (um Estado não pode tributar sobre território de outro Estado) e a necessidade da existência de elementos mínimos que justifiquem a legitimidade para tributar, que são os elementos de conexão com relação ao fato gerador.

O Direito Tributário Internacional permite a tributação de transações estrangeiras quando certos requisitos restam configurados, tais quais as condições de residência, habitualidade e cidadania (VOGEL, 1986, p.8).

O fato é que um país não pode simplesmente decidir tributar um não-residente sem que esse possua uma mínima conexão com os elementos designativos de territorialidade e fonte, tratando-se de uma regra que possui seus fundamentos na perspectiva do direito consuetudinário internacional (AVI-YONAH, 2007, p. 5).

Assim, tanto o poder de tributar, quanto a soberania sofrem limitações, mas sem que essas representem cerceamento do exercício do seu poder, tratando-se apenas de requisitos e elementos que buscam manter a legitimidade do Estado para o exercício de seu poder de uma forma geral.

2.3 OS PRINCÍPIOS DA TERRITORIALIDADE E DA UNIVERSALIDADE

Os Estados possuem seus territórios delimitados juridicamente em instrumentos que exprimem a exata demarcação da área de exercício de sua soberania.

No exercício de sua soberania⁷, os Estados legitimam-se no poder de tributar com base nos conceitos e princípios delimitadores adotados por seu próprio regramento interno.

⁷ Sobre a soberania no âmbito de sua expressão internacional: “Na comunidade Internacional todos os países são soberanamente iguais e independentes. E, como dizia Kelsen, o Estado é soberano desde que se encontre sujeito somente ao Direito Internacional e não ao direito nacional de qualquer outro Estado. Por isso nenhum Estado de Direito pode pretender dominar ou impor seus atos a um outro Estado, em suas relações recíprocas (

No âmbito internacional, por outro lado, especialmente do Direito Tributário Internacional, existem dois princípios norteadores de todas as normas e acordos que regulam a prática tributária dos Estados.

TORRES (2001b, p. 61) elenca estes como princípios que formam a conexão entre o Estado e o contribuinte, no âmbito internacional. São eles o princípio da territorialidade (*source income taxation*) e o princípio da universalidade (*worldwide income taxation*).

Além dos dois princípios citados por TORRES, SCHOUERI (2005, p. 323) destaca, ainda, o princípio da fonte, dando aos três o conceito de princípios fundamentais no Direito Tributário Internacional.

Para melhor entendimento quanto ao princípio da universalidade, que norteará as conclusões do estudo apresentado, faz-se necessário a sua comparação com relação aos princípios da territorialidade, que possui como princípios derivados o princípio da fonte e da residência.

Todos estes princípios buscam a definição do local onde será tributado determinado fato gerador decorrente de uma transação interna ou externa.

A permissão de tributação com relação às situações ocorridas dentro de determinado território é o que se chama de princípio da fonte e não se confunde em si com o princípio da territorialidade, pois o último possui abrangência maior. Já o princípio da residência exige um elemento adicional de conexão, que é pessoal/subjetivo (ALMEIDA, 2014, p. 51-52), exigindo-se a presença física do contribuinte.

Sobre a relação entre os dois princípios, “não se confunde o princípio da fonte com o da territorialidade. Mas estão numa relação de conteúdo (fonte) e continente (territorialidade), já que o princípio da fonte atende à territorialidade, mas não a esgota” (SCHOUERI, 2005, p. 342).

O princípio da fonte no Direito Tributário Internacional “caracteriza um critério adotado por diversos ordenamentos jurídicos nacionais para definição do alcance da lei tributária a partir do seu aspecto objetivo” (SCHOUERI, 2005, p. 342), preocupando-se apenas com a situação enquadrada como tributável.

Já o princípio da residência, por considerar a situação territorial do contribuinte em si, caracteriza-se pelo elemento de conexão subjetivo (pessoal).

a reciprocidade tem papel fundamental para a legitimidade da soberania), em cumprimento ao dever de reconhecimento da obrigatoriedade das normas de Direito Internacional como forma de respeito às demais soberanias.” (TORRES, 2001b, p.67)

Em linhas gerais, dir-se-á que, ao adotar o princípio da fonte, o Estado tributará todo rendimento cuja origem esteja localizada em seu território (SCHOUERI, 2005, p. 342).

Referidos princípios, por influência da Escola de Colônia, são tidos como decorrentes da ideia de igualdade.

A igualdade está presente da Constituição Federal brasileira no rol de limitações do poder de tributar (art. 150, II CF⁸), além da previsão geral de isonomia contida no art. 5º da CF⁹ (SCHOUERI, 2005, p. 323).

Trata-se de um princípio republicano, o qual exige que os contribuintes em mesma situação tributária devem necessariamente receber o mesmo tratamento, sob pena de incorrer-se em flagrante inconstitucionalidade no âmbito interno (CARRAZZA, 2011, p. 88-89).

A territorialidade e a universalidade, quando superficialmente analisadas, excluem-se entre si, apesar de que, para TORRES (2001b, p. 89), o princípio da universalidade tem como base o princípio da territorialidade, considerando-o, contudo, em face do sujeito que realiza o fato jurídico.

Em verdade, a universalidade não afasta por completo a territorialidade, pois a tributação de rendas globais passa pela tributação da renda territorial, ou seja, um residente que aufera renda em determinado Estado possui uma conexão pessoal (residência) e real (fonte) (ALMEIDA, 2015, p. 52).

O princípio da territorialidade, como seu próprio nome define, considera que toda a renda produzida dentro do território de determinado Estado, onde este exerce seu poder soberano, configurará obrigação tributária¹⁰ exigível pelo referido Estado.

⁸ Art. 150. 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;

⁹ Art. 5º 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.

¹⁰ A relação tributária, como qualquer outra relação jurídica, surge da ocorrência de um fato previsto em uma norma como capaz de produzir esse efeito. Em virtude do princípio da legalidade, essa norma há de ser uma lei

Esse princípio delimita o alcance espacial das normas considerando-se os fatos previstos como tributáveis pela respectiva legislação tributária. Levando-se em conta um sistema territorial puro, o tributo incidirá apenas sobre o que for produzido dentro dos limites territoriais do Estado, de modo que todo rendimento fruto de fato ocorrido em outro Estado não poderá ser tributado (TORRES, 201b, 71).

Assim, o princípio da territorialidade consiste em um princípio geral do Direito Tributário Internacional e delimita a soberania dos Estados. Esta limitação ocorre de modo que somente se possam tributar os fatos geradores que possuam os chamados “elementos de conexão”¹¹ com seu território. (SCHOUERI, 2005, p. 326).

Ele é dividido em seu sentido pessoal, pelo qual apenas pessoas sediadas ou domiciliadas no local podem ser atingidas pela tributação, e em seu sentido real, que exige a existência de um vínculo do local do fato gerador com o território do Estado tributante. (SCHOUERI, 2005, p. 326).

Quanto aos elementos de conexão, estes podem ser definidos como fatores ou “notas informadoras do conteúdo da norma geral e abstrata que, quando configuradas concretamente, localizam um dado fato no espaço e deflagram a relação deste com o território de um dado ordenamento” (NUNES, 2010, p. 62).

Ainda, de forma mais simples, os elementos de conexão são a forma pela qual “os ordenamentos jurídicos [...] poderão determinar o ‘ponto de contato’ mais importante entre fatos jurídicos presuntivos de riqueza, com a presença de elemento estrangeiro” (CALIENDO, 2005, p.77).

Para se tributar um determinado evento é obrigatório que exista algum nexo, seja ele pessoal ou objetivo, ou uma conexão do contribuinte

em sentido estrito [...] A lei descreve um fato e atribui a este o efeito de criar uma relação entre alguém e o Estado. Ocorrido o fato, que em Direito Tributário denomina-se fato gerador, ou fato impositivo, nasce a relação tributária, que compreende o dever de alguém (sujeito passivo da obrigação tributária) e o direito do Estado (sujeito ativo da obrigação tributária). (MACHADO, 2008, p.121)

¹¹ Os elementos de conexão são basicamente as relações existentes entre os objeto e fatos em relação ao ordenamento tributário, vinculando-se de forma subjetiva se vinculados às pessoas (residência e nacionalidade), ou de forma objetiva, se considerar-se as coisas e fatos como referência (o lugar do fato, da consumação da transação).

com o Estado, seja por questão de domicílio, cidadania ou residência. Tratando-se de pessoas jurídicas, a questão territorial, especificamente sobre a configuração do local onde é realizada a operação, será um dos elementos determinantes. Seja contribuinte pessoa física ou jurídica, basta que as partes da transação possuam relação com o Estado para que este conecte-se à situação e possa exercer seu poder tributário (LANG, 2010, p.23, tradução nossa)¹². Apesar de nem toda situação poder ser tributada, justamente por conta dos elementos de conexão, estes mesmos podem ser utilizados para que, diante de um vínculo mínimo, a tributação seja possível.

Segundo LANG (2010, p. 23, tradução nossa)¹³, o legislador interno pode tributar um fato até mesmo quando existe apenas um pequeno vínculo, definido pelo autor como um “vínculo genuíno”, sendo que apenas quando não houver qualquer mínimo vínculo com o Estado é que a situação não poderá ser tributada.

Já o princípio da universalidade extrapola a conceituação vinculada exclusivamente ao elemento territorial, avançando para uma base na qual é possível a tributação de toda a renda auferida, seja no mercado interno ou externo, desde que envolvidas nestas operações pessoas físicas/jurídicas domiciliadas no país. Ou seja, o local onde a renda é auferida torna-se irrelevante, dando-se foco para o local onde está o contribuinte. Enquanto os princípios da territorialidade e da fonte trazem limitações com relação ao território do Estado tributante, o princípio da universalidade possibilita no Direito Tributário Internacional que a norma tributária ultrapasse o território do Estado.

Portanto, o princípio da universalidade é uma oposição ao princípio de territorialidade em seu aspecto econômico, pois enquanto o

¹² “Not all situations can be taxed. There must either be a personal or an objective nexus, or connection, between the taxpayer and the state. With respect to the personal concerned, connecting factors for individuals frequently include domicile, residence or citizenship. For legal entities, the factor usually includes the place of incorporation and the place of effective management. With regard to an objective connecting factor, it is sufficient that parts of the transaction or activity involve the taxing state on that the object of the action is somehow connected to the taxing state”.

¹³ “In international law practice, there are no significant limits on the tax sovereignty of states. In designing the domestic personal tax law, the national legislator can even tax situations when, for example, only a “genuine link” exists. It is only when neither the person nor the transaction has any connection with the taxing state that tax cannot be levied.”

último limita a tributação de residentes a situações internas, o primeiro permite a tributação com abrangência global.

Trata-se também de uma alternativa para a preservação do princípio de isonomia, pois evita a injustiça fiscal entre contribuintes que produzem rendimento apenas no Estado (*domiciliary income*) e os que produzem no exterior (*foreign income*). Isso ocorre com frequência em Estados nos quais há grande presença de agentes econômicos com atuação no exterior (TORRES, 2001b, p. 86-87).

Outro princípio que fundamenta o princípio da universalidade é o da capacidade contributiva, pois com a utilização de uma base global é possível tributar exatamente o que cada contribuinte obtém efetivamente em rendimentos, evitando que aqueles que possuem renda no exterior possam eximir-se do pagamento dos tributos devidos (TORRES, 2001b, p. 87).

A capacidade contributiva está positivada no artigo 145, §1º da CF, o qual dispõe que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte [...]”. Trata-se de um princípio que está “relacionado às possibilidades de cada cidadão em participar na composição dos recursos para que o Estado exerça suas funções constitucionalmente estabelecidas” (VIEIRA, 2017, p. 141)

Em uma representação gráfica¹⁴, a aplicação da territorialidade e a universalidade apresentam as seguintes consequências em relação ao alcance das normas:

Tabela 1 – Territorialidade e Universalidade vs posição do sujeito

<i>Posição do sujeito</i>	<i>Alcance abstrato das normas</i>	
	TERRITORIALIDADE	UNIVERSALIDADE
<i>Não-residentes que produzem rendimentos no território</i>	Territorialidade (fonte)	Territorialidade (fonte)
<i>Residentes que produzem rendimentos no território</i>	Territorialidade (fonte)	Territorialidade (fonte)

¹⁴ Fonte: Adaptação do original em TORRES, 2001b, p. 88-89.

Não-residentes que produzem rendimentos no território no estrangeiro

Indiferente	Indiferente
Indiferente	Universalidade

Residentes que produzem rendimentos no exterior

A comparação acima exhibe a aplicação efetiva das regras de territorialidade e universalidade em cada situação onde ocorre o fato gerador, considerando a influência do local da residência do sujeito para a delimitação do alcance territorial da norma tributária.

Analisando-se o quadro, nota-se que, quando se fala em produção de renda no território do próprio Estado tributante, seja por residente ou não-residente, independentemente do princípio utilizado, ambos definem o local do recolhimento do tributo com base na territorialidade. É apenas no caso de produção de renda de residentes no exterior que haverá uma efetiva diferenciação entre os princípios.

Esta comparação, inclusive, justifica defender-se que o princípio da universalidade não exclui o princípio da territorialidade, mas sim o pressupõe.

O que a tabela demonstra é que o princípio da universalidade é uma forma de atribuição de alcance ultraterritorial para as normas tributáveis, mas com a manutenção, de forma subjacente, do princípio da territorialidade, especialmente porque mesmo a conexão ultraterritorial depende da conexão entre a pessoa e o território. (TORRES, 2001b, p. 89)

Em uma análise do sistema internacional atual e confrontando-se o princípio da territorialidade ao da universalidade, constata-se que a tendência contemporânea é pela adoção do princípio da universalidade.

Essa opção ocorre principalmente porque:

(a) a movimentação de capital no mercado internacional é constante e cada vez maior;

(b) há necessidade de progressividade na tributação, o que é facilitado com a adoção da universalidade, e

(c) se faz cada vez mais necessário o controle da evasão e elusão fiscal internacional, os quais são motivados especialmente pelos “paraísos fiscais” criados por países que possuem políticas fiscais mais benéficas ao contribuinte.

Com relação ao primeiro ponto (a movimentação de capital mundialmente é constante e cada vez maior), a universalidade traz a solução na preocupação em se manter a isonomia no tratamento tributário entre contribuintes de Estados nos quais há grande volume de rendimentos obtidos por seus residentes no exterior, por exemplo. Ou seja, a obtenção de renda por parte de um contribuinte em diversos países, mas que seja residente em apenas um Estado, por exemplo, não será obstáculo para tributação do rendimento global obtido pelo contribuinte.

O segundo ponto (necessidade de progressividade na tributação) trata claramente da necessidade de respeito ao princípio da capacidade contributiva e da progressividade dos impostos frente às categorias redituais¹⁵, princípios que derivam também da isonomia e que fundamentam os sistemas tributários internos e o internacional.

Por fim, o terceiro ponto (necessidade de controle da evasão e elusão¹⁶ fiscal internacional) é o que possui maior influência para a escolha do princípio da universalidade. O combate à evasão e à elusão fiscal constituem alguns dos principais objetivos da regulação da tributação internacional, na busca pelo reequilíbrio do sistema e objetivando desestimular os Estados a adotarem práticas de tributação favorecida, a qual acaba atraindo grande volume de investimentos.

Ao utilizar a base universal e possibilitar o alcance global da tributação, os Estados acabam conseqüentemente sendo mais propensos a adotar políticas conjuntas que busquem a transparência e monitoramento das transações internacionais.

O ponto central da necessidade da utilização de uma base principiológica global é a evolução da economia de forma globalizada, a qual traz enorme impacto e alteração no mercado como um todo. Os Tribunais Superiores reconhecem-na como fator determinante, conforme

¹⁵ Categorias redituais são as categorias que produzem renda com regularidade.

¹⁶ A palavra “evasão” tem origem na palavra *evasio* em latim, que significa “ato de evadir-se”. Trata-se de uma forma de não pagamento de tributo após o fato gerador já ter sido consumado, utilizando-se simulação, dolo ou fraude. Já “elusão”, também possui origem no latim (“*eludere*”), em palavra que significa “evitar”. A elusão não seria uma simulação pois os atos não são encobertos, mas também não pode ser considerada uma economia legítima de tributo, pois nesta situação o contribuinte alcança um benefício por meio de uma “violação indireta” da lei tributária. (CASTRO, 2015, p. 248-251)

destaca o Ministro CASTRO MEIRA¹⁷, em voto proferido em recurso especial no qual se discutia a bitributação internacional:

A economia globalizada notabiliza-se pela reorganização geopolítica do mundo em blocos comerciais, e não mais ideológicos, pela ampliação constante e significativa do comércio internacional e, também, pela proliferação de empresas multinacionais que produzem mercadorias em vários países, simultaneamente, para baratear o custo do processo produtivo.

Reconhece, ainda, o Ministro Relator neste mesmo voto que “em outras palavras, a globalização atenua o conceito – antes rígido – de território, aproximando pessoas, coisas e ideias no tempo e no espaço”.

Ao quebrar-se os conceitos físicos de tempo e espaço, as consequências no âmbito jurídico são inevitáveis. Ultrapassam o âmbito exclusivamente econômico e demandam a redefinição de conceitos que fundamentam todas as normativas, como ocorre especialmente no Direito Tributário Internacional, no qual a questão espacial é determinante.

A alteração de conceitos fundamentais abre margem para novas interpretações, que implicam inexoravelmente na geração de conflitos de competência tributária e, conseqüentemente, no surgimento do fenômeno da pluritributação.

Neste ponto, cumpre destacar ainda um outro fator que acelera a globalização e torna-se, possivelmente, na atualidade, em um fator mais importante do que a globalização em si qual seja, a tecnologia.

Os avanços tecnológicos, especialmente na última década, não só aceleraram a globalização, por meio do acesso instantâneo à informação, como também aumentaram as hipóteses de conflito de normas tributárias.

Tome-se como exemplo o comércio eletrônico (*e-commerce*), o qual possibilita a operação de venda de mercadorias e serviços pela *internet*. Nele, há um fornecedor sediado em um determinado Estado, vendendo para um consumidor que pode residir em um segundo Estado, o qual adquire uma mercadoria possivelmente depositada em um terceiro Estado.

Outro exemplo atual está vinculado à economia compartilhada, representada por aplicativos de viagem em carros particulares, como

¹⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso especial nº 1161467/RS. Relator: Min. Castro Meira. Brasília, julgado em 17 de maio de 2012. Disponível em <<https://www.stj.jus.br>>. Acesso em 12 dez 2017. p. 10.

Uber, Cabify e 99 ou os aplicativos que compartilham quartos ou até mesmo casas inteiras, como ocorre nas operações intermediadas pela *Airbnb*.

Determinar quais normas incidem sobre cada uma destas operações é um desafio ainda não vencido, pois o Direito não evoluiu no mesmo ritmo dessa revolução. O regime jurídico tributário internacional foi desenvolvido em uma época na qual grande parte dos avanços hoje existentes eram inimagináveis.

A tecnologia desafia os conceitos de residência, local do fato gerador, local de desenvolvimento do serviço e todos os demais conceitos de ordem espacial. Atualmente, é possível e muito frequente, por exemplo, um contribuinte que seja brasileiro, trabalhe na Holanda para uma empresa com sede na Índia, prestando serviço para um cliente nos Estados Unidos.

A ideia de territorialidade é completamente sobreposta pela tecnologia, sendo necessário que, para manutenção de princípios como o da isonomia e capacidade contributiva, bem como para se evitar estratégias para não pagamento de tributos, se passe a adotar uma base tributária global.

O problema é que esta base global adotada por cada Estado certamente conflitará, em algum momento, com regramentos dos outros, pois todos os Estados são soberanos e obviamente buscam, em última análise, a preservação de seus interesses internos.

Para AVI-YONAH, o particular problema relacionado à territorialidade está na definição da fonte da renda, especialmente em situações em que as partes envolvidas estão em Estados distintos. Isso porque os efeitos recairão não apenas sobre os Estados de residência das partes envolvidas, mas também em terceiros Estados. Para ilustrar esta situação o autor utiliza o exemplo de um escritório de advocacia com atuação internacional:

O problema específico da territorialidade na área tributária está no fato de que a fonte da renda é difícil de definir. De fato, muitos economistas das finanças públicas alegam que o conceito carece de significado na maioria dos casos. Considere um escritório de advocacia no país A que fornece consultoria sobre as implicações legais da fusão de duas multinacionais cujas sedes estão nos países A e B e cujas operações estão em vinte países ao redor do globo. Qual é a fonte econômica dos lucros da

firma de advocacia? (AVI-YONAH, 2007, p. 27, tradução nossa)¹⁸

Diante de toda essa problematização, considerando o mundo atual, completamente globalizado e tecnológico, o Autor indica que a utilização do princípio da universalidade seria o que melhor atende à necessidade de manutenção da isonomia entre os contribuintes, notadamente entre os que obtêm renda apenas no mercado interno e os que obtêm rendimentos no exterior e beneficiam-se de tratamentos tributários mais favoráveis em outros Estados.

Adotar a base universal auxiliaria na redução na desigualdade com relação à carga fiscal suportada, quando comparados os residentes que produzem rendimentos apenas no interior do Estado (*domiciliary income*) e os que produzem também fora do Estado (*foreign income*) (TORRES, 2001b, p. 86-87).

O Brasil utiliza o princípio da universalidade em conjunto com os elementos da fonte e residência, mas não o da nacionalidade, o qual é utilizado, por exemplo, pelos Estados Unidos da América e pelas Filipinas para tributar seus cidadãos independentemente de onde residam (CASTRO, 2015, p.33).

Em outras palavras, o Brasil tributa a renda de contribuintes residentes no Brasil, independentemente da origem da renda, bem como tributa os rendimentos obtidos por fonte brasileira por não-residentes. (CASTRO, 2015, p.33).

2.4 BITRIBUTAÇÃO DA RENDA. CONCEITOS E PRINCÍPIOS.

A bitributação da renda, também denominada por alguns doutrinadores, como Heleno Taveira Torres, de pluritributação da renda, é questão com frequência discutida no âmbito interno de cada legislação nacional e que também figura como centro das principais discussões sobre a tributação internacional.

¹⁸ “The special problem of territoriality in the tax area is that the source of income is difficult to define. In fact, many public finance economists would claim that the concept lacks meaning in the majority of cases. Consider a law firm in country A that provides advice on the legal implications of merger of two multinationals whose parents are in countries A and B and whose operations are in twenty countries around the globe. What is the economic source of the law firm’s income?”

Para esse doutrinador, o fenômeno da pluritributação tem origem especialmente na adoção por alguns países do princípio da universalidade no regime de tributação da renda com relação às pessoas jurídicas. Isso porque a aplicação de um critério de tributação que adote uma base global/universal (“*worldwide income taxation*”) acaba por formar uma concorrência de pretensões tributárias. (TORRES, 2001p, p. 371).

A pluritributação internacional da renda é um dos grandes desafios do Direito Tributário Internacional, podendo definir-se esse fenômeno como:

[...] a legítima exigência a um mesmo sujeito passivo, por dois ou mais Estados soberanos, autônoma e internamente a cada um, de créditos tributários decorrentes da aplicação de tributos materialmente semelhantes, a partir de um mesmo suporte fático. (TORRES, 2001b, p. 200).

De forma simples e objetiva, CASTRO resume a situação que ocasiona a bitributação como aquela em que dois países, um o Estado da Fonte e outro o Estado da Residência, “enxergam” um mesmo fato de forma distinta, o que ocasiona pretensões e direitos fiscais de ambos os lados (CASTRO, 2015. p. 29).

Assim, a dupla tributação ocorre, basicamente, porque os Estados não tributam apenas as transações ocorrida em seu território, mas também transações em outros Estados que trazem benefícios financeiros para seus residentes, num ato que VOGEL chama de sobreposição dos Estados (VOGEL, 1986, p.4).

Existem, ainda, outros fatores que acabam por gerar a dupla tributação, como por exemplo (a) quando uma pessoa possui domicílio em um ou mais Estados, simultaneamente, (b) quando a interpretação das legislações de diferentes Estados conduz à conclusão de que a transação ocorreu dentro desses Estados ou (c) quando certos Estados simplesmente tributam seus cidadãos de forma global, independentemente do Estado onde residam (VOGEL, 1986, p.6).

Em síntese, a bi/pluritributação internacional é o concurso de diferentes Estados com soberania fiscal, cujas normas originam a incidência de tributação simultânea sobre um mesmo fato gerador, gerando no âmbito de cada Estados a formação de crédito tributário.

Isto é, há um fato-evento tributável, o qual se enquadra na hipótese de incidência de tributos exigidos por Estados distintos, culminando no

legítimo lançamento do crédito tributário contra o sujeito passivo em todos os Estados cujas legislações autorizam a incidência.

A conceituação da pluritributação não teve muita atenção das doutrinas anglo-saxônica, inglesa e americana, as quais estavam mais atentas às questões técnicas do que preocupadas com a formação de uma doutrina.

Foi na Itália, por meio do jurista Fasolis que surgiu a primeira contribuição relevante para o conceito, dividindo a dupla tributação em material subjetiva e material objetivo. A dupla tributação subjetiva ocorreria quando, por parte de vários Estados soberanos incidissem várias normas jurídicas sobre o mesmo objeto. Já a dupla tributação material representa a incidência de mais de um tributo sobre um mesmo rendimento pela mesma autoridade. (TORRES, 2001b, p. 390)

Ao tratar-se de dupla tributação, é importante inicialmente definir-se dois conceitos distintos: dupla tributação jurídica e dupla tributação econômica.

2.4.1 Dupla Tributação Jurídica e Dupla Tributação Econômica

A dupla tributação jurídica ocorre quando dois países tributam o mesmo fato simultaneamente. Ela é definida pela Convenção Modelo da OECD¹⁹²⁰, a qual será detalhadamente trabalhada nos capítulos seguintes, como “a imposição de tributos comparáveis em dois (ou mais) Estados sobre o mesmo contribuinte, em relação ao mesmo assunto e em períodos idênticos”²¹.

Ela ocorre especialmente porque os Estados utilizam diferentes princípios ao tratarem de responsabilidade fiscal e porque os conceitos de fonte e residência também variam dentro da legislação de cada Estado e muitas vezes se sobrepõem (BARENFELD, 2005, p. 84-85)

A responsabilidade fiscal pode ser definida com base em três princípios: princípio da residência, princípio da fonte e princípio da cidadania. Cada um desses princípios possui conceitos distintos e conflitantes nas legislações internas, de modo que cada Estado, ao utilizar

¹⁹ Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico.

²⁰ Convenção Modelo disponível no link <http://www.oecd.org/tax/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>. Acesso em 20 jan 2018.

²¹ Tradução nossa. “the imposition of comparable taxes in two (or more) States on the same taxpayer in respect of the same subject matter and for identical periods.”

um diferente princípio para definir a responsabilidade fiscal, acaba por se sobrepor a outros Estados.

Isso porque, pelo princípio da residência, o Estado tributa a totalidade dos rendimentos de seu residente, ainda que obtidos no exterior. Já pelo princípio da fonte, o país tributa tudo o que é produzido em seu território e, por fim, pelo princípio da cidadania, é tributado pelo Estado todo rendimento obtido por seu cidadão (BARENFELD, 2005, p. 85)

Em um cenário extremo, podem-se imaginar três Estados, em que cada um adota um dos princípios citados (Estado A, B e C). Também é possível conjecturar uma situação em que uma pessoa que reside no país A, possui nacionalidade no país B e obtém rendimentos de uma fonte situada no país C. Nessa hipótese, o contribuinte estaria submetido à tripla tributação de um mesmo rendimento.

O mesmo ocorre com a divergência de conceitos quanto à fonte e residência. Um mesmo contribuinte pode ser considerado residente em dois Estados distintos, gerando a mesma sobreposição de tributação.

A dupla tributação econômica, ao contrário da dupla tributação jurídica, é de caráter doméstico e pode ser definida como “a imposição de tributos sobre o mesmo rendimento quando nas mãos de diferentes contribuintes”²² (BARENFELD, 2005, p. 86, tradução nossa). Em outras palavras, há a tributação de contribuintes diversos por conta de um mesmo rendimento (CASTRO, 2015. p. 29).

Assim, possui natureza interna e ocorre com a incidência de tributo com relação a diferentes contribuintes sobre a mesma renda.

Essa bitributação, ao contrário da jurídica, pode ser considerada como intencional, uma vez que foi deliberadamente estabelecida pelos Estados, ao contrário da dupla tributação jurídica que, via de regra, não é intencional (BARENFELD, 2005, p. 86).

2.4.2 Bitributação e a tributação por base universal

Ao tratar-se da bitributação no âmbito internacional é muito importante esclarecer-se que a aplicação de um princípio de base universal não atribui a uma norma interna eficácia ultraterritorial. Se assim fosse, estar-se-ia ferindo princípios básicos das relações internacionais, como o da soberania. O que ocorre, como didaticamente

²² “the imposition of tax on the same income in the hands of different taxpayers”.

explica TORRES (2001b, p. 372-373), é que as normas emanadas por um determinado Estado:

[...] só incidem quando as regras de locação já definiram, nos termos da conexão, o local de sua formação (fora do território). Assim, verificada a conexão pessoal (residente, não-residente), estabelecida a localização da fonte do rendimento (dentro, fora do território), qualificada a categoria dos rendimentos como sujeitos à tributação e, com isso, identificados os elementos de estraneidade do fato-evento, aperfeiçoa-se, internamente, territorialmente, a composição da regra-matriz de incidência da norma impositiva que incidirá, formando a respectiva obrigação tributária para os sujeitos conexas àquele fato.

Ou seja, a regra-matriz de incidência da norma aperfeiçoa-se sempre no âmbito interno do Estado, após verificados todos os requisitos que compõem os elementos autorizadores da tributação. Apenas os elementos são buscados no exterior, mas a formação da hipótese de incidência e do próprio crédito tributário ocorrem internamente.

O concurso de pretensões tributárias, desse modo, sempre ocorrerá entre normas que possuem eficácia limitada aos seus respectivos territórios soberanos, constituindo-se créditos tributários imputados a um mesmo sujeito passivo por conta da semelhança de critérios materiais (TORRES, 2001p, p. 373).

Para se encontrar uma solução para a questão, é essencial identificar quais os fatos que originam a disputa normativa. Os fatos se encontram no plano concreto e atraem a incidência da norma jurídica conforme as hipóteses de incidência elencadas pela lei, tornando este fato um fato-evento tributável, ocasionando a constituição do crédito tributário.

Quando a subsunção do fato à norma coincide com a aplicação de legislações de diversos Estados sobre o mesmo fato de forma legítima, surge a pluritributação internacional (TORRES, 2001b, p. 402). Trata-se de um problema que supera a barreira estritamente jurídica, apresentando impactos também na ordem econômica, o que torna ainda mais importante a sua análise.

A dupla tributação apresenta impacto no desenvolvimento econômico diretamente, quando se considera a incidência dúplice de tributos em si, e, também, indiretamente ao, por exemplo, influenciar na

decisão sobre migração de investimentos internacionais entre países, os quais consideram a bitributação um impacto financeiro negativo (CASTRO, 2015, p. 28-29).

Por se tratar de questão que afeta diretamente dois Estados soberanos distintos, os quais diante de seu direito interno são legítimos para a exigência de determinado tributo, a sua regulação dependerá justamente dos mecanismos que estabilizam as relações internacionais de cada Estado soberano.

Um destes mecanismos é a celebração de tratados e convenções para regular a pluritributação internacional, pois somente um acordo pode harmonizar o cenário tributário, já que para ambos os Estados a exigência fiscal é legítima, considerando o respectivo direito interno.

Ainda sobre os impactos econômicos, há um outro fenômeno que também deve ser considerado, que é a dupla “não tributação”. Trata-se da hipótese na qual o contribuinte, utilizando-se do conjunto de normas de Estados distintos, realiza o redirecionamento de seu domicílio e operações, de modo a “legalmente” eximir-se do pagamento dos tributos, uma vez que suas operações, da forma como estruturadas, não atraem a incidência de nenhuma norma de tributação nos Estados envolvidos em sua atividade.

Trata-se de uma prática que traz tanta preocupação quanto a bitributação em si. Esse fenômeno é resultado normalmente de planejamentos tributários que evoluem grandes estratégias de instalação de sede, unidades produtivas e deslocamento de centrais de controle de corporações, no que ficou conhecido como planejamento tributário agressivo²³.

Certas companhias utilizam-se de falhas nas legislações de diversos países, especialmente com relação às definições dos elementos de conexão, de modo a simular um cenário no qual dentro das normas de cada país a operação não seria tributável. Assim, a empresa ou grupo

²³ “A expressão “planejamento tributário agressivo” surge, de um lado, para se referir de forma geral a planejamentos que as Administrações Tributárias simplesmente não toleram, sejam eles estruturados a partir de situações lícitas ou ilícitas (abusivas, artificiais, fraudulentas etc.) (BECERRA, 2013, IBFD Online Book), ou, de outro lado, para se referir especificamente àqueles planejamentos decorrentes da tomada de posições fiscais “audaciosas” (SCHOUERI, 2016, p. 31) e que permitem uma economia tributária significativa àquele que se submeter aos seus riscos (BARRETO; TAKANO, 2016, p. 991-992)”. (TAKANO, 2017, p. 37)

econômico não paga o tributo ou paga muito menos do que pagaria nos demais países, não apenas por falha na legislação, mas também por um grande benefício concedido para determinados grupos. Esses benefícios muitas vezes são criados propositalmente por alguns Estados para atrair uma empresa específica ou um grupo para o seu território.

Um exemplo dessa atuação estatal que acabou auxiliando o contribuinte a praticamente não pagar tributos é o que envolveu a Amazon.com e o Estado de Luxemburgo em caso analisado pela Comissão Europeia no ano de 2017²⁴.

Concluiu-se que Luxemburgo concedeu benefício fiscal indevido para a Amazon.com, estimado em 250 milhões de euros, ao permitir o pagamento de valor substancialmente inferior à tributação à qual eram submetidas outras empresas.

A estrutura montada, basicamente, criou duas empresas, sendo uma a empresa que realiza as operações e outra que seria a *holding* detentora de certos direitos de propriedade intelectual, a qual era uma sociedade limitada, sem atividade comercial e sem funcionários e atuava como intermediadora da empresa de operações e a Amazon.com nos Estados Unidos.

As empresas estabeleceram um acordo de compartilhamento de custos vinculados à propriedade intelectual, de modo a justificar pagamentos entre as sociedades. Conforme as leis tributárias de Luxemburgo, a *holding* não estaria sujeita à tributação em Luxemburgo, com base na sua estrutura jurídica societária.

O caso foi analisado pela Comissão Europeia, a qual concluiu pela irregularidade do benefício concedido, determinando o devido pagamento dos valores não pagos por conta do incentivo concedido por Luxemburgo.

Dado o exemplo, imprescindível deduzir que a harmonização do sistema tributário internacional, visto como o conjunto de tratados e convenções assinadas pelos Estados soberanos, oriundos em grande parte de decisões e orientações de organizações internacionais, é fato essencial para que se evite, por um lado, a imposição de múltipla tributação sobre um mesmo rendimento, mas que também permita a existência de maior transparência em relação às práticas político-econômica tributárias adotadas por cada Estado.

²⁴ As informações relativas ao caso Amazon.com e Luxemburgo foram retiradas diretamente do *press release* apresentado pela Comissão europeia e 4 de outubro de 2017, em seu site oficial: < http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-3701_en.htm>. Acesso em 1º de março de 2018.

Não se trata de controlar a produção legislativa interna ou de interferir na soberania dos Estados, mas sim da adoção de uma política internacional que não permita benefícios fiscais que violem princípios fundamentais na tributação, como o princípio da igualdade e da capacidade contributiva.

2.5 O ARTIGO 98 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E A INFLUÊNCIA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS E CONVENÇÕES NO DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNO

Neste cenário de disputas pelo direito de tributação de um determinado fato gerador oriundo de transações que envolvem agentes internacionais, os acordos internacionais contra a bitributação ganham importância.

É o Direito Tributário Internacional que criará as regras para evitar a dupla tributação, utilizando-se especialmente dos tratados para tal regulação (VOGEL, 1986, p.7).

Os tratados são documentos internacionais, por meio dos quais os Estados signatários concordam em seguir determinadas regras nas relações mantidas entre os próprios signatários.

Consistem basicamente “em instrumentos de Direito Internacional Público, de caráter bilateral, por meio dos quais os países delimitam a sua soberania fiscal em relação a situações de caráter internacional” (CASTRO, 2015, p. 30), tendo por objetivo a repartição de competências em matéria tributária e, obviamente, buscando evitar a bitributação da renda. Por se tratarem de instrumentos internacionais, cada Estado estabelece regras específicas para a internalização dos acordos e início de sua eficácia.

A legislação interna brasileira possui um dispositivo específico para tratar da recepção pelo Brasil e dos efeitos dos tratados internacionais em matéria tributária em relação às demais normas brasileiras.

Trata-se do artigo 98 do Código Tributário Nacional - CTN, o qual dispõe que “os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”, possuindo referido dispositivo duas funções principais.

A primeira é determinar a recepção sistêmica da legislação convencional e a segunda de determinar a forma de execução destas, proibindo qualquer tentativa unilateral de alteração da norma incorporada.

Consiste não apenas em uma reafirmação do princípio *pacta sunt servanda intra pars*, mas também do princípio da prevalência de aplicabilidade das normas internacionais sobre as normas internas. (TORRES, 2001b, p. 579).

A previsão de que os acordos internacionais devem ser respeitados pelas normas posteriores visa prevenir que uma manobra legislativa interna possa alterar a norma suspensa pela convenção, na tentativa de voltar a aplicar o dispositivo internamente, ainda que contrariamente ao tratado firmado.

Com relação à palavra “revogam”, existente no texto do art. 98 do CTN, é importante destacar que a norma interna não será efetivamente revogada, mas sim perderá sua eficácia, a qual restará suspensa apenas em relação aos Estados contratantes do pacto firmado e enquanto for vigente o acordo, o que TORRES (2001b, p. 579) chama de revogação funcional. Importante destacar que a recepção dos tratados pelo ordenamento jurídico brasileiro, por evidência, está condicionada à conformidade dos mesmos com a Constituição Federal.

Ultrapassado tal requisito, os tratados passam a suspender a eficácia técnica das normas internas infraconstitucionais que disponham de forma diversa ao acordado por via dos tratados e convenções, situação que, conforme analisou NUNES (2010, p. 223), vem sendo aceita pelos tribunais brasileiros, incluindo os Tribunais Superiores.

O Superior Tribunal de Justiça, em oportunidade na qual analisou questão envolvendo as Convenções Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá, na qual se discutia a hierarquia entre normas internas e as convenções internacionais, reconheceu a prevalência do disposto nas convenções, em acórdão da lavra do Ministro Castro Meira²⁵, assim ementado:

TRIBUTÁRIO. CONVENÇÕES INTERNACIONAIS CONTRA A BITRIBUTAÇÃO. BRASIL-ALEMANHA E BRASIL-CANADÁ. ARTS. VII E XXI. RENDIMENTOS AUFERIDOS POR EMPRESAS ESTRANGEIRAS PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS À EMPRESA BRASILEIRA. [...] PREVALÊNCIA DAS CONVENÇÕES SOBRE O ART. 7º DA LEI 9.779/99. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE.

²⁵ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. REsp 1161467/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/05/2012, DJe 01/06/2012.

ART. 98 DO CTN. CORRETA INTERPRETAÇÃO.

Ao ser analisada a ementa do acórdão, conclui-se que o Superior Tribunal de Justiça considerou que a alegada antinomia entre a norma interna e a norma convencional é resolvida pela regra da especialidade, mesmo que a norma interna seja posterior.

Neste ponto, nota-se claramente a aplicação da já citada parte final do art. 98 do CTN, em que resta claro que mesmo uma alteração legislativa interna de forma unilateral não prejudica a aplicação do que restou acordado na respectiva convenção.

O mencionado precedente estabeleceu, então, que o art. VII das Convenções Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá prevalece sobre a regra inserta na legislação interna, uma vez que a norma internacional é especial e aplica-se exclusivamente com relação aos países signatários do acordo.

Na leitura realizada pelo Superior Tribunal de Justiça, prevaleceu o entendimento de que as normas convencionais devem sobrepor-se ao direito interno. Note-se, porém, que não por uma questão de hierarquia, mas sim pela regra da especialidade,²⁶ entendendo a referida corte que a especialidade é regra retirada do próprio artigo 98 do CTN.

Contudo, considerando-se o que defende não apenas Renato Nunes, como já citado, mas também Heleno Torres, reafirma-se que, ao se internalizar uma convenção ou tratado internacional, a lei doméstica resta apenas “funcionalmente” revogada.

Isso porque para que os tratados evitem a bitributação, por exemplo, apenas prevalecerá a convenção com relação às questões que buscam esse fim, permanecendo a aplicação da norma interna para todos os demais casos.

A conclusão é que o legislador, ao elaborar o art. 98 do CTN, teve por objetivo prever que os tratados tributários prevaleceriam em relação à legislação interna (ROCHA, 2013, p. 115), enquanto o Código Tributário Nacional, por possuir *status* de lei complementar, pôde prever esta diretriz dentro das normas gerais de direito tributário, conforme autorização concedida pela Constituição Federal (art. 146, III da CF).

Cumpra apenas destacar que referido posicionamento não é unânime, existindo aqueles que questionam a constitucionalidade do art. 98 do CTN, como por exemplo Sérgio André Rocha.

Para o autor, a alegação de o artigo 98 ser válido por decorrer de uma lei complementar que traz normas gerais de Direito Tributário, por

²⁶ Este tema será aprofundado no item 3.5

si só, não o torna constitucional. Isso porque a supremacia dos tratados e convenções internacionais sobre o direito interno não estaria inserida nas normas gerais de Direito Tributário, não constando tal previsão nem mesmo nos limites do poder de tributar elencados pela Constituição Federal (ROCHA, 2010, p.65).

Considerando-se que o Código Tributário Nacional possui status de lei complementar é evidente que este encontra limitações na Constituição Federal. Assim, para ROCHA (2013, p. 115), inexistindo disposição constitucional expressa quanto à supremacia do direito internacional sobre o direito interno, não há como atribuir aos tratados internacionais posição de superioridade hierárquica.

Na presente dissertação, adotar-se-á o entendimento de que o artigo 98 do CTN representa, sim, uma expressão de superioridade dos tratados internacionais, não havendo que se falar em inconstitucionalidade do texto, conforme toda a fundamentação já apresentada e também por entender-se que o ato de celebrar acordos internacionais bilaterais é voluntariamente praticado pelo próprio representante do Estado soberano. Com isso, considera-se que o próprio Estado optou por eleger a aplicação de uma norma internacional.

2.6 A PREVALÊNCIA DOS TRATADOS SOBRE A LEGISLAÇÃO INTERNA.

Há situações em que se torna inevitável o conflito entre a disposição de um tratado e certa norma interna de um Estado. Referidos conflitos podem ser resolvidos no âmbito do direito interno, quando a aplicação de um tratado internacional resultar em oposição com normas internas e o prejudicado busca a solução por meio do Poder Judiciário (VALADÃO, 2000, p. 223).

Há, ainda, a hipótese de a resolução ocorrer no âmbito internacional, “quando a aplicação de uma regra tributária entra em choque com um tratado e gera insatisfação de outra Pessoa Jurídica de Direito Público (ou um nacional de outro Estado que tem sua reclamação por este endossada)” (VALADÃO, 2000, p. 323).

Ao imaginar-se a resolução de um conflito no âmbito interno, existem dois tipos de situação. A primeira é o conflito direto com a Constituição e a segunda é o conflito com normas infraconstitucionais.

Aprofundando-se na discussão sobre a prevalência ou não dos tratados internacionais sobre a legislação interna, especialmente em matéria tributária, os conflitos entre normas de diversas origens devem

ser, primeiramente, resolvidos com base na premissa da adoção pelo Estado do sistema monista ou dualista.

A teoria dualista assume que o direito internacional e interno são sistemas jurídicos distintos, levantando-se assim o inevitável questionamento sobre a existência de superioridade ou não entre os dois sistemas (MALANCZUK, 1997, p. 63, tradução nossa)²⁷.

Nesta teoria o direito interno e o internacional são ordens jurídicas independentes, de modo que os tratados não são automaticamente incorporados no ordenamento jurídico interno do Estado:

Para o dualismo jurídico, o direito interno e o direito internacional tratam-se de duas ordens jurídicas distintas e segregadas. [...] Consequência da posição dualista é que não seria possível a existência de qualquer conflito normativo entre o direito interno e o internacional. [...] Aspecto relevante do dualismo jurídico é a impossibilidade de aplicação direta dos tratados na ordem interna, a qual seria sempre dependente da ‘internalização’ da regra pactícia mediante a edição de norma interna, configurando a ‘teoria da incorporação’ do direito internacional. (ROCHA, 2010, p. 28)

O caráter independente dos sistemas é destacado por CRAWFORD (2012, p. 48, tradução nossa)²⁸, ressaltando que, para o dualismo, o direito internacional é entendido como uma lei entre os Estados, enquanto que a

²⁷ “The first doctrine is called the dualist (or pluralist) view, and assumes that international law and municipal law are two separate legal systems which exist independently of each other. The central question then is whether one system is superior to the other”

²⁸ Dualism emphasizes the distinct and independent character of the international and national legal systems. International law is perceived as a law between states whereas national law applies within a state, regulating the relations of its citizens with each other and with that state. Neither legal order has the power to create or alter rules of the other. When international law applies in whole or in part within any national legal system, this is because of a rule of that system giving effect to international law. In case of a conflict between international law and national law, the dualist would assume that a national court would apply national law, or at least that it is for the national system to decide which rule is to prevail.

lei interna se aplica internamente em cada Estado. O direito internacional somente é aplicado no sistema jurídico interno, quando existir uma regra do direito interno que atribua eficácia para a norma internacional. O conflito entre normas internacionais e internas, para os dualistas, seria resolvido pela aplicação das normas internas do Estado.

Posição diametralmente oposta é a adotada pelo monismo jurídico. “Para os países que adotam esta teoria, o direito interno e o direito internacional formam um sistema jurídico integrado. Assim, visualiza-se uma ordem jurídica que congrega direito internacional e direito interno” (ROCHA, 2010, p.28).

O monismo defende a unicidade do ordenamento jurídico internacional e interno, estando as normas interligadas de modo que o direito internacional se aplica diretamente no ordenamento interno (CRAWFORD, 2012, p. 48, tradução nossa)²⁹.

MALANCZUK (1997, p. 63, tradução nossa)³⁰, destaca que a versão mais radical da teoria monista é a defendida por Kelsen, *verbis*:

A versão mais radical da abordagem monista foi formulada por Kelsen. Na sua opinião, a fonte final da validade de toda a lei derivada de uma regra básica ("Grundnorm") do direito internacional. A teoria de Kelsen levou à conclusão de que todas as regras do direito internacional eram supremas em relação ao direito municipal, que uma lei municipal incompatível com o direito internacional era automaticamente nula e nula e que as regras do direito internacional eram diretamente aplicáveis na esfera doméstica dos estados.

²⁹ Monism postulates that national and international law form one single legal order, or at least a number of interlocking orders which should be presumed to be coherent and consistent. On that basis international law can be applied directly within the national legal order.

³⁰ “The most radical version of the monist approach was formulated by Kelsen. In his view, the ultimate source of the validity of all law derived from a basic rule (‘Grundnorm’) of international law. Kelsen’s theory led to the conclusion that all rules of international law were supreme over municipal law, that a municipal law inconsistent with international law was automatically null and void and that rules of international law were directly applicable in the domestic sphere of states.”

A teoria monista ainda é dividida em duas subcategorias (ROCHA, 2010, p.28-29):

- (a) a categorias dos países que adotam o monismo com prevalência do direito interno sobre o internacional; e
- (b) a categoria dos países que adotam o monismo com prevalência do direito internacional sobre o direito interno.

Dentre essas duas categorias monistas, prevalece na doutrina e nas Cortes internacionais a que estabelece a prevalência do direito internacional (ROCHA, 2010, p.49). A própria Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (1969), em seu art. 27³¹, estabeleceu a primazia do direito internacional sobre o direito interno, ao dispor que um Estado não pode invocar normas de direito interno para justificar o descumprimento de um tratado.

Cada Estado é livre para decidir a forma como cada norma internacional será internalizada, sendo que para AMATUCCI (2006, p.155) existem basicamente dois tipos de países:

- (a) Internalização direta – São aqueles como França, Japão e Holanda, onde os tratados são automaticamente internalizados quando ratificados e são autoaplicáveis, sendo que em alguns casos, como na Alemanha e Itália, o tratado precisa ser aprovado pelo parlamento, mas sem necessidade de edição de norma interna;
- (b) Internalização indireta – São exemplos Canadá, Índia e Reino Unido, onde a internalização dos tratados depende de procedimento próprio, sendo aplicáveis as normas internacionais apenas após o fim deste procedimento.

No Brasil a celebração de tratados, convenções e atos internacionais é de competência exclusiva do Presidente da República, conforme art. 84, VIII da CF³². Porém, ainda que a ratificação e

³¹ Art. 27. [...]Um Estado-parte de um tratado não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado.

³² Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:[...] VIII - celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional;

internalização efetiva dependa de ato do Presidente da República, é necessário o referendo por parte do Congresso Nacional³³.

Considerando a forma que a Constituição brasileira regula a recepção dos acordos internacionais, é possível afirmar que o Brasil adota o dualismo, uma vez que a internalização de tratados depende de decreto legislativo.

Porém, há também como entender o Brasil como optante por um sistema monista moderado, posição esta entendida pelo autor do presente trabalho como a mais adequada à política de internalização adotada pelo Brasil.

Isso porque, apesar de ser exigida a ratificação do Congresso Nacional para a internalização de uma norma internacional, este ato consiste apenas em uma autorização para celebração de tratado, sendo discricionário ao Presidente a edição do ato do que definirá pela adesão ao instrumento e que dará publicidade ao pacto (artigo 84, VIII da CF) não havendo independência entre o ato interno e o externo.

MALANCZUK (1997, p. 63, tradução nossa)³⁴ defende que a combinação entre as duas teorias decorre do fato de que a oposição inicialmente criada entre monismo e dualismo passou a não mais refletir a prática dos Estados. Assim, ocorreu uma aproximação entre as duas teorias.

Cumprir destacar que, no Brasil, em que pese o reconhecimento do monismo moderado, as decisões judiciais muitas vezes divergem sobre a posição hierárquica dos tratados em relação à legislação interna.

O Supremo Tribunal Federal por vezes já definiu que as normas dos tratados internacionais tributários se sobrepõem à legislação interna, porém, utilizando-se do critério da especialidade e não o da hierarquia das

³³ Art. 49. 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;

³⁴ In reality, the opposing schools of dualism and monism did not adequately reflect actual state practice and were thus forced to modify their original positions in many respects, bringing them closer to each other, without, however, producing a conclusive answer on the true relationship between international law and municipal law. As a rule of thumb, it may be said that the ideological background to dualist doctrines is strongly coloured by an adherence to positivism and an emphasis on the theory of sovereignty, while monist schools are more inclined to follow natural law thinking and liberal ideas of a world society

normas³⁵, assim como ocorreu com o Superior Tribunal de Justiça no julgamento citado no item 2.5 deste capítulo.

Isso porque, desde o julgamento do Recurso Extraordinário nº 80.004³⁶ pelo Supremo Tribunal Federal, “fixou-se o entendimento de que os tratados internacionais estão no mesmo patamar hierárquico das leis ordinárias” (ROCHA, 2010, p. 54). Assim, qualquer alegação de antinomia deve ser solucionada não pelo critério da hierarquia, mas sim pelos critérios cronológico e da especialidade.

Apesar dessa posição, a leitura objetiva do art. 98 da Constituição Federal dá a entender que um conflito de normas pode sim ser resolvido pelo critério da hierarquia, com sobreposição dos tratados internacionais sobre a legislação interna.

Isso porque, mais do que positivada no Código Tributário Nacional, essa conclusão decorre da própria leitura do sistema de internalização dos tratados internacionais pelo Brasil.

³⁵ A regra de especialidade é defendida por grande parte da doutrina: “entendemos que o critério da especialidade dos acordos contra a bitributação justifica a sua prevalência sobre as normas tributárias internas, e, portanto, a interpretação dos acordos é também dotada de especialidade, não se aplicando, como regra geral, as normas de interpretação de Direito Tributário interna na interpretação dos acordos contra a bitributação” (CASTRO, 2015, p. 90).

³⁶ CONVENÇÃO DE GENEVRA, LEI UNIFORME SOBRE LETRAS DE CÂMBIO E NOTAS PROMISSÓRIAS - AVAL APOSTO A NOTA PROMISSÓRIA NÃO REGISTRADA NO PRAZO LEGAL - IMPOSSIBILIDADE DE SER O AVALISTA AÇIONADO, MESMO PELAS VIAS ORDINÁRIAS. VALIDADE DO DECRETO-LEI Nº 427, DE 22.01.1969. EMBORA A CONVENÇÃO DE GENEVRA QUE PREVIU UMA LEI UNIFORME SOBRE LETRAS DE CÂMBIO E NOTAS PROMISSÓRIAS TENHA APLICABILIDADE NO DIREITO INTERNO BRASILEIRO, NÃO SE SOBREPÕE ELA ÀS LEIS DO PAÍS, DISSO DECORRENDO A CONSTITUCIONALIDADE E CONSEQUENTE VALIDADE DO DEC-LEI Nº 427/69, QUE INSTITUI O REGISTRO OBRIGATÓRIO DA NOTA PROMISSÓRIA EM REPARTIÇÃO FAZENDÁRIA, SOB PENA DE NULIDADE DO TÍTULO. SENDO O AVAL UM INSTITUTO DO DIREITO CAMBIÁRIO, INEXISTENTE SERÁ ELE SE RECONHECIDA A NULIDADE DO TÍTULO CAMBIAL A QUE FOI APOSTO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO. (RE 80004, Relator(a): Min. XAVIER DE ALBUQUERQUE, Tribunal Pleno, julgado em 01/06/1977, DJ 29-12-1977 PP-09433 EMENT VOL-01083-04 PP-00915 RTJ VOL-00083-03 PP-00809)

Há uma ratificação dos termos do tratado, ou seja, uma espontânea e legítima aprovação expressa de seus termos, de modo que, uma vez ratificado, este se sobrepõe ao que possa conflitar com seus dispositivos.

Porém, em uma análise histórica e crítica, ROCHA (2013, p. 143-144) defende que não há como considerar-se que o artigo 98 do CTN atribui aos tratados internacionais superioridade em relação às normas internas. Para o autor “o artigo 98 é decorrência de um aqodamento do legislativo tributário, que no exercício do futurismo tentou antever qual ser a posição se se cristalizaria na Corte Suprema”.

Como já destacado, a Constituição Federal brasileira é reticente quanto ao relacionamento dos tratados internacionais com a legislação interna, mas, por outro lado, possui previsões gerais que deixam clara a força normativa daqueles no direito interno.

São regras como, por exemplo, a disposição do §2º do art. 5º da Constituição Federal, pela qual consta expressamente 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”.

Porém é sempre necessário identificar-se a limitação do dispositivo mediante uma apurada interpretação, pois o §2º do art. 5º da Constituição Federal, por exemplo, ao prever o não afastamento das previsões convencionais, o faz especificamente em relação aos direitos e garantias fundamentais.

Assim, um tratado em matéria tributária não necessariamente se enquadraria no mencionado dispositivo, pois “embora seja possível falar em um princípio [...] da não tributação, não poderá esta [...] ser direito fundamental do homem enquanto contribuinte” (ROCHA, 2010, p. 57).

A Constituição brasileira confere ao seu órgão máximo de controle de constitucionalidade, o Supremo Tribunal Federal, o poder de analisar e declarar a inconstitucionalidade de um tratado, nos termos do art. 101, III, b, da Constituição Federal – CF.

Porém esta previsão por si só não significa que os tratados possuem posição hierárquica inferior à Constituição Federal. A própria CF dispõe, em seu art. 5, §2º, que as normas com origem em tratados firmados pelo Brasil não são excluídas por normas internas, trazendo também expressamente aos tratados e convenções que versem sobre direitos humanos a possibilidade de serem internalizadas com *status* de emendas à Constituição (art. 5º, §3º da CF). (ROCHA, 2010, p. 57).

Assim, a incompatibilidade dos tratados em relação a Constituição Federal pode ser questionada, mas sem representar uma atribuição de

posição hierárquica inferior para os tratados. É necessário que se encontre um consenso que aproxime a solução do conflito:

Partindo-se da premissa de que os acordos internacionais contra a bitributação têm por principal escopo a ‘equalização de pretensões fiscais coincidentes’ entre os Estados Contratantes, esse objetivo somente será adequadamente alcançado se houver uma interpretação comum e consensual destes Estados, buscando-se um mesmo entendimento para evitar a dupla tributação renda derivada das operações que envolvem esses mesmos Estados. (CASTRO, 2015, p. 90).

Conforme já destacado e reafirmado por VALADÃO (2000, p, 228), a análise de incompatibilidade, via de regra, conforme diversos julgados já existentes, é resolvida pelos critérios da temporalidade (lei posterior revoga lei anterior³⁷) ou da especialidade.

Conclui-se assim que a prevalência dos tratados internacionais sobre a legislação interna é vista por muitos não por uma questão de hierarquia normativa, fugindo dos questionamentos sobre o status da norma internacional face a legislação interna.

Tratar-se-ia, na verdade, de uma norma específica, de modo que o princípio da especialidade resolvesse a situação sem que fosse necessário confrontar as formas de forma estrutural, questionando-se a posição de uma normativa internacional frente à eficácia de normas internas.

O resultado, por consequência, é que, no caso de um conflito entre norma interna e norma prevista em acordo internacional tributário, esta prevalecerá sobre aquela.

Entretanto, conforme CASTRO (2015, p.91) destaca, muitos doutrinadores defendem que os acordos contra bitributação, por sua natureza, prevalecem sobre a legislação interna. Para Alberto Xavier, as normas dispostas em acordos internacionais possuem *status* constitucional, aplicando-se assim o critério hierárquico. Já Betina Gruppenmacher entende que a preponderância dos acordos internacionais se dá em função do princípio do *pacta sunt servanda*.

³⁷ Neste ponto é importante destacar que, esta análise deve levar em consideração o art. 98 da CF, especialmente sobre sua previsão de manutenção da suspensão da eficácia da norma incompatível com o tratado em matéria tributária, ainda que posteriormente haja alteração legislativa.

Mais do que isso, GRUPENMACHER (2016, p. 65) afirma que é necessário respeitar-se a boa-fé e a segurança jurídica das partes que assinaram o compromisso internacional, devendo cumpri-lo em seu âmbito interno, até mesmo para evitar uma desmoralização do Estado no cenário internacional.

Para CASTRO (2015, p.91), Luis Eduardo Schoueri, por exemplo, não enxerga as normas internacionais como especiais, mas sim normas distintas das normas internas e por tratarem de temas diferenciado e serem instrumentos bilaterais, devem prevalecer em relação à uma norma produzida unilateralmente.

A reflexão realizada por Schoueri, leva ao questionamento sobre a real existência de antinomia entre uma norma interna e uma norma convencional, pois um acordo bilateral tributário não cria norma tributária propriamente dita, até porque não poderia, tratando as convenções de regras de competência distintas das regras versadas na legislação interna.

Nesse ponto, pede-se vênia ao citado Autor para discordar de sua posição, pois no âmbito internacional os tratados devem ser recepcionados como novas normas tributárias, uma vez que, após incorporadas na legislação interna, possuem o poder inclusive de suspender a eficácia de normas domésticas que a contraponham.

3 CONVENÇÕES BRASILEIRAS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO DA RENDA E O SISTEMA TRIBUTÁRIO INTERNO

3.1 INTRODUÇÃO

As convenções ou tratados internacionais para evitar a dupla tributação são responsáveis por grande parte das regras tributárias internacionais hoje vigentes no Brasil.

A renda obtida pelo contribuinte é o principal enfoque da tributação internacional, uma vez que representa a efetiva produção de riqueza, sendo fonte de desenvolvimento da economia e, especialmente, do comércio.

O presente capítulo visa delimitar o conceito de renda, definir as convenções internacionais sobre matéria tributária, analisar os tratados bilaterais firmados pelo Brasil até o momento e os desafios do cumprimento de seus termos, frente à legislação interna.

Por fim, busca-se apresentar os impactos da economia digital nas normas internacionais tributárias e demonstrar como se faz necessária a evolução dos mecanismos utilizados.

Parte desta evolução vem ocorrendo por meio de algumas organizações internacionais voltadas para o tratamento de questões tributárias e de comércio exterior.

A criação de políticas fiscais internacionais, como o programa BEPS instituído pela OCDE, e o desenvolvimento de instrumentos multilaterais são a prova de que a tributação atualmente não pode possuir outra base que não a universal.

Além disso, busca-se demonstrar como se torna importante a criação de uma regulamentação internacional que vise a redução de conflitos entre diferentes legislações e que avance para uma efetiva integração, com compartilhamento de informações e adoção de estratégias conjuntas para o combate às práticas indevidas.

3.2 O CONCEITO DE RENDA E OS CRITÉRIOS INFORMADORES DE SUA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

Considerando o objetivo final do presente estudo - analisar a tributação incidente sobre a renda decorrente da importação de serviços,

necessário se faz inicialmente conceituar a renda, especialmente para fins da legislação tributária brasileira.

3.2.1 Princípios da tributação da renda

A tributação em um Estado democrático deve sempre buscar a justiça que, para ALMEIDA (2014, p.133), seguindo os ensinamentos de Tipke, está apoiada nos princípios da igualdade, do Estado Social e da liberdade.

Na verdade, estes princípios traduzem a própria base para a construção da sociedade, conforme estabelecido pelo art. 3º da Constituição Federal, o qual inclui nos objetivos principais da República a construção de “uma sociedade livre, justa e solidária”.

O princípio da igualdade em matéria tributária é, de certa forma, sinônimo do princípio da capacidade contributiva. Pelo princípio da capacidade contributiva, apenas é possível tributar o fruto do trabalho que represente renda³⁸ e esta tributação deve respeitar limites mínimos vinculados, por exemplo, à manutenção do mínimo existencial³⁹.

³⁸ Apesar desta remissão à existência de renda, para CARRAZZA (2010, p.99) “A capacidade contributiva a qual alude a Constituição e que a pessoa política é obrigada a levar em conta ao criar, legislativamente, os impostos de sua competência é objetiva, e não subjetiva. É objetiva porque se refere não às condições econômicas reais de cada contribuinte, individualmente considerado, mas às suas manifestações objetivas de riqueza (ter um imóvel, possuir um automóvel, ser proprietário de joias ou obras de arte, operar em Bolsa, praticar operações mercantis etc.)”. Por outro lado, o próprio Autor cita que este entendimento se opõe ao que afirma Sacha Calmon Navarro Coelho, por exemplo, para o qual a capacidade contributiva é de natureza subjetiva, devendo levar em conta a capacidade econômica real do contribuinte.

³⁹ [...] a teoria do “mínimo existencial” tem origem alemã e data do século 19. Sua interpretação permite concluir que deve ser protegido de todas as formas possíveis aquele valor mínimo necessário à subsistência do cidadão. Está intimamente ligado à dignidade da pessoa humana, já que este “mínimo” deve ser encarado como o essencial para que o ser humano goze de uma vida digna. (VIEIRA, 2017, p. 140).

A igualdade tributária também proíbe que os tributos possuam como destinatários apenas alguns contribuintes específicos⁴⁰. O tributo, ainda que instituído por lei, não pode atingir apenas um ou alguns contribuintes, quando existam outros que se encontrem na mesma situação (CARRAZZA, 2011, p.89). Mais do que limitar, estes princípios formam uma proibição ao confisco da propriedade.

O princípio do não-confisco, contido no art. 150, IV da Constituição Federal⁴¹, é uma derivação do princípio da capacidade contributiva, pois “limita o direito que as pessoas políticas têm de expropriar bens privados” (CARRAZZA, 2011, p. 110).

O princípio do Estado Social busca realizar justiça social, para o que se necessita da arrecadação, mas esta arrecadação por si só não pode ser o fundamento maior deste princípio. Há que se considerar a distribuição justa e a forma como o dinheiro arrecadado será investido, por exemplo.

Além da função arrecadadora, a tributação é também utilizada “como meio de promoção de políticas econômicas e de desenvolvimento dos países, os quais, pelo exercício da soberania, intervêm no domínio econômico, com base em fundamentos constitucionais” (FERIATO, 2017, p. 30).

Conforme afirma LEONETTI (2015, p. 236), nas últimas décadas, a tributação é tratada não apenas como instrumento de arrecadação, “mas também como uma forma de garantir direitos fundamentais do cidadão”.

A liberdade é um princípio que completa o princípio da livre iniciativa, especialmente no âmbito econômico, conforme consignado no art. 170 da Constituição Federal: “Art. 170. 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”.

A livre concorrência, por sua vez, conjugada com o respeito aos ditames da justiça social, constrói uma realidade na qual a livre concorrência não é um fim em si mesmo, mas uma forma de garantir a justiça social, uma vez que reprime o abuso do poder econômico que vise a dominação do mercado ou eliminação da concorrência. O princípio da

⁴⁰ A mesma ideia é aplicável às isenções tributárias, sendo vedado concedê-las tendo apenas por consideração a profissão, sexo, credor religioso ou convicções políticas do contribuinte, por exemplo (CARRAZZA, 2011, p.89)

⁴¹ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

livre concorrência corrige falhas do mercado (ALMEIDA, 2014, p.152-153).

Há que se concordar assim com Tipke e Almeida (ALMEIDA, 2014, p.133), no sentido de que a base da tributação em um Estado Democrático de Direito passa pelo respeito à liberdade, à igualdade e ao Estado Social. Referidos princípios formam a base do Estado e, em conjunto, promovem o equilíbrio entre a força do poder de tributar, a necessidade de sua imposição e a possibilidade a essa submissão por parte do contribuinte.

Sem objetivo de se esgotar a lista de princípios que formam toda a base da tributação, há ainda outros dois princípios que devem ser considerados e respeitados. São o princípio da legalidade e da segurança jurídica.

A legalidade, expressa de forma geral no art. 5º, II, da Constituição Federal como um princípio que deverá ser seguido por toda a ordem jurídica, é reforçada expressamente pela CF ao tratar do sistema tributário, inserindo-a novamente em seu art. 150, I, artigo este que se constitui no grande limitador do poder de tributar e o responsável para assegurar, em parte, a manutenção da segurança jurídica⁴² no campo tributário.

Para CARRAZZA (2010, p.264-265), a Constituição Federal, ao dispor sobre o princípio da legalidade no âmbito do art. 150, impede que qualquer tributo nasça a não ser que por meio de lei, ao contrário das regulamentações possíveis por outros meios em áreas distintas do direito. São suas as seguintes palavras:

Este dispositivo, ao prescrever não ser dado às pessoas políticas “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”, deixou claro que qualquer exação deve ser instituída ou aumentada não simplesmente com base em lei, mas pela própria lei, não se admitindo, de forma alguma, a delegação ao Poder Executivo da faculdade de instituí-lo ou, mesmo, aumentá-lo.

⁴² “O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição haver protegido a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei” (CARRAZZA, 2010, p.265)

No âmbito do Código Tributário Nacional, o princípio da legalidade consta do art. 37, o qual delimita as situações em que, somente por meio de lei, será possível promover alterações tributárias. Segundo ALMEIDA (2014, p. 147), o princípio da legalidade é de suma importância quando se fala, por exemplo, em imposto sobre a renda, especialmente por conta da generalidade do seu conceito, conforme será visto a seguir, a qual deixa grande margem de interpretação.

3.2.2 Conceito de renda

Grande parte das normas tributárias que visam harmonizar os conflitos tributários entre os Estados está voltada para a tributação da renda obtida por pessoas físicas e jurídicas. Definir renda em seu sentido semântico é uma difícil tarefa especialmente por conta das diversas acepções da palavra “renda” que podem ser encontradas na Constituição Federal e na doutrina (NUNES, 2010, p. 107).

NUNES (2010, p.108-110), analisando as teorias existentes sobre a renda, agrupa-as em três classes: a) teoria da renda-produto, b) teoria da renda-acrécimo patrimonial e c) teoria legalista, em sentido estrito e ampla.

Com enfoque nas primeiras duas teorias, o autor destaca que estas compartilham o mesmo entendimento de que o vocábulo renda corresponde a acréscimo de patrimônio. A grande diferença está no que é considerado como fonte de produção de renda para cada teoria.

Para a teoria da renda-produto a fonte da renda está na produção e fluxo de riqueza em um certo período de tempo, enquanto que para a teoria renda acréscimo-patrimonial a renda consiste em riqueza nova, sem importar a sua origem, se interna ou externa ao patrimônio.

Pela teoria da renda-produto, também denominada teoria da fonte, “figurativamente, diz-se que a renda seria o fruto do que se obtém, sem que pereça a árvore de onde ele vem” (SCHOUERI, 2010, p.243), sendo a “árvore” o capital e o “fruto” a sua renda. Ou seja, só há renda no momento em que o fruto é retirado da árvore.

As teorias indicadas possuem diferenças apenas com relação aos tipos de mutações patrimoniais que devem ser levadas em conta. No entanto, seja pela teoria da renda-acrécimo patrimonial, seja pela teoria renda-produto, a renda é um acréscimo a um dado patrimônio, como resultado das mutações patrimoniais positivas e negativas, expressas em moeda (NUNES, 2010, p. 112).

Ocorre que este conceito básico não traz especificações sobre como se opera o acréscimo patrimonial, se isoladamente ou se

considerando o conjunto, excluindo-se todo e qualquer tipo de mutação negativa de patrimônio.

Para NUNES (2010, p. 113) a resposta para estes questionamentos está nos princípios constitucionais aplicáveis ao imposto sobre a renda, ou seja, o princípio da capacidade contributiva, o da igualdade, universalidade e direito de propriedade.

Por fim, em contraposição às teorias econômicas (renda-produto e renda acréscimo-patrimonial) há a teoria legalista, essencialmente jurídica, na qual, em simples definição, “renda é o que a lei disser que é” (SCHOUERI, 2010, p. 244)

No Brasil o imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza é de competência da União nos termos do artigo 153, III da Constituição Federal⁴³. O texto constitucional não é taxativo e, mais do que isso, atribuiu à lei complementar, por meio de seu art. 146, III, alínea “a”⁴⁴, a definição do fato gerador, da base de cálculo e dos contribuintes.

Ou seja, a definição de renda cabe também à legislação complementar, uma vez esta delimita os impostos previstos constitucionalmente.

Cumprindo o comando constitucional o Código Tributário Nacional em seu art. 43 definiu o fato gerador do imposto sobre a renda da seguinte forma:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Em resumo, pode-se dizer que “o âmbito material de incidência do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica da renda”

⁴³ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...] III - renda e proventos de qualquer natureza;

⁴⁴ Art. 146. 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;

(MACHADO, 2008, p. 313), incluindo-se nesta renda todo o produto do capital e do trabalho, bem como qualquer acréscimo patrimonial não incluído no conceito de receita.

O inciso I do mencionado artigo consagra a teoria da renda-produto, ou seja, a renda é um fruto periódico de uma fonte permanente e o inciso II traz a teoria da renda-acréscimo, pela qual renda é vista como saldo positivo do acréscimo patrimonial de forma dinâmica (ALMEIDA, 2014, p. 254).

Assim, o legislador brasileiro não elegeu apenas uma das teorias econômicas, mas sim as duas, buscando uma maior abrangência ao conceito de renda, chegando ao ponto em que, para SCHOUERI (2010, p.246), qualquer acréscimo patrimonial pode ser considerado renda e, até mesmo em situações nas quais não há demonstração de acréscimo, poderá existir a tributação da renda, tratando-se de mera discricionariedade do legislador.

Frise-se que a obtenção de renda não pode ser confundida com sua disponibilidade para fins de tributação, pois pode existir renda que não esteja disponível ao titular, já que o imposto sobre a renda possui como fato gerador não a renda em si, mas a aquisição da sua disponibilidade (MACHADO, 2008, p.317).

Em uma análise específica do art. 43 acima citado, NUNES (2010, p. 121) afirma que, quanto ao conceito de proventos de qualquer natureza, a redação do artigo é extremamente clara e acertada.

Porém, quanto ao conceito de provento de qualquer natureza, este é “extremamente infeliz”, pois, para a Constituição Federal, proventos são oriundos da remuneração de quem já deixou de trabalhar, por motivo de aposentadoria ou doença e não acréscimo patrimonial decorrente de trabalho ou capital.

O Autor critica ainda a definição de que o imposto tem como fato gerador a “disponibilidade econômica ou jurídica” da renda. Isso porque a disponibilidade seria um elemento da propriedade, que é poder dispor sobre algo.

A disponibilidade não é renda, mas sim um de seus critérios formadores, qual seja, o ingresso “de direitos pessoais ou reais que se incorporem positivamente ao patrimônio de alguém” (NUNES, 2010, p. 123).

Em que pese a alegada falta de sincronia plena entre os conceitos apresentados pela Constituição Federal e a legislação infraconstitucional, o âmbito de incidência do imposto de renda no Brasil possui um amplo alcance. Contudo, ao mesmo tempo, gera maiores conflitos quanto ao

cabimento da tributação sobre determinado ato interpretado como obtenção de renda.

Com relação à análise da renda obtida por não-residentes e a aplicação da legislação brasileira, esta será detidamente analisada no Capítulo 4, apresentando-se as implicações na tributação da renda relacionada a transações internacionais, mais especificamente sobre a renda obtida por meio da prestação de serviço por não-residentes.

3.3 OS TRATADOS/CONVENÇÕES INTERNACIONAIS E SUA NECESSIDADE PARA AS RELAÇÕES INTERNACIONAIS

O Direito Internacional, em sua missão de harmonizar as relações internacionais nas mais diversas áreas, principalmente no campo político, econômico e, conseqüentemente, jurídico, se utiliza de diversos instrumentos para alcançar seus objetivos.

Dentre as formas de desenvolver o Direito Internacional, a celebração dos chamados tratados ou convenções internacionais é o instrumento mais utilizado como forma de pacificação e estabelecimento de normas entre determinados Estados soberanos.

Ao tratar-se de convenções internacionais, obrigatória é a referência inicial à “Convenção das convenções”, que é a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados. Ela “constitui uma espécie de *codificação* para a confecção e aplicação dos tratados internacionais, é *norma internacional sobre norma internacional*” (TORRES, 2001b, p. 650).

A interpretação dos tratados é tarefa do direito internacional público, “mais especificamente pelo direito internacional costumeiro, incorporado na Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados”⁴⁵ (AMATUCCI, 2006, p. 156-157, tradução nossa).

A existência de normas especiais internacionais criadas por tratados, muitas vezes em contraposição às normas domésticas de determinados Estados contratantes, faz com que a interpretação das convenções internacionais possua uma sistemática particular, condizente com a realidade de uma relação, na qual são partes diferentes Estados os quais utilizam diferentes formas de interpretação em seus direitos internos (CASTRO, 2015, p. 90).

⁴⁵ “[...] more specifically by customary international law, as embodied in the Vienna Convention on The Law of Treaties”

3.3.1 Convenção de Viena

A Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, internalizada no Brasil em 2009, por meio do Decreto nº 7.030 de 14 de dezembro de 2009, data de 1969, representa uma grande codificação da prática consuetudinária no âmbito da celebração de tratados internacionais.

Entrou em vigor no ano de 1980, quando alcançou 35 ratificações, cumprindo assim os requisitos de vigência do seu art. 84.

Em sua estrutura as regras de interpretação, expostas nos artigos 31 e 32, consta orientações aplicáveis aos mais diversos tratados, incluindo-se as convenções sobre matéria tributária.

O artigo 31 prevê em seu parágrafo primeiro que “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”.

Esta redação, ao destacar a boa-fé, demonstra que a interpretação dos tratados não deve questionar a intenção das partes, pois presume-se a boa-fé das mesmas. A interpretação deve buscar apenas esclarecer o significado do texto, sem considerar a inicial intenção das partes (AMATUCCI, 2006, p. 157).

A questão da boa-fé está contida no próprio princípio basilar do Direito dos Tratados, o *pacta sunt servanda*, previsto no art. 26⁴⁶ da Convenção de Viena, sendo dever dos Estados cumprir o que acordaram. Isso significa, “em outras palavras, dizer que os tratados devem ser interpretados de boa-fé significa dizer que eles devem ser interpretados sem o ânimo de querer burlar, fugir ou permitir a não aplicação ou execução de suas disposições (CASTRO, 2015, p. 97).

Por “sentido comum” entende-se aquele que seja ordinário e natural no Direito Tributário Internacional, o que a doutrina chama de *international tax language* (linguagem fiscal internacional), tendo assim um caráter universal (CASTRO, 2015, p. 97).

Quanto ao sentido da interpretação “em seu contexto”, o próprio artigo define em seus parágrafos que o contexto inclui o preâmbulo dos acordos, seus anexos e outros acordos firmados entre as partes que possam relacionar-se com a conclusão de determinada questão.

Prosseguindo-se para o artigo 32, este estabelece que para auxiliar na interpretação prevista no artigo 31, é possível “recorrer a meios suplementares de interpretação, inclusive aos trabalhos preparatórios do

⁴⁶ Artigo 26 - *Pacta sunt servanda* - Todo tratado em vigor obriga as partes e deve ser cumprido por elas de boa-fé.

tratado e às circunstâncias de sua conclusão”, de modo a confirmar o sentido obtido na interpretação pelo artigo 31.

Em síntese, os meios suplementares de interpretação, como trabalhos preparatórios e atos de execução⁴⁷, podem auxiliar na interpretação dos tratados, desde que as previsões do art. 31 não sejam suficientes para alcançar uma conclusão.

Outro artigo que merece destaque é o 33⁴⁸, que trata sobre a interpretação de tratados autenticados em duas ou mais línguas. O dispositivo deixa claro que uma tradução terá preferência sobre a outra apenas se o tratado previr isto expressamente. Caso contrário, qualquer divergência relacionada à semântica será solucionada com a adoção da versão que melhor conciliar o objeto e finalidade do trabalho.

A obrigatoriedade de vinculação dos Estados à interpretação dos Tratados, nos termos dos artigos 31 a 33 da Convenção de Viena, para ROCHA (2013, p. 143), perdeu eficácia ao apresentar soluções abertas que não resolveram completamente os conflitos interpretativos, levantando a relativização das normas da Convenção de Viena, também chamada pelo autor de CVDT:

Em resumo, pode-se concluir que a força normativa das regras sobre interpretação da CVDT deve ser

⁴⁷ “Os trabalhos preparatórios permitem investigar a história da elaboração do texto do tratado, ao passo que os atos de execução do tratado representam a preocupação de salvaguardar a estabilidade e a evolução harmoniosa das relações internacionais. Nesse sentido, os meios suplementares constituem o elemento histórico da interpretação dos tratados”. (CASTRO, 2015, p. 101)

⁴⁸ Artigo 33 - 1. Quando um tratado foi autenticado em duas ou mais línguas, seu texto faz igualmente fé em cada uma delas, a não ser que o tratado disponha ou as partes concordem que, em caso de divergência, prevaleça um texto determinado.

2. Uma versão do tratado em língua diversa daquelas em que o texto foi autenticado só será considerada texto autêntico se o tratado o previr ou as partes nisso concordarem.

3. Presume-se que os termos do tratado têm o mesmo sentido nos diversos textos autênticos.

4. Salvo o caso em que um determinado texto prevalece nos termos do parágrafo 1, quando a comparação dos textos autênticos revela uma diferença de sentido que a aplicação dos artigos 31 e 32 não elimina, adotar-se-á o sentido que, tendo em conta o objeto e a finalidade do tratado, melhor conciliar os textos.

relativizada, devendo as mesmas ser compreendidas como parâmetros hermenêuticos a serem observados pelo intérprete/aplicador, mas não como a definição de métodos que permitam a descoberta da correta e única norma contida nos textos dos tratados internacionais.

De todo modo, a Convenção de Viena permanece como parâmetro para a elaboração e interpretação dos tratados internacionais, inclusive os tratados em matéria tributária.

3.3.2 Tratados em matéria tributária

A simples circunstância de existirem tratados internacionais que abordem matéria tributária, por si só, provoca um conflito aparente de normas (AMARO, 2016, p. 205).

As primeiras convenções sobre matéria tributária tiveram por objeto a questão da dupla tributação internacional, surgiram no século XIX e passaram por grandes evoluções após a 1ª Guerra Mundial (TORRES, 2001b, p.493-494).

Várias são as classificações atribuídas aos tratados internacionais em matéria tributária. Por uma questão de volume e importância, os tratados internacionais para evitar a dupla tributação internacional sobre a renda e capital são os tipos com maior enfoque de estudos.

Porém, na área tributária existem outros tratados, como os para redução ou eliminação de tributos sobre certas materialidades não objeto de bitributação, mas que exigem regulação, ou ainda os tratados que abordam imunidades e privilégios diplomáticos (TORRES, 2001b, p. 583).

Como destacado no item anterior, as normas da Convenção de Viena são utilizadas como suporte de interpretação dos tratados internacionais e isso se aplica também aos tratados internacionais em matéria tributária.

ROCHA (2013, p.188) aponta, entretanto, que este entendimento não é unânime. Alguns doutrinadores, como J. M. Calderón, entendem que as especificidades dos tratados tributários exigem uma metodologia distinta, utilizando outros elementos de interpretação que não os listados pela Convenção de Viena.

Ocorre que os tratados em matéria tributária são tratados internacionais como todos os outros e as regras gerais apresentam apenas

diretrizes ao intérprete, que se orientará conforme todo o contexto fático e até mesmo histórico do tratado em análise.

Como na interpretação de qualquer outro tratado, inicia-se com análise da moldura textual, incluindo-se os interesses que o tratado tinha por objetivo alcançar, bem como os valores, o histórico e o contexto em que se embasou a celebração do tratado em análise (ROCHA, 2013, p.188).

Por fim, é importante analisar a natureza dos tratados na área tributária, com suas delimitações principiológicas.

A tributação da renda é determinada conforme a legislação interna de cada Estado dispor, cumprindo aos tratados apenas limitar esta tributação em determinadas situações.

Em sistemas tributários regidos pela legalidade, como o brasileiro, as convenções tributárias seguem primordialmente o princípio do efeito negativo dos tratados, o qual determina que estes instrumentos devem apenas delimitar a competência tributária de cada Estados, não podendo criar novas regras de incidência (ROCHA, 2013, p. 190).

É evidente, contudo, que mesmo com esta limitação os tratados internacionais tributários não deixam de introduzir regras tributárias nos ordenamentos internos.

Nas palavras de AMATUCCI (2006, p. 153, tradução nossa), os tratados seriam uma forma de refinamento da legislação doméstica tributária:

Na realidade, um tratado é mais corretamente descrito como um instrumento que refina e melhora as disposições existentes na legislação doméstica que são designadas para eliminar a dupla tributação jurídica internacional. Por exemplo, a maioria dos países tem em suas próprias legislações de direito tributário previsões para aliviar a dupla tributação e o tratado serve para auxiliar nesse processo e se integrar melhor com as disposições correspondentes na lei do parceiro do tratado⁴⁹.

⁴⁹ “In reality, a treaty is more correctly described as an instrument which refines and improves existing provisions in domestic legislation which are designated to eliminate internacional juridical double taxation, i.e, most countries have in their own tax law provisions which are designated to alleviate double taxation and the treaty serves to assist in that process and

Quanto à aplicação dos tratados, estes terão vigência e efeitos em relação aos residentes dos Estados signatários dentro dos limites do Estado após a realização dos atos formais para internalização dos acordos.

Após o início dos efeitos as relações tributárias que se formarem entre um residente de um Estado contratante e outro Estado contratante “passam a ser regidas, cumulativamente, pelas normas de direito interno e pelas regras convencionais” (TORRES, 2001b, p. 595-596).

Assim, os tratados em matéria tributária possuem suas especificidades, mas seguem as normas internacionais em relação aos tratados, incorporando os aspectos peculiares que o próprio direito consuetudinário construiu no âmbito da tributação internacional.

3.4 EVOLUÇÃO HISTÓRICA E NATUREZA JURÍDICA DAS CONVENÇÕES PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO DA RENDA NO BRASIL

O Brasil possui diversos tratados em matéria tributária celebrados com diferentes Estados, os quais possuem por objetivo estabelecer regras que evitem a dupla tributação sobre a renda em operações realizadas entre agentes residentes nos Estados Contratantes.

Os primeiros tratados foram celebrados pelo Brasil na década de sessenta do século XX, sendo que a primeira convenção a entrar em vigor foi celebrada com o Japão, assinada em 24 de janeiro de 1967 (ROCHA, 2017, p.21).

Com base nas informações oficiais publicadas pela Receita Federal do Brasil⁵⁰, o Brasil possui acordos para evitar a dupla tributação com os seguintes países:

better integrate is with the corresponding provisions in the treaty partner’s law.”

⁵⁰ Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao>>. Acesso em 03 jan 18.

Figura 1 – Países que possuem tratados tributários com o Brasil



Fonte: Receita Federal do Brasil, 2018

Com relação à Alemanha, o acordo está sem efeitos desde 1º de janeiro de 2006, após denúncia⁵¹ realizada pela Alemanha.

⁵¹ A cessação de vigência de um tratado, pode advir de: acordo entre as partes, quando resulta do consentimento das partes. Este traduz-se na ab-

Para FAVARO (2008, p. 123-125), em que pese não ter sido divulgado um motivo oficial para a denúncia, esta possivelmente ocorreu por conta de tentativas frustradas da Alemanha em realizar a revisão do tratado firmado com o Brasil, o qual possuía diferenças em relação aos tratados firmados com os países em desenvolvimento.

Ainda, afirma o autor que existiam conflitos na interpretação de alguns dos dispositivos do tratado, gerando ainda mais discordância entre os Estados, culminando na denúncia pela Alemanha.

Atualmente o principal objetivo dos tratados firmados pelo Brasil em matéria tributária é justamente evitar a dupla tributação da renda, especialmente da que é obtida pelas pessoas jurídicas e físicas que possuam vínculo com empresas multinacionais, com domicílio diverso do local onde está estabelecida a fonte pagadora, combatendo principalmente a evasão fiscal.

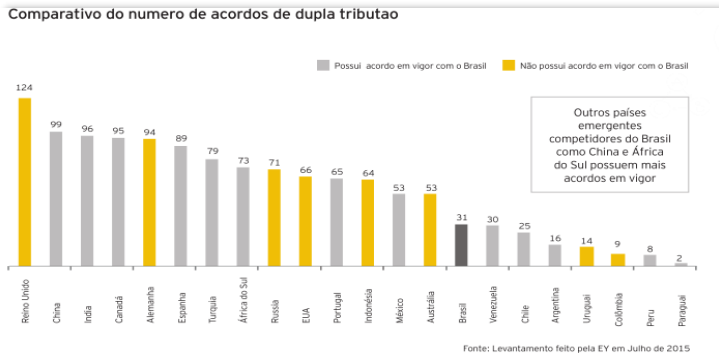
A empresa de auditorias Ernst & Young, por solicitação da Confederação Nacional de Indústria, realizou no ano de 2015, uma pesquisa detalhada sobre a rede de acordos internacionais contra bitributação firmados pelo Brasil, buscando uma comparação com os demais países, bem como analisando o padrão brasileiro de tratados frente às convenções modelo⁵² existentes.

Com relação ao número de acordos vigentes, resta bem evidente na análise gráfica apresentada o quão distante o Brasil está em relação ao número de parcerias/acordos firmados:

rogação do tratado, tacitamente, se celebram um novo tratado com conteúdo diverso (cessa por *novatio*); ou por termo final, quando o tratado é concluído por período de tempo fixo: ou pela realização de condição resolutive: 1. Vontade unilateral de uma das partes, mediante denúncia, que consiste numa manifestação de vontade do Estado denunciante, declarando não querer continuar vinculado às disposições do tratado. Quando não prevista, não opera a cessação da vigência deste em sendo ato ilícito, acarreta a responsabilidade do Estado no plano internacional; [...] (TORRES, 2001b, p.630)

⁵² Sobre convenção modelo, ler item 2.4.

Figura 2 – Comparativo de número de acordos sobre dupla tributação firmados pelos países



Fonte: EY, 2015.

O Brasil possuía, até 2017, apenas 33⁵³ acordos firmados, enquanto que África do Sul, por exemplo, possui 63 acordos e Índia possui 96.

Apenas este comparativo demonstra o quanto de atenção o Brasil ainda precisa dar para as relações tributárias internacionais.

Porém, passando-se para a análise comparativa entre a relação de países com os quais o Brasil possui tratado tributário assinado e quais são os países com maior influência nas relações comerciais, a defasagem na rede de acordos brasileiros fica ainda mais evidente.

Conforme levantamento realizado pelo Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços⁵⁴, em 2016, o Brasil teve como principais mercados de destino para suas exportações de serviços e intangíveis os Estados Unidos (33% do total exportado pelo Brasil), Países Baixos (6,7%), Reino Unido (6,3%), Alemanha (6,1%), e Suíça (5,5%). Esses cinco parceiros comerciais absorveram 57% de nossas vendas externas de serviços.

⁵³ A pesquisa aponta 31 tratados vigente, porém, a mesma foi realizada em 2015 e em 2017 foi assinado o decreto relativo ao acordo com a Rússia. Ainda, considerando as informações oficiais da Receita Federal, há um erro nos dados relativos ao Brasil, pois constam 32 acordos vigente em 2015.

⁵⁴

Dos países listados acima, o Brasil possui acordo para evitar a dupla tributação apenas com os Países Baixos.

Quanto às importações, os principais mercados fornecedores de serviços e intangíveis para o Brasil foram Estados Unidos (30,1%), Países Baixos (25,5%), Reino Unido (7,5%), Alemanha (5,9%) e Noruega (3,2%). Apenas estes cinco países totalizaram 72% das importações brasileiras, sendo que apenas há acordo para evitar bitributação com os Países Baixos e Noruega.

Estes números demonstram o quão deficiente é, atualmente, a rede de tratados para evitar a dupla tributação pelo Brasil, os quais não cobrem as relações com os principais países parceiros comerciais, com os quais o país possui no máximo algumas regras de reciprocidade, mas sem a aplicação específica de tratados.

Retomando ao resgate histórico das convenções brasileiras sobre matéria tributária, uma questão temporal deve ser destacada quando se analisa a estrutura desses tratados.

Como já destacado, o Brasil adota atualmente o princípio da universalidade da base de tributação.

Ocorre que, conforme destaca ROCHA (2017, p.23), até a entrada em vigor da Lei nº 9.249/95, o Imposto de Renda no Brasil possuía incidência considerando bases territoriais. Apenas com a nova legislação é que se passou a adotar a base universal (art. 25 da Lei nº 9.249/95⁵⁵).

Ou seja, a maioria dos tratados para evitar a dupla tributação firmados pelo Brasil foram firmados ainda durante o regime de tributação da renda com base territorial. Sendo o Brasil um país com base territorial, não haveria fundamento para que este celebrasse tratados relativos à dupla tributação internacional, vez que não lhe traria qualquer benefício.

⁵⁵ Art. 25. 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.

§ 1º Os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na apuração do lucro líquido das pessoas jurídicas [...]

§ 2º Os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real [...]

§ 3º Os lucros auferidos no exterior por coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real [...].

Neste ponto, ROCHA (2017, p.23-24) destaca que, de plano, entende-se apenas que os tratados possuem como objetivo evitar a dupla tributação de renda e promover transparência mediante troca de informações. Porém, existem outros objetivos por trás das convenções tributárias.

Com base na análise de Luís Eduardo Schoueri, o autor destaca que para um país com base territorial pura, o único interesse na celebração de tratados seria a obtenção de alguma vantagem ao país, já que este abre mão de sua legítima base tributária, deixando o país de residência de ter legitimidade para a tributação. Não haveria nesses acordos o estabelecimento de uma igualdade, mas sim uma abertura unilateral de direitos.

Assim, a única razão relevante para o Brasil, naquela época, submeter-se aos tratados internacionais seria o incentivo ao investimento estrangeiro.

Esta razão está bastante evidente na Exposição de Motivos da primeira convenção celebrada pelo Brasil, tendo como Estado contratante o Japão, encaminhada ao Presidente da República pelo Ministro das Relações Exteriores em 05 de maio de 1967:

[...] Face a esse quadro, e lançando-se à retomada do desenvolvimento econômico, o Governo brasileiro tomou consciência de que, para se obter um volume de investimentos compatível com a necessidade de crescimento, torna-se indispensável a colaboração do capital estrangeiro, público e privado, seja sob a forma do capital propriamente dito, seja sob a forma de “know-how” e assistência técnica.

Como conclusão, em uma análise do contexto histórico, o fato de o Brasil ter celebrado a maioria dos tratados internacionais tributários antes de adotar o regime de bases universais demonstra o foco da política fiscal brasileira em buscar assegurar maior competência para o país da fonte, o que é uma tradição nos países latino-americanos. (ROCHA (2017, p. 28)

Assim, do contexto histórico dos tratados tributários celebrados pelo Brasil, ROCHA (2017, p. 28-29) retira algumas conclusões, cumprindo destacar-se as seguintes:

- a) O Brasil, alinhando-se aos demais países latino-americanos, defende que o país da fonte deve ter maiores poderes de tributação;

- b) O objetivo principal da assinatura dos tratados celebrados pelo Brasil entre as décadas de 60 a 80 era atrair investimentos estrangeiro.

Conclui o autor, afirmando que é evidente que em sua origem todos os tratados visam a atração de investimentos. O que se destacou é que, naquela época, este era o motivo declarado e muitas vezes o único que justificou muitos tratados celebrados.

3.5 AS CONVENÇÕES MODELO CONTRA A DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL DA RENDA

Na percepção de ROCHA (2013, p.82), o propósito primário das convenções no âmbito de direito tributário é evitar a dupla tributação da renda, por meio de acordos com concessões mútuas, visando impedir a ocorrência de tal fenômeno.

Especialmente no âmbito do Direito Tributário Internacional, é corrente a ideia de que o tributo deveria influenciar o mínimo possível na alocação do capital. Essa máxima revela uma neutralidade intimamente ligada à eficiência. Ocorre que a própria imposição já é bastante para causar mudança no comportamento do contribuinte (ALMEIDA, 2014, p.147).

Porém, destaca que uma das finalidades das convenções em matéria tributária é também “a proteção da segurança jurídica dos investimentos estrangeiros, mediante a previsibilidade das regras aplicáveis para evitar a dupla tributação da renda” (ROCHA, 2013, p.82)

Mais do que a previsibilidade das regras aplicáveis, a segurança jurídica reside também na existência de normas que não busquem a tributação exagerada.

Elas devem buscar, conforme afirma TORRES (2001, p.121), diferenciar o contribuinte que visa utilizar-se da regulamentação internacional como forma de beneficiar-se dos países com tributação favorecida, daquele que exerce licitamente suas atividades e que, por conta de conflitos existentes entre normas internas de diferentes Estados, será “punido” com a dupla tributação, ainda que seus atos ocorram de forma totalmente lícita perante ambas as legislações:

Característica comum das legislações nacionais mais recentes tem sido a busca de uma linha divisória entre as operações abusivas cuja finalidade seja exclusivamente beneficiar-se das vantagens dos países com tributação favorecida e

aquelas que representam uma lícita atividade negocial, urdida dentro dos limites da liberdade que todo contribuinte dispõe para organizar seus negócios de forma mais econômica, quando assim permite o ordenamento jurídico.

Como forma de proteção, os países desenvolvidos passaram a criar normas antielusivas e até mesmo o Brasil acompanhou essa tendência. Trata-se de um movimento que busca evitar os desvios de tributação indevidos, sem deixar de considerar a licitude em planejar-se a condução dos negócios pelo contribuinte, de modo a alcançar maior economia em relação à tributação.

Na crescente busca pela manutenção da segurança jurídica, a qual está intimamente ligada com a previsibilidade dos atos futuros e a manutenção das decisões já tomadas, surgiu a necessidade de compilação e padronização/orientação sobre os diversos tratados e acordos para evitar a dupla tributação.

Algumas organizações internacionais desenvolveram modelos de convenções bilaterais em matéria tributária para serem adotadas pelos países, como uma forma de padronizar as tratativas e regular de forma mais uniforme a tributação internacional.

Estes modelos surgem após diversas tentativas frustradas de construção de um modelo de acordo internacional com efeitos transnacionais, migrando para a criação de padrões sugestivos de construção de cada tratado sobre tributação firmados pelos países.

Os tratados tributários firmados com base nas convenções modelo possuem uma padronização nas chamadas “regras distributivas”, que apresentam várias classificações relacionadas à renda pelo seu tipo e fonte, direcionando o direito de tributação para um Estado Contratante (AMATUCCI, p. 163, tradução nossa)⁵⁶.

As principais convenções modelo são as desenvolvidas pela Organização das Nações Unidas – ONU e pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE.

Em relação à ONU, conforme analisou GONZAGA (2010, p. 285), inicialmente não houve muito interesse por parte da organização em tratar

⁵⁶ “The tax treaty under the Model conventions contains the classification and assignments rules (so called “distributive rules”) for avoiding double taxation. These “distributive rules” classify the various items of income by type and source and then assign the taxing rights to the Contracting State.”

de assuntos relacionados à bitributação internacional, possivelmente porque, até a década de 1960, foram firmados poucos tratados sobre esta matéria entre países desenvolvidos e em desenvolvimento.

A primeira movimentação para elaboração de um modelo de convenção foi realizada pelo Comitê de Assuntos Fiscais da Sociedade das Nações, em 1923, encaminhada para Resolução do Conselho em 1928. Após a substituição da Sociedade das Nações pela Organização das Nações Unidas, os estudos foram mantidos, com a criação de um novo grupo de estudos em 1967, com a publicação do primeiro modelo da ONU em 1980 (TORRES, 2001b, p. 494-497).

A OCDE, por sua vez, que possui um enfoque diferente da ONU, tem como missão “promover políticas que melhorem o bem-estar econômico e social das pessoas em todo o mundo”⁵⁷.

Trata-se de uma organização que, ao final de 2017 possuía 35 membros⁵⁸, bem como outros países, como o Brasil, considerados parceiros⁵⁹.

Para a OCDE, a convenção modelo possui papel crucial na resolução de questões relacionadas a barreiras tributárias para o comércio internacional e investimento, sendo uma base para a celebração dos tratados bilaterais, possuindo mecanismos que evitam a evasão fiscal e apresenta soluções uniformes para os problemas mais comuns relacionado à bitributação⁶⁰.

⁵⁷ Tradução livre do original, disponível em <<http://www.oecd.org/about/>>, consulta em 02 jan 2018: “The mission of the Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) is to promote policies that will improve the economic and social well-being of people around the world.”

⁵⁸ Austrália, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, República Checa, Dinamarca, Estônia, Finlândia, França, Alemanha, Grécia, Hungria, Islândia, Irlanda, Israel, Itália, Japão, Coreia, Letão, Luxemburgo, México, Holanda, Nova Zelândia, Noruega, Polônia, Portugal, Eslováquia, Eslovênia, Espanha, Suécia, Suíça, Turquia, Reino Unido e Estados Unidos.

⁵⁹ No ano de 2017, o Brasil formalizou seu pedido para ser incluído definitivamente na OCDE como membro, sendo que até a finalização do presente trabalho não houve manifestação sobre a confirmação ou rejeição do pedido por parte da OCDE.

⁶⁰ Tradução nossa. “The OECD Model Tax Convention, a model for countries concluding bilateral tax conventions, plays a crucial role in removing tax related barriers to cross border trade and investment. It is the

A convenção modelo é frequentemente atualizada, tendo recebido atualizações nos anos de 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008, 2010, 2014 e 2017, com previsão de uma nova versão, incluindo comentários e o posicionamento das economias não-membros da organização, para publicação em 2018⁶¹.

Para GONZAGA (2010, p. 288), a motivação para a criação de cada modelo (ONU e OCDE) é que traz o grande diferencial entre eles. Isso porque a motivação principal do modelo da ONU era a criação de um modelo mais adequado para os países em desenvolvimento, de modo que se embasou no princípio da fonte, enquanto que o modelo da OCDE é pautado no princípio da tributação na residência.

Porém, destaca que esta preferência do modelo da ONU não é ampla e irrestrita, sendo que “o Modelo da ONU recomenda que a tributação na fonte não seja elevada a ponto de desestimular o investimento estrangeiro” (GONZAGA, 2010, p. 288).

Essa diferenciação principiológica é também reconhecida por ROCHA (2017, p.29), ao afirmar que a ONU tem por orientação principal assegurar a competência tributária dos países da fonte, ao contrário do que orienta a OCDE em seus documentos.

A dicotomia apresentada inclusive está destacada na introdução da convenção modelo da ONU, onde essa assume que favorece a competência dos países-fonte em comparação ao país de residência do investidor, ao contrário do que faz a OCDE, em que pese adotar como princípios norteadores tanto o princípio da fonte quanto o da residência⁶².

basis for negotiation and application of bilateral tax treaties between countries, designed to assist business while helping to prevent tax evasion and avoidance. The OECD Model also provides a means for settling on a uniform basis the most common problems that arise in the field of international double taxation.” Disponível em:<
<http://www.oecd.org/tax/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>>. Acesso em 5 jan 2018.

⁶¹ Nesse sentido, ver: <http://www.oecd.org/tax/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>. Acesso em 5 jan 2018.

⁶² Nesse sentido, ver: item B, 12, Introdução da Convenção Modelo da ONU. Adaptação e tradução livre do original: “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. The United Nations

Mesma conclusão é a alcançada por TORRES (2001b, p. 497-498), o qual consegue encontrar uma conexão entre a aplicação dos dois princípios:

O Modelo da ONU (*the UM Model*), publicado em 1980, privilegia o princípio da territorialidade, em face do análogo Modelo da OCDE, constituindo-se, de certa forma, um compromisso de relacionamento congruente entre aquele princípio e o da tributação da renda mundial – o da universalidade. Ou seja, mesmo sendo o da renda mundial (universalidade) o princípio adotado pelos Estados contratantes, as disposições do Modelo fazem privilegiar a tributação de base territorial, típica do Estado da fonte dos rendimentos.

Para o Autor este possivelmente é mais um exemplo de como o princípio da universalidade, em que pese conflitar em certos pontos com a territorialidade, na verdade possuía sua base neste princípio e não é totalmente dissociado desse.

Apesar desta diferenciação principiológica, muitos afirmam, inclusive representantes da comissão que elaborou a convenção modelo da ONU, que esta alcançou resultado diverso, sendo muito influenciada pela convenção modelo da OCDE, não alcançando na prática os feitos do princípio defendido (princípio da fonte) (ROCHA, 2017, p. 30-32).

Pelo aspecto estrutural, as duas convenções modelo são praticamente idênticas, existindo poucas diferenças.

É importante destacar que, conforme a própria designação indicada, estes documentos são apenas modelos, de modo que servem de referência para construção de cada tratado, sem qualquer vinculação objetiva.

A convenção da ONU, por exemplo, inclusive indica em alguns casos mais de uma possibilidade de construção do tratado para determinada matéria.

Model Convention is not intended to be prescriptive, but to equip decision-makers in countries with the information they need to understand the consequences of these differing approaches for their country's specific situation.”

Conforme destaca AMATUCCI (2006, p. 153)⁶³, se referindo não apenas às Convenções Modelo, mas aos tratados fiscais em geral, afirma que estes não apresentam regras de imposição aos Estados Contratantes, no que diz respeito à determinação da localização dos bens e rendimentos para fins de tributação:

Essas regras devem ser lidas em conjunto com outras regras estabelecendo em que condições e em relação a qual Estado Contratante os rendimentos ou ativos relevantes podem ser tributados de forma justificada. Portanto, os tratados fiscais criam um dispositivo independente para evitar a dupla tributação, através da restrição das reivindicações fiscais dos Estados Contratantes, onde poderia haver uma sobreposição dessas reivindicações.

Existem ainda outras diferenças entre os Modelos apresentados, como a maior valorização dos estabelecimentos permanentes no Modelo da ONU, por exemplo, as quais serão evidenciadas no Capítulo 3 (GONZAGA, 2010, p. 299).

As regras de interpretação também devem ser destacadas, especialmente com relação ao Modelo da OCDE, o qual traz em seu artigo 3º, §2º, uma ampliação e uma alternativa às regras de interpretação estabelecidas na Convenção de Viena:

Artigo 3º, [...] §2º Para efeitos da aplicação da Convenção por uma Parte, qualquer expressão não definida de outro modo terá, a não ser que o contexto exija interpretação diferente, o significado que lhe for atribuído pela legislação dessa Parte relativa aos impostos a que a Convenção se aplica.

⁶³ Tradução e adaptação livre do original: “[...]tax treaties do not just indicate international sourcing rules that determine in which Contracting States certain income originates or capital assets are located. These rules must be read together with other rules establishing under what conditions and in relation to which Contracting State the income or assets concerned may be justifiably taxed. Therefore, tax treaties create an independent device to avoid double taxation, through restriction of Contract States’ tax claims, where there could be an overlapping of these claims”. (AMATUCCI, 2006, p.153).

Estas diferenças entre os Modelos é que influenciarão na escolha pelo modelo que será adotado, considerando os impactos das diferentes técnicas de interpretação, além dos princípios que fundamentam cada padrão.

A regra do art. 3º, §2º, por exemplo, pode apresentar diversas vantagens, como evitar a elaboração de longos tratados que acabem por complicar a aplicação dos mesmos. Com esta técnica, o significado de um termo já reconhecido na legislação doméstica continuará sendo aplicado pelo fisco e pelos tribunais doméstico, apesar de que, por outro lado, esta abertura dá margem à interpretação distinta do tratado em cada Estado Contratante (AMATUCCI, 2006, p.160).

Assim, são as circunstâncias da situação apresentada, o histórico de relação entre os Estados que pretendem contratar e os reais interesses na celebração do acordo, que determinarão os padrões utilizados em cada convenção.

Com relação ao Brasil, ROCHA (2017, p.87-88) defende, com base nas conclusões dos estudos de Heleno Taveira Torres, Francisco Dornelles e Pasquale Pistone, que o Brasil, em termos de política de celebração de tratados internacionais, está bem distante do modelo adotado pelo OCDE. Essa distância revela-se especialmente com relação ao regime de competência dos Estados, com adoção de uma base territorialista, justificada pelo contexto histórico da celebração de tratados já apresentada no item 3.2 do presente capítulo.

Considerando essa conclusão como verídica, a adoção uma base territorial que distancia os acordos celebrados pelo Brasil do que se pode chamar de uma “política fiscal internacional” pode justificar em parte os diversos conflitos entre os próprios tratados assinados pelo Brasil e sua legislação interna, conforme será estudado com maior detalhe no capítulo 4 desta dissertação.

Porém, ao mesmo tempo em que se pode afirmar que o modelo do Brasil se distancia da ideia de uma “política fiscal internacional”, incentivada pela OCDE, se a análise for ampliada do aspecto meramente documental, limitada a tratados celebrados pelo Brasil há muitos anos, e avançar-se para o aspecto político internacional e a política internacional brasileira na atualidade, a conclusão seria de que este distanciamento do Brasil vem gradativamente diminuindo.

Isso porque, o Brasil atualmente é candidato para uma vaga definitiva como membro da OCDE, sendo considerado pela organização como um “parceiro-chave” e um dos mais ativos dentre os Estados não-

membros que se relacionam com o grupo⁶⁴ em uma relação iniciada no ano de 1991, quando o Brasil enviou sua primeira missão até a organização.

Outro exemplo dessa aproximação à integração internacional fiscal é a celebração nos últimos anos de diversos acordos para o compartilhamento recíproco de informações fiscais em nível internacional.

Por outro lado, se for analisado o aspecto da aplicação das normas pelas autoridades fiscais brasileiras, possivelmente a resposta poderá ser diferente, conforme será possível notar na análise detalhada do conflito de tributação de renda internacional, que é a base desta pesquisa e que será realizada no próximo capítulo.

3.6 GLOBALIZAÇÃO E AS RELAÇÕES TRIBUTÁRIAS INTERNACIONAIS NA ECONOMIA DIGITAL. O PROJETO BEPS.

A globalização e, especialmente, o avanço da economia digital têm exigido uma rápida evolução do sistema tributário internacional, o qual nem sempre consegue acompanhar o ritmo de evolução da sociedade.

Mais do que isso, esse fenômeno modificou o papel do Estado com relação à atividade econômica. Foram criadas novas estruturas empresariais, espalhadas pelos mais diversos locais no mundo, sempre em buscas de condições econômicas e fiscais mais favoráveis (LEONETTI; FERIATO, 2017, p. 58).

As convenções contra a dupla tributação são parte dos instrumentos de que dispõe o Direito Tributário Internacional na sua missão de regular o âmbito internacional.

Por tratarem-se de instrumento bilaterais, cada Estado realizava seus acordos, construindo-os com base nas práticas consuetudinárias e orientações de suas legislações internas.

Com o tempo notou-se a necessidade e benefícios da realização de uma padronização que fosse além das normas gerais e instituísem verdadeiros modelos para serem adotados.

A condutora dessa estruturação foi especialmente a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, a qual desenvolveu uma Convenção Modelo que hoje é adotada como referência por diversos países na celebração dos acordos bilaterais com outros Estados soberanos, conforme já tratado no item 2.1.

⁶⁴ Ver: <<http://www.oecd.org/latin-america/countries/brazil/>>, Acesso em 02 jan 2018.

Porém, a adoção apenas de modelos não foi suficiente para acompanhar a evolução da sociedade e para alcançar um problema tão importante quanto a regulação para evitar a bitributação, que é a busca pela eliminação das práticas ilícitas que implicam objetivamente em não recolhimento dos tributos devidos.

Com o tempo, a OCDE passou a monitorar também as práticas fiscais ilícitas, especialmente pelo incentivo da troca de informações entre os Estados e também passou a redigir relações de países com tributação favorecida, tendo por base um importante relatório denominado *Harmful tax competition: an emerging global issue*⁶⁵, conforme destaca TORRES (2001, p.147):

A OCDE resolveu entrar na luta [...] a partir do seu importante Relatório: *Harmful tax competition: an emerging global issue*. Mesmo reconhecendo os aspectos positivos do ambiente global vigente, no qual os sistemas tributários operam, os países-membros da OCDE concluíam que eles precisavam agir para restringir a competição tributária danosa, coletivamente e individualmente, opondo-se à expansão de regimes de imposto preferenciais danosos, particularmente nos setores financeiros e atividade de serviço, que podem causar distorções no comércio e desníveis nos padrões de investimento, sendo uma ameaça para os sistemas tributários domésticos e para a estrutura global de tributação internacional.

A OCDE, dentro das diversas frentes de atuação, tem se destacado nos últimos anos especialmente com relação às políticas de transparência fiscal e combate à dupla tributação e evasão de divisas.

A elaboração das Convenções modelo e o incentivo na elaboração de tratados bilaterais auxiliaram na normatização internacional da tributação.

Porém, a complexidade criada pela velocidade com que se desenvolvem os negócios no mundo globalizado, somando-se às questões de diversidade cultural e jurídica, as quais nem sempre são resolvidas pela padronização de termos e estabelecimento de linguagens comuns que possam facilitar a comunicação, exigiram da organização a adoção de

⁶⁵ Tradução nossa: “Concorrência fiscal prejudicial: um problema global emergente”.

medidas diferentes que produzissem maior eficácia e que pudessem acompanhar com maior facilidade o avanço da economia globalizada. Tornou-se necessária uma mudança de paradigma.

Foi nesse cenário que a OCDE lançou o plano BEPS - *Base erosion and profit shifting* (*Erosão de base e transferência de lucros*), definido pela própria OCDE como um conjunto de ações “para evitar estratégias de evasão fiscal que exploram lacunas e desajustes nas regras fiscais para transferir artificialmente os lucros para locais de baixa ou inexistência de impostos”⁶⁶.

Entender a necessidade de mudança passa por compreender que a utilização da legislação doméstica sem uma coordenação não terá sucesso, sendo sempre necessária a colaboração. Mesmo no regime atual de utilização de modelos de convenção, os quais trazem certa coordenação forçada, ainda não foi possível resolver todos os problemas, especialmente porque as regras que formam a base desses modelos são normas de tudo ou nada (fonte ou residência), não resolvendo casos mais complexos. É necessária uma mudança de paradigma, com regras de alocação mais sofisticadas, com a colaboração ativas de todas as envolvidas, incluindo autoridades (BRAUNER, 2014, p.13, tradução nossa)⁶⁷.

⁶⁶ <http://www.oecd.org/tax/beps/> Tradução nossa. “Base erosion and profit shifting (BEPS) refers to tax avoidance strategies that exploit gaps and mismatches in tax rules to artificially shift profits to low or no-tax locations. Under the inclusive framework, over 100 countries and jurisdictions are collaborating to implement the BEPS measures and tackle BEPS”.

⁶⁷ “The heart of this insight is the understanding that uncoordinated domestic law actions can never succeed (other than by chance), regardless of their content. The interdependence of the players on the global Market therefore requires collaboration. The current, OECD Model-based, regime and its building blocks – the bilateral tax treaties – already provide a form of coordination through standard setting and the moral obligation to conform to the OECD Model. Yet, as is already apparent, this is not enough; current rules are based on tax base allocation rules that are primarily all-or-nothing (source or residence) norms, they do not solve the difficult conflict cases and provide little, although increasingly more, guidance on implementation issues. This paradigm has failed. What does it mean? It means that primary reliance on domestic rules – primarily on the anti-abuse variety – alone is clearly inconsistent with this insight. It means that mere “soft law”, best practices guidance with no implementation mechanisms is insufficient. It means that an unsophisticated all-or-nothing allocation rules are not sustainable. A

Assim, impõe-se pensar em um mecanismo que não seja exclusivamente bilateral e isolado.

Para alcançar os seus objetivos, o projeto BEPS possui um conjunto de 15 ações, dentre as quais três delas destacam-se no que diz respeito especificamente à bitributação da renda:

Ação 1 – Enfrentar os desafios fiscais da economia digital - Aborda os desafios fiscais da economia digital e identifica as principais dificuldades que a economia digital coloca para a aplicação das regras fiscais internacionais existentes⁶⁸.

Ação 6 – Prevenir a concessão de benefícios em tratados em circunstâncias inapropriadas – Desenvolver sugestões de modelo de tratados e recomendações para a elaboração de regras internas para prevenir o abuso de tratados⁶⁹.

Ação 15 – Desenvolver um instrumento multilateral para modificar os tratados tributários - apresenta uma análise das questões jurídicas relacionadas ao desenvolvimento de um instrumento multilateral para permitir aos países

paradigm shift would require more sophisticated allocation rules, active collaboration between tax authorities, departure from the bilateral-only structure of the international tax regime, and some form of implementation assuring mechanisms, to name a few. The introduction of such paradigm shift would be the primary test for the success of the BEPS Project.”

⁶⁸ <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm>. Tradução nossa.

Original: Action 1 - ADDRESSING THE TAX CHALLENGES OF THE DIGITAL ECONOMY - Addresses the tax challenges of the digital economy and identifies the main difficulties that the digital economy poses for the application of existing international tax rules. The Report outlines options to address these difficulties, taking a holistic approach and considering both direct and indirect taxation.

⁶⁹ <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm>. Tradução nossa.

Original: Action 6 - PREVENTING THE GRANTING OF TREATY BENEFITS INAPPROPRIATE CIRCUMSTANCES - develops model treaty provisions and recommendations regarding the design of domestic rules to prevent treaty abuse.

racionalizar a implementação das medidas do BEPS⁷⁰.

O objetivo geral da OCDE é garantir a implementação de políticas fiscais com padrões previamente acordados internacionalmente, mediante a cooperação com as autoridades fiscais não apenas no momento de elaboração de normativas, mas especialmente na troca constante de informação para possibilitar investigações mais amplas e automatizadas, em uma verdadeira fiscalização global.

Para isso, a OCDE mantém órgãos em sua estrutura interna, como o Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações, que possui como objetivo o combate à evasão fiscal por meio da criação e políticas de transparência e de troca de informações, tanto por meio de requisições como automaticamente.

Há ainda o Quadro Inclusivo sobre o BEPS, o qual possui como principal missão a implementação das ações do projeto, o qual é resumido pela própria organização como possuindo 4 focos principais: práticas fiscais prejudiciais, abuso de tratados, realização de relatórios de cada país e mecanismos de resolução de disputas⁷¹.

A “Action 15” representa o maior desafio do plano BEPS, uma vez que busca estabelecer um documento único, o qual trata diretamente de limitação econômica/tributária da soberania dos Estados, objetivando que todos concordem com os mesmos termos do instrumento.

Para BRAUNER (2014, p. 37, tradução nossa)⁷² “uma abordagem cooperativa e a adaptação do regime fiscal internacional às realidades do mercado exigem uma expansão do alcance além dos acordos bilaterais”.

Destaca ainda que o grande desafio será a mudança de paradigma, que exige pensar além das ferramentas tradicionais.

⁷⁰ <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm>. Tradução nossa. Original: Action 15 - DEVELOPING A MULTILATERAL INSTRUMENT TO MODIFY BILATERAL TAX TREATIES - provides an analysis of the legal issues related to the development of a multilateral instrument to enable countries to streamline the implementation of the BEPS treaty measures,

⁷¹ Informações disponíveis em <<http://www.oecd.org/tax/beps/background-brief-inclusive-framework-for-beps-implementation.pdf>>

⁷² “a cooperative approach and adaptation of the international tax regime to the Market realities require an expansion of scope beyond bilateral arrangements”

A “globalização” das regras pode ser uma solução para as divergências existentes atualmente no cenário internacional, mas terá um longo caminho para sua construção, especialmente por conta dos aspectos econômicos envolvidos e da necessidade dos Estados em certos pontos cederem o seu direito de tributar.

O Plano BEPS é, sobretudo, um plano sobre globalização e controle das empresas multinacionais globais, especialmente focado nos esquemas de planejamento fiscal de grandes empresas como Apple e Google, as quais se beneficiam da ascensão da economia digital baseada em modelos de negócios sustentados por intangíveis (BRAUNER, 2014, p.15, tradução nossa)⁷³.

Este plano tem acentuado ainda mais o caráter global e multilateral das regras de tributação internacional. Isso porque, num mundo globalizado, os Estados não conseguem mais, unilateralmente, lidar com todas as situações de tributação internacional e especialmente proteger-se de práticas e evasão fiscal.

A cooperação entre os Estados acaba por se tornar praticamente obrigatória, uma vez que é quase que condição de “sobrevivência” no cenário internacional.

Como já destacado no Capítulo 2, não se trata, em nenhum momento de um abandono da soberania de cada Estado, mas sim uma forma de fortalecer a independência de cada um por meio de uma integração internacional.

Nas palavras de ROCHA (2017, p. 9) “o contexto internacional atual requer abertura, transparência, cooperação e multilateralismo”.

A ideia de um instrumento único, multilateral, que possa ser aplicado de forma global pode tornar-se o ápice da integração internacional.

Porém, o contexto econômico e político, especialmente quando se trata de um instrumento que poderá limitar arrecadação por parte dos Estados, exigindo muitas vezes certa renúncia fiscal, torna o desafio deste

⁷³ “Indeed, BEPS is first and foremost about globalization and MNEs. as a business model, MNEs can only be justified by significant intangible content, which is naturally augmented by the ascent of the digital economy and its contribution to globalization. However, not just a macro view justifies focus on the digital economy and transactions in intangibles, such a focus is also dictated by the immediate triggers of the public interest in BEPS – the tax planning schemes of the largest MNEs, all of which have business models heavily relying on intangibles (Apple, Microsoft, Google, etc.)”

instrumento multilateral fiscal muito maior do que outras convenções plurais.

4 OS CONFLITOS RELATIVOS À TRIBUTAÇÃO BRASILEIRA SOBRE A RENDA ESPECIALMENTE NA IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS SEM TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA – UMA SOLUÇÃO À LUZ DO PRINCÍPIO DA UNIVERSALIDADE

4.1 INTRODUÇÃO

Após a conceituação desenvolvida nos capítulos anteriores, passando pela base principiológica da tributação internacional, pelo contexto histórico e político da formação dos tratados internacionais e abordando os instrumentos e movimentos internacionais, os quais conclui-se que visam não apenas o fim da dupla tributação internacional, mas também a criação de políticas mais transparentes e que combatam as condutas ilícitas, chega-se ao terceiro capítulo.

Com base nos conceitos e princípios até então abordados, analisar-se-á o tratamento fiscal relativo à incidência do imposto sobre a renda na seguinte transação internacional: remessa para o exterior de valores em pagamento de serviços técnicos, sem transferência de tecnologia, prestados por não-residente.

Inicialmente, serão abordados alguns conceitos, como transferência de tecnologia, *royalties* e estabelecimento permanente, evoluindo para um panorama da legislação aplicável em conjunto com os tratados firmados pelo Brasil.

Ao final, busca-se avaliar o atual posicionamento jurisprudencial e fiscal, comparando-os com os princípios estudados na busca de uma solução para a questão da bitributação nas operações analisadas.

4.2 A NATUREZA JURÍDICA DOS RENDIMENTOS PAGOS À PESSOA JURÍDICA ESTRANGEIRA PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS À PESSOA DOMICILIADA NO BRASIL.

Com a globalização verificou-se um aumento das relações entre partes sediadas/residentes em diferentes Estados. Na era da tecnologia da informação a demanda pelo fornecimento de serviços baseados em *softwares* cresce exponencialmente e alcança proporções globais especialmente por conta da desnecessidade de presença física dos prestadores de serviço, os quais podem, por exemplo, disponibilizar seus serviços e demais informações por meio de acesso remoto a um site publicado na rede mundial de computadores.

Esta dinâmica faz com que, cada vez mais, as empresas tendam a manter sua sede em apenas um local ainda que preste serviços a nível global.

A contratação de empresas não-residentes no Brasil para a prestação de serviços aumentou significativamente principalmente após a abertura do mercado brasileiro em setores como telecomunicação, petróleo e gás (ROCHA, 2013, p. 247) e permanece com um crescimento cada vez maior, desde que as empresas especializadas em prestação de serviços tecnológicos passaram a revolucionar a economia e levar o mundo para a era da economia digital.

Entender a tributação dos valores envolvidos neste tipo de operação é fundamental para viabilizar a continuidade destas atividades, buscando não onerar os prestadores ou tomadores com a imposição de tributos que acabam muitas vezes sendo cobrados por duas vezes.

Ao se analisar a tributação sobre a prestação de serviços entre pessoas situadas em Estados distintos, dois são os fatores relevantes para a escolha do seu tratamento tributário: a existência ou não de transferência de tecnologia, também chamada de *know-how* e a existência ou não de estabelecimento do prestador no Estado de residência do contratante dos serviços.

Estes aspectos vão nortear a identificação da natureza jurídica da remessa de valores ao exterior, configurando a mesma como dividendos, juros, *royalties* ou contraprestação/lucros. De acordo com a sua definição, diferentes regras convencionais serão aplicadas.

Os artigos principais da convenção modelo da OCDE que abordam a tributação de remessas de valores em pagamentos pela prestação de serviço, são os artigos 7º (lucros) e 12 (*royalties*), os quais serão detalhadamente trabalhados. Estes artigos buscam estabelecer uma regra sobre tributação pela fonte ou pela residência.

Para interpretar-se e aplicar-se os mencionados dispositivos da Convenção Modelo da OCDE, faz-se necessário, inicialmente, apresentar-se a definição de duas expressões que fazem parte das normativas convencionais: transferência de tecnologia e estabelecimento permanente.

Tratam-se de conceitos que serão determinantes para que se encontre a resposta ao problema que é objeto do presente trabalho, ou seja, qual o país onde deve ser recolhido o imposto de renda decorrente da remessa de valores ao exterior por prestação de serviços sem transferência de tecnologia, quando pagos a não-residentes.

4.2.1 Transferência de tecnologia

Para conceituar-se “transferência de tecnologia” deve-se inicialmente categorizar os contratos de prestação de serviço.

Grande é a divergência na conceituação e, principalmente, na diferenciação entre contratos de prestação de serviços técnicos, contratos de assistência técnica e contratos de “know-how”, especialmente quando se trata do conceito de transferência de tecnologia.

O ponto principal está em diferenciar os rendimentos derivados da prestação de informações resultantes de experiência acumulada (*know-how*), as quais são tratadas no artigo 12º da Convenção Modelo da OCDE e os rendimentos pela prestação de serviço pura, não tributáveis no país da fonte, conforme art. 7º da Convenção Modelo (XAVIER, 2014, p.696).

Para XAVIER (2014, p.696) a diferenciação deve ocorrer com base no objeto do contrato. No contrato de *know-how* o objeto é a transmissão de informação tecnológica que seja preexistente e não esteja em domínio público e no qual o contratante utilizará o conhecimento cedido sem intervenção do transmitente. Já o contrato de prestação de serviços puro tem por objeto a realização de um serviço por meio de uma tecnologia que não será transmitida, mas apenas aplicada.

Ou seja, em um contrato se transfere tecnologia, enquanto que no outro apenas aplica-se a tecnologia.

Quando há a efetiva transferência de tecnologia, ou de conhecimento acumulado, ou ainda de *know-how*, as Convenções Modelo, incluindo-se a da OCDE, classificam os pagamentos realizados por este serviço como sendo *royalties*.

O conceito de *royalties* (*redevances* em francês, *cânon*es em espanhol) possui diferentes disposições quando comparadas as disposições convencionais dos tratados contra dupla tributação e as regras de direito interno (XAVIER, 2014, p. 687).

No direito comparado a expressão se aplica para os rendimentos que são fruto do uso, fruição ou exploração de determinados direitos, não se confundindo com rendas, que são a retribuição do capital aplicado em bens corpóreos (XAVIER, 2014, p. 688).

Com base neste conceito, a retribuição do capital não se enquadra na definição de *royalties*, mas sim está vinculada com a remuneração por “prestações que representem preço de compra (ou remuneração compensável com ela), as quais caem noutras disposições convencionais, como as atinentes a mais-valia ou lucros de empresas.” (XAVIER, 2014, p. 692).

Para DUARTE FILHO (2016, p. 322), “os *royalties* representam a remuneração pelo uso, fruição ou exploração de determinados direitos, em sua essência propriedade intelectual”. Ou seja, não se trata do uso de um serviço, por exemplo, mas sim da aquisição de um conhecimento detido pelo terceiro.

No âmbito da legislação interna brasileira, o conceito de *royalty* pode ser encontrado no art. 22 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

Art. 22. Serão classificados como "royalties" os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do

- a) direito de colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;
- b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;
- c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio;
- d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.

A redação do citado dispositivo é de certa forma generalista e não permite com objetividade identificar-se a diferenciação buscada entre serviços prestados com ou sem transferência de tecnologia, para enquadramento como *royalty*.

Avançando para os dispositivos convencionais internacionais, a Convenção Modelo da OCDE traz em seu artigo 12 a definição de *royalties* para os fins relacionado ao objeto dos acordos:

Art. 12 [...] 2. O termo "royalties", tal como utilizado neste artigo, significa pagamentos de qualquer tipo recebidos pelo uso, ou o direito de uso, de qualquer direito autoral de obras literárias, artísticas ou científicas, incluindo filmes cinematográficos, qualquer patente, marca comercial, design ou modelo, plano, fórmula secreta ou processo, ou para informações sobre experimento industrial, comercial ou científico.⁷⁴

⁷⁴ Tradução nossa: “Art. 12 [...] 2. The term “royalties” as used in this Article means payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work

Apesar da redação também, de certa forma, ser generalista, nos comentários oficiais ao mencionado artigo é possível encontrar com mais precisão a diferenciação quanto aos contratos de prestação de serviço técnico que envolvem transferência de tecnologia (*know-how*) e os contratos que não possuem essa transferência, existindo apenas a aplicação do conhecimento por parte do contratado. Especificamente, a conceituação está nos itens 11.1 e 11.2 dos comentários ao artigo 12:

11.1 No contrato de *know-how*, uma das partes concorda em transmitir ao outro, para que ele possa usá-las para sua própria conta, seu conhecimento especial e experiência que não são reveladas ao público. É reconhecido que o concedente não é obrigado a desempenhar qualquer parte na utilização das fórmulas concedidas ao licenciado e que ele não garante o resultado.

11.2. Este tipo de contrato difere, portanto, dos contratos de prestação de serviços, em que uma das partes se compromete a usar as habilidades para executar o próprio trabalho para a outra parte. Os pagamentos efetuados ao abrigo destes últimos contratos geralmente são abrangidos pelo artigo 7.⁷⁵

Os comentários basicamente indicam os seguintes critérios para a distinção das duas modalidades contratuais:

- Os contratos para o fornecimento de *know-how* respeitam as informações do tipo descrito no §11º, já existentes, ou respeitam ao

including cinematograph films, any patent, trade mark, design or model, plan, secret formula or process, or for information concerning industrial, commercial or scientific experience.”

⁷⁵ Tradução nossa “11.1 In the *know-how* contract, one of the parties agrees to impart to the other, so that he can use them for his own account, his special knowledge and experience which remain unrevealed to the public. It is recognized that the grantor is not required to play any part himself in the application on the formulas granted to the licensee and that he does not guarantee the result thereof. 11.2. This type of contract thus differs from contracts for the provision of services, in which one of the parties undertakes to use the customary skills of his calling to execute work himself for the other party. Payments made under the latter contracts generally fall under Article 7.”

fornecimento desse tipo de informação após o seu desenvolvimento ou criação e incluem provisões específicas relativas à confidencialidade dessa informação;

- No caso de contratos de prestação de serviços, o prestador compromete-se a executar serviços que podem requerer o uso, por esse prestador, de especiais conhecimentos, competências e experiências, mas não a transferência desses especiais conhecimentos, competências e experiências para a outra parte.

Assim, a OCDE classifica a remuneração dos contratos de prestação de serviços em geral como lucro de empresa (art. 7º) e não como *royalties*.

É importante ter-se sempre em mente que o que define o escopo do serviço será sempre o objeto do contrato e, mais que isso, o objeto preponderante do contrato. Assim, é a partir dele que se definirá a natureza jurídica do serviço e, por consequência, a natureza dos valores pagos nesta transação.

Por exemplo, não há, no contrato puro de prestação de serviços, a contratação de entrega de alguma informação decorrente de experiência adquirida pelo prestador em qualquer setor de conhecimento. Há apenas a contratação da aplicação desse conhecimento, sendo inclusive o prestador responsável pelo resultado dos serviços prestados, o que não ocorre nos contratos cujo objeto seja a transferência deste conhecimento (BEHRNDT; LOBO, 2016, p. 441).

Quem contrata qualquer tipo de serviço, conseqüentemente, acaba recebendo algum tipo de informação técnica, pelo simples fato de observar sua execução. Porém, essa transferência não é objeto do contrato e tem origem natural no cumprimento da obrigação de fazer principal (BEHRNDT; LOBO, 2016, p. 441).

XAVIER (2014, p. 698) é firme ao tratar da confusão feita com relação a considerar-se que os serviços de informática, por sua natureza, sempre como serviços com transferência de tecnologia:

Dizer-se que uma prestação de serviços de informática, de *engineering* de consultoria financeira ou empresarial, envolve uma “transferência” de tecnologia é tão absurdo como pretender que tem por objeto uma “transmissão de know-how” um contrato pelo qual os consultores jurídicos estudem a melhor forma de implantação de uma empresa, racionalizem as suas operações do ponto de vista fiscal, do controle de câmbios e do

Direito do Trabalho, ou preparem uma fusão ou cisão (XAVIER, 2014, p. 698)

O fato de uma prestação de serviço possuir conteúdo técnico e específico, por si só, não significa que houve efetiva transferência de tecnologia.

A remuneração pelo conhecimento transmitido (*know-how*), em termos fiscais, é um rendimento de capital, pois remunera um capital de conhecimento acumulado, que foi posto à disposição. Já a remuneração pela prestação de serviços em geral, não pessoais, é na verdade o pagamento pela “venda” de um serviço em si onde a tecnologia existente por trás deste serviço não é transmitida, não sendo foco do contrato (XAVIER, 2014, p. 699).

Assim, pode-se concluir que uma prestação de serviços, para ser considerada como transferência de tecnologia, necessita atender aos seguintes requisitos: (a) ter por objeto a transmissão de conhecimento não divulgado; (b) ausência de intervenção do transmitente na aplicação da informação transmitida; (c) ausência de garantia de resultado com relação à tecnologia transmitida; e (d) remuneração que não seja baseada no custo das horas de trabalho, mas sim conforme critérios vinculados à produção, lucro ou faturamento.

4.2.2 Estabelecimento permanente

Nos tratados internacionais para evitar a dupla tributação, um dos elementos essenciais para a delimitação das regras diz respeito aos locais físicos onde a pessoa jurídica possui um estabelecimento e realiza suas operações.

Para CALIENDO (2005, p. 76) “não existe um conceito de ‘Estabelecimento Permanente’ unívoco a ser extraído de textos convencionais e legislativos”. Para o autor o conceito deve ser construído pelo próprio intérprete, com base nas limitações formais e materiais existentes.

Aprofundando a sua análise, CALIENDO (2005, p. 75) afirma, com relação ao conceito de Estabelecimento Permanente, que nunca existirá uma única interpretação⁷⁶ válida de forma global, pois este conceito se constrói com uma interpretação baseada em determinado

⁷⁶ Para CALIENDO (2005., p. 75), “interpretação”, quer significar um ato que não extrai e nem produz nada, não busca algo a ser formalizado, pois ela é constitutiva do objeto a ser interpretado.

sistema normativo. Ainda, essa multiplicidade de entendimentos certamente atrai conflitos de conceituação e classificação, os quais demandarão diferentes métodos de solução.

A definição de estabelecimento permanente na Convenção Modelo da OCDE está em seu artigo 5º, itens 1, 2 e 3, *verbis*:

Artigo 5. 1. Para os fins da presente Convenção, o termo "estabelecimento permanente" significa um lugar fixo ou comercial através do qual ao negócio de uma empresa é exercido total ou parcialmente.

2. O termo "estabelecimento permanente" inclui especialmente: a) um local de administração; b) um ramo; c) um escritório; d) uma fábrica; e) uma oficina, e f) uma mina, um poço de petróleo ou gás, uma pedreira ou qualquer outro local de extração de recursos naturais.

3. Um local de construção ou projeto de construção ou instalação só constitui um estabelecimento permanente se tiver mais de doze meses. [...] ⁷⁷

Em resumo, o “estabelecimento permanente” será o local onde determinada empresa possuir parte, ou a totalidade, de suas operações funcionando em uma estrutura física.

No Brasil, as sociedades transnacionais podem atuar no país com a prática de atos isolados que motivam o pagamento de juros, *royalties* ou mera contraprestação por serviços ou podem constituir, sob o regime de capital estrangeiro, participação societária, abertura de filial ou constituição de sociedade. (TORRES, 2016, p. 249)

Diferenciar o prestador que apenas pratica atos isolados e aquele que possui “estabelecimento” no Brasil, é de extrema relevância, pois se o estrangeiro pratica apenas atos isolados poderá ser qualificado e tratado

⁷⁷ Tradução nossa: Article 5. 1. For the purposes of this Convention, the term “permanent establishment” means a fixed place or business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.

2. The term “permanent establishment” includes especially: a) a place of management; b) a branch; c) an office; d) a factory; e) a workshop, and f) a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources.

3. A building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than twelve months.

como “não-residente” em determinadas situações, adotando-se o regime da tributação na fonte.

Trata-se, na verdade, de uma análise do vínculo do sujeito com determinado ordenamento jurídico, conforme a delimitação espacial. Os não-residentes, em princípio, não podem ser tributados no Brasil por fatos praticados no exterior pois não existe qualquer conexão entre a atividade praticada (conexão material), seu *status* subjetivo (conexão pessoal) e o respectivo ordenamento. (TORRES, 2016, p. 250)

Ocorre que atualmente vincular-se determinada situação a um conceito físico de estabelecimento esbarra no mesmo problema já comentado sobre ater-se ao princípio da territorialidade. O mundo digital rompeu as barreiras físicas, de modo que a presença de uma empresa não é mais necessariamente vinculada à instalação de unidades físicas.

Atualmente, diversas empresas, por exemplo, operam com apenas uma sede prestando serviços para todo o planeta ou, até mesmo, com um único endereço fiscal, mas sem um prédio para alocar seus empregados, que trabalham de suas casas, em qualquer canto do mundo. Assim torna-se extremamente difícil a aplicação de conceitos e definições vinculados exclusivamente à conceitos de base territorial.

Analisando-se a legislação doméstica, vê-se que não há uma regra geral sobre “estabelecimento permanente”. Segundo ROCHA (2013, p. 176) a única referência direta ao termo consta no § 4º do artigo 7º da Lei n. 12.350/2010, que trata dos benefícios fiscais estabelecidos para a Copa do Mundo de 2014. Referido dispositivo afirma que, para efeitos da lei, a base temporária de negócios de empresas que possuíam como objetivo servir à organização e realização dos eventos da Copa do Mundo “não configura estabelecimento permanente para efeitos de aplicação da legislação brasileira”.

Prosseguindo em sua análise, ROCHA (2013, p.17) destaca que, em que pese não existirem regras específicas tratando de estabelecimento permanente, a legislação brasileira possui regramentos que possibilitam a tributação no Brasil da renda auferida por não-residentes que possuam um “estabelecimento permanente”, conforme definido nas normas convencionais.

É o caso da legislação tributária interna que, segundo o autor, apresenta três situações que se incluem na mencionada conceituação. São eles: (a) a tributação de filiais, sucursais, agências ou representações de empresas estrangeiras equiparadas a pessoas jurídicas, nos termos do art.

147, II, do Regulamento do Imposto de Renda – RIR⁷⁸ (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999); (b) a tributação de rendimento auferidos em operações realizadas por comissários e mandatários no Brasil, equiparados a pessoas jurídicas, nos termos do artigo do RIR já citados, e (c) a tributação de rendimentos auferidos por não-residentes em razão de vendas realizadas no Brasil por intermédio de representantes (artigos 399 e 539 do RIR⁷⁹).

Apesar de o Brasil não possuir uma definição interna, em todos os seus acordos internacionais tributários há menção ao “estabelecimento permanente”. Comparando as convenções com o entendimento das normas internas, especialmente com as normas dos chamados “estabelecimentos permanentes pessoais” em linhas gerais, as interpretações estão de acordo reciprocamente.

Porém, existem algumas discrepâncias entre o modelo convencional e o doméstico, destacando ROCHA (2013, p. 185) que estas divergências estão principalmente na não exigência de habitualidade feita pelo artigo 5º da Convenção Modelo da OCDE, o que não é o caso na legislação interna, conforme dispõe o art. 398 do RIR⁸⁰ e na conceituação mais abrangente contida no mencionado artigo convencional, o qual alcança até mesmo transações com serviços e intangíveis.

Prossegue o autor afirmando ainda que com relação ao tratamento nos casos de estabelecimento permanente pessoal a legislação brasileira os equipara a pessoa jurídica para fins tributários, enquanto que a

⁷⁸ Art. 147. Consideram-se pessoas jurídicas, para efeito do disposto no inciso I do artigo anterior: [...] II - as filiais, sucursais, agências ou representações no País das pessoas jurídicas com sede no exterior.

Art. 399. No caso de serem efetuadas vendas, no País, por intermédio de agentes ou representantes de pessoas estabelecidas no exterior, o rendimento tributável será arbitrado de acordo com o disposto no art. 539.

Art. 539. No caso de serem efetuadas vendas, no País, por intermédio de agentes ou representantes de pessoas estabelecidas no exterior, quando faturadas diretamente ao comprador, o rendimento tributável será arbitrado de acordo com o disposto no art. 532.

⁸⁰ Art. 398. As normas deste Decreto sobre determinação e tributação dos lucros apurados no Brasil pelas filiais, sucursais, agências ou representações das sociedades estrangeiras autorizadas a funcionar no País alcançam, igualmente, os rendimentos auferidos por comitentes domiciliados no exterior, nas operações realizadas por seus mandatários ou comissários no Brasil

Convenção Modelo da OCDE foca apenas no resultado do estabelecimento permanente efetivo.

Ainda sobre a questão da habitualidade, novamente ROCHA (2013, p.185) afirma que os comentários da OCDE à Convenção Modelo trazem a fundamentação da necessidade de existir este requisito, pois, para fins de atração da tributação, a presença de uma empresa no Estado Contratante deve ser mais do que transitória, para considerar-se que efetivamente há um estabelecimento.

Assim, em que pese a legislação brasileira não utilizar a expressão “estabelecimento permanente”, não possuindo assim um conceito para o termo, existem regras que se assemelham aos chamados “estabelecimentos permanentes pessoais” e que permanecem em harmonia com os tratados, não existindo muitos casos onde houveram questionamentos perante as autoridades fiscais brasileiras. (ROCHA, 2013, p.188)

A conclusão diante do exposto é que o sistema doméstico possui compatibilidade com os tratados internacionais celebrados pela Brasil, com relação ao conceito adotado para o “estabelecimento permanente”. Porém, ainda existem certas divergências entre as regras que podem motivar questionamentos quando aplicado o conceito ao caso concreto.

4.3 CONFLITOS E DIVERGÊNCIAS ENTRE OS ACORDOS FIRMADO PELO BRASIL NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

A partir da leitura do tópico anterior, nota-se que diversas são as possibilidades de interpretação das expressões envolvidas nos tratados internacionais, especialmente quando se comparam conceitos da legislação interna com os do regramento convencional.

Para os fins do presente estudo, passa-se a analisar uma divergência em particular, sobre o tratamento tributário dado a empresas sediadas em outros Estados e que prestam serviços sem transferência de tecnologia. O objetivo é analisar o cenário interno e regulatório fiscal para que se possa caminhar para uma possível solução ao impasse que será apresentado.

No ano de 2000, foi expedido pela Receita Federal do Brasil – RFB, o Ato Declaratório Interpretativo nº 1, o qual buscava solucionar a divergência sobre a tributação dos serviços prestados por estrangeiros.

Constava do mencionado Ato Declaratório Interpretativo:

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 artigo.

III - Para fins do disposto no item I deste ato, consideram-se contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia aqueles não sujeitos à averbação ou registro no Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI e Banco Central do Brasil.

Resumidamente, este ato previu que as remessas para o exterior, nos moldes como acima descrito, estariam sujeitas à tributação na fonte brasileira, nos termos do art. 685, II do Regulamento do Imposto de Renda⁸¹, inclusive para os casos onde não haveria transferência de tecnologia. Mas este entendimento não se enquadrava nas disposições convencionais adotadas pelo Brasil.

Analisando a conceituação internacional, tanto na Convenção Modelo da OCDE quanto na da ONU, o regramento da tributação de remessas relativas a pagamentos serviços técnicos sem transferência de tecnologia consta no respectivo artigo 7º, o qual trata da tributação dos lucros das empresas. Assim dispõe o art. 7º da Convenção Modelo da OCDE:

Artigo 7 - Lucros das empresas

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado, a menos que a empresa exerça sua atividade no

⁸¹ Art. 685. 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.

outro Estado Contratante através de um estabelecimento permanente lá situado. Se a empresa exercer as suas atividades, conforme mencionado, os lucros que são imputáveis ao estabelecimento permanente, de acordo com o disposto no parágrafo 2, podem ser tributados nesse outro Estado⁸².

Para a Convenção Modelo da OCDE a regra geral está focada no favorecimento do país de residência. Deste modo, as atividades econômicas exercidas em um Estado, no qual não há estabelecimento permanente do prestador, somente poderão ser tributadas no país de residência do prestador e não onde a atividade foi exercida.

Este entendimento de alocação da competência tributária é considerado atualmente um princípio básico da tributação internacional, constando, inclusive, esta afirmação nos comentários da OCDE sobre seu modelo (ROCHA, 2017, p. 50-51).

O posicionamento fiscal, por sua vez, já em 2000 era oposto a este princípio básico, entendendo que aquela categoria de 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 artigo” conforme redação do Ato Declaratório Interpretativo nº 1/2000.

A posição do fisco foi à época duramente criticada, pela supostamente incorreta interpretação dos tratados assinados pelo Brasil, dando início a diversas disputas judiciais e administrativas entre o fisco e os contribuintes.

No ano de 2012, precisamente em 1º de junho, houve o primeiro pronunciamento sobre a matéria por parte do Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o Recurso Especial nº 1.161.467. O acórdão foi assim ementado:

TRIBUTÁRIO. CONVENÇÕES
INTERNACIONAIS CONTRA A
BITRIBUTAÇÃO. BRASIL-ALEMANHA E

⁸² Tradução nossa: “Article 7 - Business Profits 1. Profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits that are attributable to the permanent establishment in accordance with the provisions of paragraph 2 may be taxed in that other State. [...]”

BRASIL-CANADÁ. ARTS. VII E XXI. RENDIMENTOS AUFERIDOS POR EMPRESAS ESTRANGEIRAS PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS À EMPRESA BRASILEIRA. PRETENSÃO DA FAZENDA NACIONAL DE TRIBUTAR, NA FONTE, A REMESSA DE RENDIMENTOS. CONCEITO DE "LUCRO DA EMPRESA ESTRANGEIRA" NO ART. VII DAS DUAS CONVENÇÕES. EQUIVALÊNCIA A "LUCRO OPERACIONAL". PREVALÊNCIA DAS CONVENÇÕES SOBRE O ART. 7º DA LEI 9.779/99. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE. ART. 98 DO CTN. CORRETA INTERPRETAÇÃO. (REsp 1161467/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/05/2012, DJe 01/06/2012)

A Corte Superior entendeu que o artigo 7º dos tratados celebrados pelo Brasil com a Alemanha e com o Canadá não permite que seja tributada na fonte a remessa de valores decorrentes de serviços técnicos, sem transferência de tecnologia, a não ser que exista um estabelecimento permanente prestador.

ROCHA (2017, p. 99) faz uma análise interessante do julgado, em especial sobre o fato de que os julgadores, em nenhum momento, se utilizaram das experiências internacionais sobre a questão ou mencionaram os Comentários das Convenções Modelo ou sobre a influência destes na celebração e tratados pelo Brasil.

Após o julgamento da questão pelo Superior Tribunal de Justiça, já no ano de 2013, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional editou o Parecer PGFN/CAT nº 2.363, 270, por meio do qual declarou que a orientação do Ato Declaratório Normativo nº 1/2000 deveria ser revista.

Em 2014, sobreveio o Ato Declaratório Interpretativo nº 5, da Receita Federal, de 16 de junho de 2014, revogando expressamente e definitivamente o Ato Declaratório de 2000 e alterando o entendimento sobre a tributação dos serviços.

A redação do novo instrumento normativo alterou o enquadramento das prestações de serviço por não-residentes, passando a vigorar a seguinte regra:

Art. 1º O tratamento tributário a ser dispensado aos rendimentos pagos, creditados, entregues,

empregados ou remetidos por fonte situada no Brasil a pessoa física ou jurídica residente no exterior pela prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, com ou sem transferência de tecnologia, com base em acordo ou convenção para evitar a dupla tributação da renda celebrado pelo Brasil será aquele previsto no respectivo Acordo ou Convenção:

I - no artigo que trata de royalties, quando o respectivo protocolo contiver previsão de que os serviços técnicos e de assistência técnica recebam igual tratamento, na hipótese em que o Acordo ou a Convenção autorize a tributação no Brasil;

II - no artigo que trata de profissões independentes ou de serviços profissionais ou pessoais independentes, nos casos da prestação de serviços técnicos e de assistência técnica relacionados com a qualificação técnica de uma pessoa ou grupo de pessoas, na hipótese em que o Acordo ou a Convenção autorize a tributação no Brasil, ressalvado o disposto no inciso I; ou

III - no artigo que trata de lucros das empresas, ressalvado o disposto nos incisos I e II

Com esta normativa os serviços técnicos deixaram de ser enquadrados como “rendimentos não expressamente mencionados”, classificação que até então atraía a tributação dos serviços, ainda que sem transferência de tecnologia, para o Estado da fonte.

A nova normativa é um reflexo da decisão acima mencionada do Superior Tribunal de Justiça, a qual entendeu que os serviços sem transferência de tecnologia não poderiam ser enquadrados nos tratados como rendimentos não expressamente mencionados, pois são abarcados pelo artigo 7º que trata do tratamento dos lucros das empresas.

Em parte, esta alteração representou uma mudança de paradigma, pois o fisco brasileiro passou a entender que os rendimentos da prestação de serviços técnicos e de assistência técnica seriam tratados como lucro das empresas, com incidência da respectiva disposição convencional, a qual impõe a tributação no Estado de residência e não no da fonte.

Esta alteração na normativa fiscal inicialmente pode ser vista como uma mudança total de posicionamento, de modo que não mais haveria tributação de remessas ao exterior decorrentes da prestação de serviços sem transferência de tecnologia por não-residente. Isso porque, para os casos em que não há previsão convencional, o serviço será considerado

como “profissões independentes ou de serviços profissionais” (art. 1º, II), o que afasta a tributação no Brasil.

Mas a nova normativa trouxe exceções a este novo tratamento, afastando a aplicação do artigo que versa sobre lucros de empresas, quais sejam, (a) quando existir protocolo ao acordo prevendo a equiparação ao tratamento de *royalties*, incidindo assim o tratamento do artigo 12 das convenções e (b) quando for autorizado pelo acordo a tributação de prestação de serviços técnicos e de assistência técnica relacionados com a qualificação técnica de uma pessoa ou grupo de pessoas no Brasil, quando terão então o tratamento dos rendimentos do artigo 14. (BEHRNDT; LOBO, 2016, p. 425-426).

Ocorre que a maioria dos acordos celebrados pelo Brasil possui a previsão mencionada no inciso II do art. 1º do Ato Declaratório nº 5/2014. Deste modo, mesmo na prestação de caráter técnico, mas sem transferência de tecnologia, é possível ainda interpretar-se que se tratam de *royalties*, de modo a incidir a tributação no Brasil (Imposto de Renda Retido na Fonte).

Assim, a nova interpretação não resolve definitivamente o impasse e acabar por incentivar a bitributação, uma vez que os Estados Contratantes continuarão a utilizar o entendimento expresso no art. 7º da Convenção Modelo, negando por consequência a compensação interna de qualquer valor retido no Brasil⁸³.

Para ROCHA (2017, p. 53-54) este cenário de manutenção da tributação na fonte, conforme historicamente é adotado pelo Brasil, faz levantar-se o questionamento sobre os motivos que levaram o país a incluir o artigo 7º da Convenção Modelo da OCDE em suas Convenções, já que este artigo defende uma linha de tributação completamente oposta.

Para o Autor, o artigo 7º é o “coração” da política que busca a tributação na residência do recebedor dos lucros. Em verdade, o Brasil poderia ter adotado o artigo 7º previsto na Convenção Modelo da ONU, posto que este outorga maior competência ao país da fonte, o que acompanharia a tendência fiscal brasileira. A análise histórica traz a resposta para o questionamento, no sentido de que sem a inclusão deste artigo, possivelmente, muitos dos tratados sequer seriam assinados.

Em 2015, o Superior Tribunal de Justiça reafirmou seu entendimento ao analisar a aplicação do artigo 7º do tratado brasileiro

⁸³ Especula-se, inclusive, que o já mencionado rompimento por parte da Alemanha quanto ao tratado firmado com o Brasil se deu por conta da divergência na interpretação do art. 7º da Convenção Modelo, quando o Ato Declaratório de 2000 ainda era vigente (ROCHA, 2013, p. 253).

firmado com a Espanha, afastando a tributação na fonte em caso onde houve prestação de serviços técnicos por não-residentes sem estabelecimento permanente.

O Recurso Especial nº 1.272.897/PE, possui a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. PREVALÊNCIA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS TRIBUTÁRIOS SOBRE A NORMA DE DIREITO INTERNO. CONCEITO DE LUCRO. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA. EMPRESA COM SEDE NA ESPANHA E SEM ESTABELECIMENTO PERMANENTE INSTALADO NO BRASIL. TRATADO TRIBUTÁRIO CELEBRADO ENTRE A REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL E O REINO DA ESPANHA. Decreto 76.975/76. COBRANÇA DE TRIBUTOS QUE DEVE SER EFETUADA NO PAÍS DE ORIGEM (ESPANHA). RECURSO ESPECIAL PROVIDO. (REsp 1272897/PE, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/11/2015, DJe 09/12/2015)

Um fato curioso deste novo julgado, em relação ao anterior, é a menção pelo Ministro relator do posicionamento brasileiro na celebração de tratados, afirmando que o país, apesar de não ser membro da OCDE, tem adotado o modelo proposto pela organização.

Este reconhecimento deixa claro que o tema da tributação na fonte dos pagamentos técnicos sem transferência de tecnologia, tanto na esfera judicial como na esfera administrativa parte da análise da Convenção Modelo da OCDE, sem considerar os documentos produzidos pela ONU. (ROCHA 2017, p. 103)

Voltando-se para a aplicação da normativa brasileira, em tese, não existindo transferência de tecnologia na prestação de serviços em geral, esta será enquadrada no art. 685 do RIR/99 e quando o serviço incluir transferência de tecnologia será entendido como serviço técnico puro, tributável conforme as regras do art. 708 do RIR/99.

Conforme a decisão do STJ, não é qualquer serviço que pode ser considerado técnico em sentido de transferência de tecnologia, de modo que nem todo serviço especializado poderá ter seu pagamento considerado como *royalties*. Esse posicionamento contraria o que tem

defendido a Receita Federal do Brasil, no sentido de alargar o conceito de serviço técnico.

A Receita Federal do Brasil tentou definir o conceito de serviço técnico por meio da Instrução Normativa nº 1.455 de 6 de março de 2014:

Art. 17. [...] § 1º [...] II - considera-se: a) serviço técnico a execução de serviço que dependa de conhecimentos técnicos especializados ou que envolva assistência administrativa ou prestação de consultoria, realizado por profissionais independentes ou com vínculo empregatício ou, ainda, decorrente de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico;

Note-se que, neste conceito não há elementos suficientes que caracterizem, dentro destes limites normativos, qualquer serviço técnico como sinônimo de serviço com transferência de tecnologia.

Por outro lado, é importante destacar que não há definição legal de serviço técnico e sua definição exclusivamente em ato normativo administrativo é plenamente passível de questionamento. Além disto, a normativa apresenta um conceito amplo de serviços técnicos, incluindo até mesmo a prestação de consultoria nesta categoria, por exemplo.

Em caso que tratava da tributação de serviços por empresa instalada no Peru e se buscava que o valor relativo ao Imposto sobre a Renda fosse reconhecido como devido apenas em território peruano e não no Brasil, a decisão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região contrariou o posicionamento da Receita Federal. Eis a ementa do acórdão:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. IRRF. PAGAMENTO POR SERVIÇOS SEM TRANSFERENCIA DE TECNOLOGIA. NATUREZA DO SERVIÇO. ENQUADRAMENTO COMO LUCRO. LEGISLAÇÃO APLICÁVEL. REMESSA OFICIAL E APELAÇÃO UF DESPROVIDAS. (TRF 3ª Região, QUARTA TURMA, AMS - APELAÇÃO CÍVEL - 353133 - 0008354-29.2013.4.03.6114, Rel. DESEMBARGADORA FEDERAL MÔNICA NOBRE, julgado em 07/06/2017, e-DJF3 Judicial 1 DATA:22/06/2017)

A decisão reconheceu, inicialmente, a importância do movimento de celebração de tratados para evitar a dupla tributação diante de uma economia cada vez mais globalizada, tendo estes acordos por base alguns modelos como o elaborado pela OCDE. Em seguida, partiu para a análise da natureza da prestação de serviço, com base no objeto do contrato celebrado entre as partes, concluindo que os valores remetidos não possuíam natureza de “royalties”.

No que concerne à forma de aplicação da norma internacional em face da legislação brasileira, o julgador adotou o entendimento defendido no segundo Capítulo do presente estudo, ou seja, os tratados representam, nos termos do art. 98 do CTN, norma especial que não revoga a lei interna, mas suspende sua vigência em relação aos casos regulados pelo acordo.

Seguindo para a diferenciação entre contratos de prestação de serviço com ou sem transferência de tecnologia, o aresto reconheceu que há diferenças essenciais entre contratos que justificam o pagamento de *royalties* e aqueles que versam exclusivamente sobre a prestação de serviços tecnológicos, conforme o seguinte excerto do julgador:

[...] os contratos de mera prestação de serviços têm em seu escopo apenas a aplicação de conhecimentos especializados para a solução, a manutenção ou a melhoria de dada tecnologia. É dizer, no caso dos "royalties" o contratante tem direito a receber os "processos" ("know how") pelo qual se atingem os resultados industriais ou comerciais, ao passo que com o simples serviço apenas o resultado é almejado. [...]

Ainda, é destacado que o simples argumento de existir uma previsão protocolar, por si só, não pode fundamentar uma alteração de conceituação, especialmente em se tratando de norma geral. Para isso, o tribunal entendeu que as regras protocolares devem ser utilizadas apenas para casos “límitrofes”, ou seja, quando um contrato for de prestação de serviço puro, mas que contenha algum tipo de transferência de tecnologia:

- Não há como miscigenar os dois institutos jurídicos. Ao contrário do que sustenta a UNIÃO FEDERAL, o item 6 do protocolo que passou a integrar o acordo em tela não tem por fim expandir ou modificar o conceito de "royalties", mas sim incluir, porquanto antes não havia menção a eles, expressamente a prestação de serviços técnicos na

sessão referente aos "royalties", sem, contudo, haver qualquer menção que leve a crer que referido conceito ("royalties") foi objeto de alteração.

[...]

- A disposição deve ser entendida apenas para casos limítrofes em que, embora o contrato seja de prestação de serviços, haja alguma forma, mesmo complementar ou instrumental, de transferência de tecnologia ou "know-how". Não é o caso dos autos, em que a empresa estrangeira apenas aplica seu conhecimento para a realização de suporte técnico.

[...]

Este entendimento é repetição de outras decisões em mesmo sentido proferidas pelo TRF da 3ª Região, como nos autos da Apelação Cível nº 0016356-64.2012.4.03.6100, por exemplo.

Ocorre que, historicamente, mesmo com as recentes decisões judiciais, a autoridade fiscal permanece a entender que independente da transferência de tecnologia, o Brasil, como país da fonte, possui o direito de tributar as operações. E este cenário pode ser percebido por meio da leitura de algumas das Soluções de Consulta sobre a matéria respondidas pela Receita Federal do Brasil, conforme demonstrado a seguir.

Em 2016, por meio da Solução de Consulta nº 155, a decisão, em sintonia com o Ato Declaratório Interpretativo nº 5/2014, entendeu que é possível a tributação na fonte em caso que tratava de empresa sediada na Argentina, utilizando dentre outros fundamentos as regras internas para conceituação de serviço técnico trazida pela já citada Instrução Normativa nº 1.455/2014:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA
RETIDO NA FONTE – IRRF
EMENTA: REMESSA PARA A ARGENTINA.
PRESTAÇÃO DE SERVIÇO TÉCNICO E DE
ASSISTÊNCIA TÉCNICA. TRATAMENTO
TRIBUTÁRIO.**

Os rendimentos pagos, creditados, empregados ou remetidos por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica domiciliada na Argentina, a título de contraprestação por serviço técnico ou de assistência técnica prestado, sujeitam-se à incidência do Imposto de Renda na Fonte (IRRF), à alíquota de 15% (quinze por cento).

Idêntica foi a decisão na Solução de Consulta nº 5 de 2017, na qual foram analisados pagamentos para o Canadá a título de serviços técnicos sem transferência de tecnologia:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA
RETIDO NA FONTE – IRRF

EMENTA: REMESSA PARA O CANADÁ.
PRESTAÇÃO DE SERVIÇO TÉCNICO.
TRATAMENTO TRIBUTÁRIO. ALÍQUOTA.

Os rendimentos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica domiciliada no Canadá, a título de contraprestação por serviço técnico prestado, sujeitam-se à incidência do Imposto de Renda na fonte (IRRF) à alíquota de 15% (quinze por cento).

No mesmo ano outra Solução de Consulta foi resolvida com o mesmo entendimento (Solução de Consulta COSIT nº 191):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA
RETIDO NA FONTE – IRRF

EMENTA: SOFTWARE AS A SERVICE.
SERVIÇO TÉCNICO. TRIBUTAÇÃO. Incide imposto de renda na fonte, à alíquota de quinze por cento, sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de Software as a Service (SaaS), considerados serviços técnicos, que dependem de conhecimentos especializados em informática e decorrem de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico.

Porém, nem mesmo no âmbito fiscal administrativo a questão é totalmente pacificada, existindo alguns casos onde a resposta à consulta resultou no entendimento de que os serviços prestados sem transferência de tecnologia por não-residentes não se sujeitaria ao Imposto de Renda Retido na Fonte.

Em 2015, na resposta à Solução de Consulta nº 153, entendeu-se que os pagamentos de serviços técnicos para residente na França não estariam sujeitos à retenção no Brasil:

REMESSA PARA A FRANÇA. PRESTAÇÃO
DE SERVIÇO TÉCNICO E DE ASSISTÊNCIA

TÉCNICA. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO. Os rendimentos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica domiciliada na França, a título de contraprestação por serviço técnico ou de assistência técnica prestado, não se sujeitam à incidência do Imposto de Renda na fonte (IRRF).

Este mesmo posicionamento repetiu-se em 2016, quando publicada a Solução de Consulta nº 109, tratando novamente de prestação de serviços sem transferência de tecnologia, desta vez para residente na Finlândia:

IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF
EMENTA: A remessa de valores para pagamentos de serviços técnicos e de assistência técnica prestados por empresas situadas na Finlândia, independentemente de pertencerem ao mesmo grupo econômico da contratante no Brasil, não sofrem retenção do Imposto sobre a Renda na Fonte, segundo o Acordo para Evitar a Dupla Tributação firmado com o Brasil e os critérios estabelecidos pela RFB para classificação desses pagamentos.

Após o julgamento da matéria pelo Superior Tribunal de Justiça, acreditava-se que a questão da tributação de operações de prestação de serviços sem transferência de tecnologia estaria resolvida.

Porém, as novas diretrizes fiscais, mudaram o foco de suas teses, de modo a enquadrar as operações como tributáveis na fonte no caso de *royalties* e apenas por exceção como hipótese de enquadramento como lucro de empresa, tributável no país de residência, conforme artigo 7º das convenções assinadas.

Os instrumentos fiscais que sucederam as decisões dos Tribunais Superiores, especificamente o Ato Declaratório Interpretativo nº 5/2014, deixam clara a intenção de manutenção da tributação na fonte de operações que, a partir da ótica internacional, seriam tributáveis apenas no país de residência do prestador do serviço.

Apesar de defender-se que os novos argumentos ainda possibilitam a não tributação para alguns casos, o fato é que apenas cinco⁸⁴ tratados firmados pelo Brasil atualmente seriam objeto desta exceção, pois são os únicos acordos que não possuem a regra de equiparação em seus protocolos.

Assim, uma controvérsia que aparentemente teria se encerrado no ano de 2012, ressurgiu nos anos seguintes com novos argumentos, mas com uma mesma finalidade, que é manter a tributação de remessas ao exterior na fonte, independentemente de sua natureza.

4.4 SOLUÇÕES PARA O CONFLITO ENTRE O DIREITO INTERNACIONAL E A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA BRASILEIRA À LUZ DO PRINCÍPIO DA UNIVERSALIDADE.

Especificamente para a análise que será feita neste tópico, considerar-se-á a prestação de serviço realizada por (a) um não-residente, (b) sem estabelecimento permanente no Brasil, (c) cujo tomador seja brasileiro e residente no Brasil.

Ainda, a análise se detém a serviços prestados (d) sem transferência de tecnologia (*know-how*), ou seja, sem pagamento de *royalties* e por (e) um prestador que resida em Estado que possua acordo para evitar a bitributação com o Brasil.

Em uma análise objetiva, nota-se que é aparentemente clara a previsão insculpida no art. 7º da Convenção Modelo da OCDE, no sentido de que nesta hipótese, onde não há estabelecimento do prestador do serviço, o Brasil não pode tributar a renda remetida para o exterior. É o que diz o artigo em comento:

Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade desse modo, seus lucros poderão ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento permanente.

⁸⁴ Tratados firmados com Áustria, Finlândia, França, Japão e Suécia.

Ocorre que, em que pese a clareza das prescrições convencionais, as decisões da autoridade administrativa brasileira, quando questionada sobre o tema, são extremamente divergentes, chegando a se decidir o contrário, ou seja, pela possibilidade de tributação de tais remessas pelo Brasil.

Como já abordado no tópico 4.2, o Ato Declaratório nº 5/2014 é uma resposta ao entendimento do STJ quando julgou a matéria no ano de 2012. Ocorre que a mudança não alcança efetivamente o objeto da pacificação judicial.

O Ato Declaratório nº 1, de 2000 enquadrava serviços técnicos sem transferência de tecnologia no artigo 21 da Convenções, o qual trata sobre “rendimentos não expressamente mencionados”. A partir de 2014, passou-se a entender em princípio que, conforme orientação judicial, a remuneração deste tipo de serviço se enquadraria como lucro de empresa, de modo a não atrair a incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte.

Porém, este enquadramento possui algumas restrições, que, em verdade, quando aplicadas na prática, se constituíram em “exceções”. Isso porque, pelo novo entendimento, as remessas seriam tributadas como lucro de sua empresa apenas se não houvesse nos protocolos dos acordos a previsão de equiparação a royalties, que atraem a tributação na fonte (art. 12 da Convenção Modelo).

A questão é que a grande maioria dos acordos firmados pelo Brasil possui a mencionada informação nos protocolos, de modo que na prática não houve uma alteração efetiva de entendimento.

Desta forma, as diretrizes fiscais novamente fugiram do enfrentamento específico da necessária diferenciação entre serviços prestados sem transferência de tecnologia e os prestados com transferência de tecnologia, cujas remessas são consideradas efetivamente *royalties* e podem ser tributadas pelo Brasil na fonte.

Para o autor deste estudo, é evidente que nos casos de contratação de serviços com transferência dos conhecimentos/tecnologias, o pagamento realizado por estes serviços será considerado como “royalties”, pois há regulação expressa sobre sua tributação nos tratados, via de regra no seu artigo 12, apesar destes possuírem uma redação que amplia o enquadramento de uma remessa de valores como *royalties*⁸⁵.

⁸⁵ Exemplo: Convenção Brasil/ Portugal. (Decreto nº 4.012, de 13 de novembro de 2001) [...] Artigo 12º Royalties. 1. Os royalties provenientes de um Estado Contratante e cujo beneficiário efetivo for um residente do

Assim, permaneceu a situação antes vigente, não existindo qualquer alteração no panorama anterior, conforme desenhado por NUNES (2010, p. 243) em 2010:

Os modelos OCDE preveem que os royalties provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado, isto é, no Estado de residência. Nos modelos da OCDE mais recentes é prevista a possibilidade de tributação de royalties unicamente pelo Estado Contratante de residência do beneficiário efetivo. Contudo, todos os Tratados firmados pelo Brasil permitem também a tributação pelo Estado de fonte e de acordo com a legislação vigente deste, conquanto a carga tributária não ultrapasse um determinado limite do montante bruto dos royalties, normalmente ficados entre 15% e 25%, dependendo a que se refiram.

Como explica NUNES (2010, p. 244), o conceito de “royalties” nos modelos de convenções é o seguinte:

Os modelos conceituam “royalties” como os rendimentos auferidos em contrapartida pelo uso ou pelo direito ao uso de direitos autorais de obra literária, artística ou científica (inclusive filmes cinematográficos, filmes, ou fitas para transmissão

outro Estado Contratante só podem ser tributadas nesse outro Estado. 2. Todavia, esses royalties podem também ser tributadas no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse outro Estado, mas, se o beneficiário efetivo dos royalties for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não excederá 15% (quinze por cento) do montante bruto dos royalties. 3. O termo "royalties", usado neste Artigo, significa as retribuições de qualquer natureza atribuídas ou pagas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica, incluindo os filmes cinematográficos, bem como os filmes e gravações para transmissão pela rádio ou pela televisão, de uma patente, de uma marca de fábrica ou de comércio, de um desenho ou de um modelo, de um plano, de uma fórmula ou de um processo secretos, bem como pelo uso ou pela concessão do uso de um equipamento industrial, comercial ou científico e por informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico.

de rádio ou televisão); sobre qualquer patente, marca de indústria ou de comércio, desenho ou modelo, plano, fórmula ou processo secretos; ou como contrapartida pelo uso ou pelo direito ao uso de equipamento industrial, comercial ou científico; ou pela informação relativa à experiência industrial, comercial ou científica.

Deste conceito surge a grande discussão sobre o enquadramento ou não dos pagamentos pela prestação de serviços sem transferência de tecnologias na mesma forma de tributação que os casos onde explicitamente trata-se de remuneração na forma de “royalties”.

O contrato de prestação de serviço sem transferência de tecnologia ou “know-how”, trata-se da aplicação de determinada tecnologia a um caso concreto, conforme contratado, sem a transferência efetiva deste conhecimento ao contratante.

A questão é que os valores remetidos ao exterior em contraprestação a serviços técnicos prestados sem transferência de tecnologia compõem o lucro da prestadora de serviço, de modo que não pode o Brasil tributar tais remessas, exigindo o pagamento de IRRF, conforme os diversos dispositivos convencionais estudados.

O entendimento da RFB, no entanto, tem sido no sentido de que serviços que envolvam qualquer conhecimento específico é serviço técnico, ou seja, com transferência de tecnologia, de modo que a “importação” desse serviço é tributável no Brasil.

Ocorre que há um grande equívoco nesta análise, uma vez que a especialidade de um serviço, por si só, não implica em transferência de tecnologia. A transferência de tecnologia é a transferência de um conhecimento acumulado, de um segredo para funcionamento de determinado produto ou serviço, não podendo ser confundida com as características de serviços que na sua prestação envolvem questões técnicas, como os serviços de informática, mas sem uma efetiva transferência do conhecimento acumulado.

Não há transferência de informação, mas sim o fornecimento de um serviço especializado e esta é a grande questão. “Em resumo, no contrato de “know-how”, *transfere-se* tecnologia; enquanto que no contrato de prestação de serviços, *aplica-se* a tecnologia” (GARCIA; FONSECA, 2010, p. 12)

Tome-se como exemplo a questão da tributação de serviços prestados por meio de *softwares*. Na contratação de um *software* obtém-se um direito de uso, via de regra, por meio de licença, de modo que se

coloca à disposição do tomador do serviço. Assim, há uma obrigação de disponibilização de acesso a plataforma hospedada na *internet*, sem, contudo, que seja relevado ao tomador os segredos do negócio ou transferida qualquer informação sobre o *know-how* da empresa.

Há, no máximo, um treinamento inicial, o qual possui por objetivo exclusivamente a capacitação dos usuários para que utilizem a plataforma. Assim, há um serviço técnico contratado onde não existe transferência de tecnologia, até porque transferir-se a tecnologia poderia representar a criação de concorrência.

Apesar deste contexto, há quem defenda que a interpretação das convenções leva à classificação da renda da prestação de serviços por meio de *softwares* como *royalties*. Esse é, por exemplo, o entendimento firmado por NUNES (2010, p.245):

Podemos classificar como royalties para fins convencionais as remunerações pagas aos titulares de direito de uso de software que preservem para si a titularidade deste, pois se trata remuneração pelo uso de um direito autoral, sem inclusive fazer distinção quanto ao beneficiário dos pagamentos, como o faz a legislação brasileira, definindo como royalties a contrapartida pela exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra. Queremos dizer, no âmbito dos tratados, a remuneração pela exploração de software, seja ela paga ao próprio autor, ou não, é considerada royalty.

Isso ocorre porque as convenções brasileiras incluem indevidamente os serviços técnicos e de assistência técnica como abarcados pelo artigo 12 de suas convenções. Os únicos tratados que não possuem este dispositivo são os celebrados com Áustria, Finlândia, França, Japão e Suécia.

O Brasil adota algumas exceções à adoção da redação da convenção modelo, no que se chama de reservas que o país se dá ao direito em relação à Convenção Modelo, as quais estão vinculadas às diretrizes de tributação de *royalties* e pagamentos por serviços técnicos e de assistência técnica.

Como destacado por ROCHA (2017, p. 97), as Convenções assinadas pelo Brasil reduzem significativamente a relevância do art. 7º da Convenção Modelo para os tratados brasileiros, uma vez que nos protocolos da maioria dos acordos firmados está previsto que a

remuneração dos serviços de assistência técnica e serviços técnicos são equiparados a *royalties*.

O que se propõe com o presente estudo é um novo fundamento que traga base para a reafirmação da impossibilidade da tributação de serviços prestados sem transferência de tecnologia por não-residentes.

A doutrina, via de regra, aplica o disposto no artigo 7º da Convenção Modelo e toma por base o princípio da territorialidade, com tributação na fonte. Porém, acredita-se que na atualidade o princípio da universalidade também fundamenta esta posição e deve ser considerado para sua sustentação.

É contraditório afirmar-se que se vive na era da globalização prendendo-se a bases territoriais para a fundamentação de posicionamentos. Lembre-se, conforme destacado por Heleno Torres em sua citação realizada no segundo capítulo, que o princípio da universalidade possui base na territorialidade.

Pois bem, vive-se na era da economia digital, na qual o fluxo financeiro está cada vez mais vinculado a *softwares* e, especialmente, a contratação dos chamados *softwares as a service* (SaaS). Basicamente, os SaaS são *softwares*, em sua maioria disponibilizados na internet, por meio dos quais é possível utilizar-se dos mais variados serviços, mediante acesso por dados disponibilizados pelo prestador.

Essa é a realidade que inclusive já alcançou o mundo jurídico com a utilização, por exemplo, de *softwares* de gestão processual, ou ainda no mundo financeiro, com o número cada vez maior de *softwares* de gestão financeira. Entender-se que nesta hipótese há uma transferência de tecnologia pelo simples fato de envolver um programa de computador na consecução do serviço, tornando-o em um serviço técnico, é desvirtuar completamente o conceito de transferência de segredo e conhecimento acumulado, o que definitivamente não ocorre no exemplo citado.

O posicionamento do fisco brasileiro em não diferenciar os serviços com ou sem transferência de tecnologia efetivamente possui fundamento nas disposições protocolares firmadas com demais países, se for realizada apenas uma leitura isoladas dos respectivos protocolos. Ocorre que, conforme se tratou durante todo o decorrer do presente estudo e resgatando o que dispõe o Artigo 31 da Convenção de Viena sobre os Tratados, a interpretação de um tratado deve sempre levar em conta a boa-fé, de modo que em um acordo a transparência é fator essencial para o desenvolvimento dos pactos entre Estados.

Como afirmam BEHRNDT e LOBO (2016, p. 441), as cláusulas convencionais não devem ser interpretadas buscando-se proteger apenas os objetivos arrecadatários, mas “visando à repartição justa de

competência impositiva, conforme estabelecido pelos Estados Contratantes, à época do compromisso”.

A hermenêutica utilizada na interpretação dos tratados deve ter sempre como ideal norteador o objetivo pelo qual os tratados foram firmados, que é evitar a dupla tributação e a evasão fiscal (BEHRNDT; LOBO, 2016, p. 441).

Assim, não se trata de adotar-se a linha da autoridade fiscal brasileira, no sentido de se interpretar isoladamente dispositivos protocolares para justificar uma tributação que, no âmbito geral da cooperação internacional e regras gerais contra a bitributação, não deveria existir incidência. Trata-se de aplicar-se uma interpretação que ao final acabe com os problemas da bitributação e não gere ainda maior incidência de tributos, como ocorre nos casos em que o Brasil insiste na tributação na fonte, a despeito das disposições convencionais modelo.

Retornando-se ao julgado paradigma proferido pelo Superior Tribunal de Justiça em 2012, em sua fundamentação, o Ministro relator destacou um outro aspecto que colabora para a adoção do princípio da tributação pela residência, *verbis*:

[...] 5. A tributação do rendimento somente no Estado de destino permite que lá sejam realizados os ajustes necessários à apuração do lucro efetivamente tributável. Caso se admita a retenção antecipada - e portanto, definitiva - do tributo na fonte pagadora, como pretende a Fazenda Nacional, serão inviáveis os referidos ajustes, afastando-se a possibilidade de compensação se apurado lucro real negativo no final do exercício financeiro.[...]

Apurar-se o tributo tendo por base a residência possibilita a realização dos ajustes necessários para apuração da renda efetivamente tributável, o que não é possível no caso de retenção na fonte, seja porque não há informação suficiente para apuração da base global da empresa, seja porque no momento da remessa não é possível diferenciar-se a natureza da totalidade do valor remetido (contraprestação, lucros, etc.).

A interpretação literal da norma, sem considerar o contexto em que os tratados foram firmados, quais os interesses envolvidos e o significado de cada termo da convenção nas legislações internas de cada Estado, é uma das grandes causas do conflito entre normas internas tributárias e as convenções internacionais.

Os caminhos sugeridos pelas diversas entidades que trabalham em prol do desenvolvimento do Direito Tributário Internacional, como a OCDE, apontam para a criação de um instrumento multilateral como forma de resolver as divergências das centenas de tratados em matéria de bitributação hoje existentes, seja para evitar a bitributação, seja para evitar a não-tributação.

O estudo das relações internacionais a nível tributário e a análise dos tratados existentes são de fundamental importância para a manutenção das relações internacionais e proteção dos contribuintes contra a dupla tributação da renda. A globalização e a conseqüente integração internacional, cada vez mais, demandam constante adaptação e evolução das relações internacionais, com a atualização de tratados e demais convenções, sob pena do surgimento de conflitos entre Estados e da perda de objeto das convenções frente às práticas efetivamente aplicadas.

Da análise de toda a situação posta, entende-se que a solução para a tributação destas operações será encontrada apenas por um mecanismo comum internacional, o qual esteja adequado ao princípio da universalidade atualmente adotado no Direito Tributário Internacional.

Em outras palavras, a economia digital e o movimento de globalização caminham para a derruba das fronteiras territoriais físicas e a construção de relações internacionais completamente conexas e transpostas. Assim, mais do que adotar-se modelos ou outros padrões, é necessário que se caminhe para a construção de um instrumento multilateral, o qual de forma alguma seja adotado pelos Estados, sem distinção ou adaptações nas redações.

Necessita-se de um instrumento multilateral que objetive alcançar efetivamente as metas do Direito Tributário Internacional, eliminando a dupla tributação sobre a renda por meio da unificação de conceitos e adoção de alguns preceitos como unitários entre todos os Estados.

Para além de uma estrutura multilateral é necessário pensar em uma reestruturação dos próprios conceitos de tributação na fonte e no Estado de residência, por meio da harmonização dos conceitos vinculados a estes institutos.

Não se quer defender a criação de uma tributação aplicável a qualquer Estado, independentemente de suas características especialmente econômicas e culturais, até porque essa uniformização da tributação em si representaria o fim da soberania dos Estados quanto ao seu poder de tributar. O que se propõe é a padronização de conceitos e regras gerais, como a determinação em cada hipótese no sentido de que a tributação deve ocorrer na fonte ou no local onde está estabelecido o

prestador do serviço, por exemplo. A liberdade e independência na criação de regras tributárias no âmbito interno continuaria inabalada.

Além disso, sugere-se aqui a elaboração de um novo mecanismo centralizado de gerenciamento da tributação, o qual pode ser viabilizado por ferramentas já existentes, como o da utilização de créditos ou compensações.

O princípio da universalidade, base do ordenamento jurídico tributário internacional na atualidade, busca eliminar as bases territoriais de tributação, o que faz com que qualquer renda seja tributada, eliminando assim o planejamento tributário agressivo ao mesmo tempo em que possibilita a base de uma tributação que não crie conflitos entre Estados.

Como mencionado no segundo capítulo, enquanto os princípios da territorialidade e da fonte trazem limitações com relação ao território do Estado tributante, o princípio da universalidade possibilita no Direito Tributário Internacional que a norma tributária ultrapasse o território do Estado. É este o princípio que deve nortear a solução do tema, pois é apenas por meio dele que a dicotomia fonte *vs* residência poderá ser solucionada.

Trata-se de uma mudança total de paradigma a qual é ainda mais dificuldade pelo fator econômico, uma vez que qualquer proposta vinculada à dupla tributação representará indiretamente “renúncia” de arrecadação pelos Estados, mas que respeitará os princípios basilares da tributação internacional, especialmente o da universalidade e o da isonomia.

5 CONCLUSÃO

A análise da estrutura brasileira de tratados internacionais, seja pelo critério quantitativo, seja pelo qualitativo, demonstra que a rede de tratados internacionais firmados pelo Brasil precisa ser ampliada e atualizada, de modo a observar as bases universais que hoje norteiam os princípios internacionais tributários.

A antinomia aparente entre normas tributárias internas e os tratados internacionais é resolvida pela adoção do critério da especialidade, conforme entende a maior parte da doutrina.

Porém, para este autor, mais do que norma especial, o tratado internacional representa norma superior, especialmente porque se trata de norma de cuja criação o Estado participou, ativa e espontaneamente.

Ou seja, é o próprio Estado quem define a regra convencional internacional, ainda que em parceria com outro Estado, de modo que não pode utilizar-se de sua legislação interna como subterfúgio para não obedecê-la.

A importância de discutir-se os tratados internacionais está, principalmente, no fato de que as convenções internacionais tributárias possuem como objeto, em sua maioria, a regulação da tributação sobre a renda, que é grande fonte de riqueza e desenvolvimento econômico dos Estados soberanos.

Ocorre que a geração dessa riqueza ultrapassou as barreiras territoriais de cada Estado, de modo que determinada renda pode ser resultado de fatos e atos ocorridos em diferentes Estados soberanos.

Isso porque, a globalização e o mundo digital quebraram as barreiras geográficas para o comércio de produtos e serviços, gerando diversos benefícios para os consumidores, mas, também, aumentando as hipóteses de conflito entre normas tributárias para a tributação da renda.

Nesse sentir, definir o local da tributação de determinada operação realizada por agentes residentes em Estados soberanos distintos transformou-se no grande desafio na busca pelo fim da dupla tributação internacional.

Especialmente sobre os serviços prestados sem transferência de tecnologia, tem-se que o pagamento realizado ao prestador configura uma mera remuneração pela execução do serviço contratado.

Sendo tal pagamento rendimento, ou lucro pelo serviço, o regramento internacional é claro no sentido de que o Estado competente para a sua tributação é o de residência do tomador, conforme define o próprio artigo 7º da Convenção Modelo da OCDE.

Ao se entender pela tributação pelo país de residência, ao invés do país da fonte, possibilita-se que os rendimentos de determinado prestador de serviço possam ser tributados de forma total, com os devidos acréscimos e abatimentos por um Estado que possuirá a informação das operações realizadas a nível global.

Conclui-se, assim, com base na normativa internacional, especialmente nos tratados contra a bitributação firmados pelo Brasil, que a tributação na fonte não é possível para os casos de serviços prestados sem transferência de tecnologia por não-residentes, recaindo sobre o Estado de residência/estabelecimento do prestador a legitimidade para a tributação dos lucros auferidos.

A solução, não apenas deste conflito específico, mas de grande parte das divergências tributárias internacionais atualmente enfrentadas, clama pela criação de uma alternativa diversa das já desenvolvidas, que tenha por base um princípio global e uno de tributação, o qual respeite a soberania dos Estados, ao mesmo tempo em que reconheça que o mundo não é mais delimitado por fronteiras físicas, especialmente com relação à economia da era digital.

REFERÊNCIAS

ACCIOLY, Hildebrando. **Manual de direito internacional público**. São Paulo: Saraiva, 1991.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997.

AMATUCCI, Andrea. **International Tax Law**. Amsterdam: Kluwer, 2006.

ANGELUCCI, Pierpaolo. **A tributação no comércio eletrônico: problemas e perspectivas no âmbito dos impostos diretos**. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo: Dialética/IBDT, v.2004, n.18, p. 103-115, 2004.

AVI-YONAH, Reuven S. **International Tax as International Law: An Analysis of the International Tax Regime**. 1. ed. rev. Cambridge: Cambridge University Press, 2007.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

_____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BARENFELD, Jesper. **Taxation of Cross-Border Partnerships**. Amsterdam: IBFD, 2005.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

BORGES, Antonio de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. Teresina: Ed. da Univ. Federal do Piauí, 1992

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em 10-07-2015.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Atualizada até a emenda constitucional 67. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em 10-07-2017.

_____. **Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em 12-05-2017.

_____. **Decreto nº 4.012, de 13 de novembro de 2001.** Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/portugal/decreto-no-4-012-de-13-de-novembro-de-2001>>. Acesso em 12-05-2017.

_____. **Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16099.htm>. Acesso em 10-07-2015.

_____. Receita Federal. **Solução de Consulta COSIT nº 153, de 17 de junho de 2015.** Publicada no DOU em 1º jul 2015.

_____. Receita Federal. **Solução de Consulta COSIT nº 109, de 2 de agosto de 2016.** Publicada no DOU em 09 nov 2016.

_____. Receita Federal. **Solução de Consulta COSIT nº 155, de 22 de novembro de 2016.** Publicada no DOU em 30 nov 2016.

_____. Receita Federal. **Solução de Consulta COSIT nº 5, de 12 de janeiro de 2017.** Publicada no DOU em 18 jan 2017.

_____. Receita Federal. **Solução de Consulta COSIT nº 191, de 23 de março de 2017.** Publicada no DOU em 29 mar 2017.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso especial nº 1161467/RS.** Relator: Min. Castro Meira. Brasília, julgado em 17 de maio de 2012. Disponível em <<https://www.stj.jus.br>>. Acesso em 13 jul 2017.

_____. **Superior Tribunal de Justiça. REsp 1161467/RS.** Rel: Ministro Castro Meira. Brasília, julgado em 17 de maio de 2012. Disponível em <<https://www.stj.jus.br>>. Acesso em 13 jul 2017.

BRAUNER, Yariv. **BEPS: An Interim Evaluation**. World Tax Journal, Amsterdam, n. 6, 2014

CALIENDO, Paulo. **Estabelecimentos permanentes em direito tributário internacional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

CARDOSO, Frederico Padre. **Dupla tributação internacional sobre a renda das pessoas jurídicas**: os elementos de conexão adotados na Convenção Modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) contra a dupla tributação internacional sobre a renda. Florianópolis, 2002. 1 v. Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas. Programa de Pós-Graduação em Direito.

CARRAZZA, Antônio Roque. **Curso de direito constitucional tributário**. 27. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. **Planejamento Tributário Internacional**: Conceito de Beneficiário Efetivo nos Acordos Contra a Bitributação. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

COMISSÃO EUROPEIA. **State aid: Commission finds Luxembourg gave illegal tax benefits to Amazon worth around €250 million**. Disponível em: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-3701_en.htm. Acesso em 1º de março de 2018.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e código tributário nacional. São Paulo: Saraiva, 2009.

CRAWFORD, James. **Brownlie's Principles of Public International Law**. 8ª ed. Oxford: Oxford, 2012.

CRETELLA JÚNIOR, José. **Curso de direito tributário constitucional**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1999.

DENARI, Zelmo. Curso de direito tributário. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

DIALLO, Alfa Oumar. **Tributação do comércio brasileiro e internacional**. São Paulo: Método, 2001.

DUARTE FILHO, Paulo César Teixeira. **Os Royalties nos Acordos Brasileiros para Evitar a Dupla Tributação**. In SCHOUERI, Luis Eduardo; BIANCO, João Francisco (coords.); CASTRO, Leonardo Freita de Moraes e; DUARTE FILHO, Paulo César Teixeira (orgs.) Estudos de Direito Tributário em Homenagem ao Prof. Gerd Willi Rothmann. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

ELALI, André. **Direito tributário numa economia globalizada - Tributação e integração econômica internacional: um exame do entendimento do STJ sobre os acordos que impedem a dupla tributação da renda no âmbito internacional**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, Ano 14, n. 68, p.289-310, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

ENZWEILER, Romano José. **Os desafios de tributar na era da globalização**. Florianópolis: Diploma Legal, 2000.

ERNST & YOUNG. **Análise da Rede Brasileira de Acordos de Dupla Tributação**. Cartilha encomendada pela confederação Nacional da Indústria. São Paulo, 2015.

FALCÃO, Joaquim (Org.); GUERRA, Sérgio (Org.); ALMEIDA, Rafael (Org.). **Tributação Internacional e Planejamento Tributário**. Rio de Janeiro: FGV Editora, 2016.

FAVARO, Luciano Monti. **Dupla Tributação Internacional: A** Recente extinção do acordo internacional destinado a evitar a dupla tributação firmado entre a República Federativa do Brasil e a República Federal da Alemanha. Revista do Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília: Escola de Direito, 2, n. 2 (2008). Disponível em <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/index/search/search?query=%C3%A7%C3%A3o+entre+Brasil+e+Alemanha&searchJournal=&authors=&title=&abstract=&galleyFullText=&suppFiles=&dateFromMonth=&dateFromDay=&dateFromYear=&dateToMonth=&dateToDa>

y=&dateToYear=&dateToHour=23&dateToMinute=59&dateToSecond=59&discipline=&subject=&type=&coverage=&indexTerms>. Consulta em 10 jan 2018.

FERIATO, Juliana Marteli Fais. **Incentivos fiscais e suas limitações na Organização Mundial do Comércio**: análise do Programa Inovar-Auto e seu futuro diante de sua condenação pela OMC. *In*: LEONETTI, Carlos Araújo; FERIATO, Juliana Marteli Fais; MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira Mota (coords.). O Sistema Tributário Nacional e os Direitos Humanos da Tributação. Florianópolis: Insula, 2017.

GIANETTI, Leonardo Varella. **A tributação da remuneração de serviços de assistência técnica, sem transferência técnica, prestados por não-residentes em Estado com o qual o Brasil possui tratado para evitar a bitributação**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, Ano 17, n. 88, p.163-180, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

GONZAGA, Livia Leire Baron. **A interpretação das convenções contra dupla tributação internacional à luz da teoria da argumentação jurídica**. São Paulo, 2010. 1 v. Tese (Doutorado) - Universidade de São Paulo, Faculdade de Direito.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **O Princípio da Não Discriminação e os Tratados Internacionais em Matéria Tributária**. In SCHOUERI, Luis Eduardo; BIANCO, João Francisco (coords.); CASTRO, Leonardo Freita de Moraes e; DUARTE FILHO, Paulo César Teixeira (orgs.) Estudos de Direito Tributário em Homenagem ao Prof. Gerd Willi Rothmann. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

HOLMES, Kevin. **International Tax Policy and Double Tax Treaties**: an introduction to principles and application. Amsterdam: IBFD, 2007.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão**: rotas nacionais e internacionais. São Paulo: 1997. Saraiva.

KINCHESECKI, Cristiano. **Direito tributário internacional**: os tratados de direito tributário e a ordem jurídica nacional. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010.

KINCHESCKI, Cristiano. **O artigo 98 do Código Tributário Nacional e o conflito entre tratado de direito tributário e lei interna.**

Florianópolis, 2007. 108 f. Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas. Programa de Pós-Graduação em Direito.

LANG, Michael. **Introduction to the Law of Double Taxation Conventions.** Amasterdam: IBFD, 2010.

LEONARDOS, Gabriel Francisco. **Tributação da transferência de tecnologia.** 1. ed. 2. Tiragem. Rio de Janeiro : Forense, 2001.

LEONETTI, Carlos Araújo. **Os direitos humanos da tributação:** um caso concreto o direito à dedução integral dos gastos com medicamentos da base de cálculo do imposto sobre a renda. Sequência: Estudos Jurídicos e Políticos, Florianópolis, v. 36, n. 70, p. 235-252, jun. 2015. ISSN 2177-7055. Disponível em:

<<https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/2177-7055.2015v36n70p235>>. Acesso em: 07 jan. 2018.

doi:<https://doi.org/10.5007/2177-7055.2015v36n70p235>.

_____; FERIATO, Juliana Marteli Fais. **Concorrência fiscal internacional prejudicial e seu controle multilateral** *In*: LEONETTI, Carlos Araújo; FERIATO, Juliana Marteli Fais; MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira Mota (coords.). O Sistema Tributário Nacional e os Direitos Humanos da Tributação. Florianópolis: Insula, 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 29. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2008.

MALANCZUK, Peter. **Akehurst's Modern Introduction to International Law.** 7. ed. Nova Iorque: Routledge, 1997.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário.** 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. **Bitributação e bis in idem na tributação.** Florianópolis: Insular, 2013.

NUNES, Renato. **Imposto sobre a renda devido por não-residentes no Brasil: Regime Analítico e Critérios de Conexão.** São Paulo: Quartier Latin, 2010.

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

ONU. **Model Tax Convention.** Genebra: ONU, 2011.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência.** 7. ed. rev., atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

PINTO, Denis Fontes de Souza. **OCDE: uma visão brasileira.** Brasília: FUNAG, 2000.

REZEK, Jose Francisco. **O direito internacional no século XXI: textos fundamentais.** São Paulo: Saraiva, 2002.

ROCHA, Sérgio Andrade. **Interpretação dos tratados para evitar a bitributação da renda.** 2. Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

_____. **Política Fiscal Internacional Brasileira.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

_____. **Tributação Internacional.** Rio de Janeiro: Quartier Latin, 2013.

SALANIE, Bernard. **The economics of taxation.** Cambridge: The MIT Press, 2002.

SANTOS, Ramon Tomazela. **A classificação da remuneração proveniente da prestação de serviços técnicos e de assistência técnica nos acordos de bitributação celebrados no Brasil.** Revista Tributária e de Finanças Públicas, Ano 23, n. 121, p.105-140, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Princípios no direito tributário internacional: territorialidade, fonte e universalidade.** In: FERRAZ, Roberto (coord.). Princípios e limites da tributação. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2005.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 32. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009.

SOUZA, Luciano Anderson. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2012.

_____. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**: Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

_____. **Direito tributário internacional**: Planejamento tributário e operações transnacionais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

TAKANO, Caio Augusto. **O Conceito de Planejamento Tributário Agressivo e os Novos Standards Tributários Internacionais do Projeto BEPS**. Revista Direito Tributário Internacional Atual, nº 02, p. 35-57, 2017.

TORRES, Heleno Taveira. **A qualificação do serviço não técnico como lucro de empresa nas convenções para evitar a dupla tributação**. In ROCHA, Sérgio André; TORRES, Heleno (coord.) Direito Tributário Internacional: Homenagem ao prof. Alberto Xavier. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

_____. **Comércio internacional de tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**: Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

_____. **Direito tributário internacional**: Planejamento tributário e operações transnacionais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

_____. (coord.). **Direito Tributário Internacional Aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

_____. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

_____. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário.** Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 12. ed. atualizada até 2005. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar e Tratados Internacionais.** Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

VIEIRA, Carolina Sena. **O princípio da capacidade contributiva e a efetivação dos direitos fundamentais:** uma análise da dedutibilidade do IRPF das despesas com moradia. *In:* LEONETTI, Carlos Araújo; FERIATO, Juliana Marteli Fais; MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira Mota (coords.). *O Sistema Tributário Nacional e os Direitos Humanos da Tributação.* Florianópolis: Insular, 2017.

VOGEL, Klaus. **Double tax treaties and their interpretation.** Berkeley Journal of International Law, s.l.: s.n., v.4, 1986.

XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional:** Tributação das Operações Internacionais. Coimbra: Livraria Almedina, 1993.

_____. **Direito tributário internacional do Brasil:** Tributação das operações internacionais. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

_____. **Direito tributário internacional.** 2º ed., atu. Coimbra: Almedina, 2014.

WALD, Arnoldo. **Obrigações e contratos.** 14. ed., rev., atual. e ampl. Com a colaboração do prof. Semy Glanz. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000.