XXVI ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI BRASÍLIA – DF

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO

MARIA DE FATIMA RIBEIRO

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Copyright © 2017 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos.
Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM
Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN
Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP
Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC
Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:
Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH
Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR
Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini Sanches – UNINOVE
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)
Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:
Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF
Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDi
Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC
Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG
Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA
Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D597

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Marcos Aurélio Pereira Valadão; Maria De Fatima Ribeiro; Raymundo Juliano Feitosa - Florianópolis: CONPEDI, 2017.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-437-2
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Desigualdade e Desenvolvimento: O papel do Direito nas Políticas Públicas

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Tributos. 3. Imunidade. 4. Impostos. XXVI EncontroNacional do CONPEDI (26. : 2017 : Brasília, DF).

CDU: 34

Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito
Florianópolis – Santa Catarina – Brasil

XXVI ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI BRASÍLIA – DF

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

Durante o período de 19 a 21 de julho de 2017, foi realizado o XXVI CONGRESSSO NACIONAL DO CONPEDI – Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito, realizado em Brasília - DF em parceria com os Cursos de Pós-Graduação em Direito – Mestrado e Doutorado da UNB - Universidade de Brasília, da Universidade Católica de Brasília – UCB, do Centro Universitário do Distrito Federal – UDF e com o Instituto Brasiliense do Direito Público – IDP, com a participação de docentes e discentes dos Programas de Pós-Graduação em Direito de todo país.

Os artigos apresentados no Grupo de Trabalho - Direito Tributário e Financeiro I, e ora publicados, propiciaram importante debate em torno de questões teóricas e práticas, considerando o momento econômico e político brasileiro, envolvendo a temática central sobre Desigualdades e Desenvolvimento: O papel do Direito nas políticas públicas.

Neste Livro encontram-se publicados 18 (dezoito) artigos, rigorosamente selecionados por meio de avaliação por pares, objetivando a melhor qualidade e a imparcialidade na divulgação do conhecimento da área jurídica e áreas afins. Premiando a interdisciplinaridade, os artigos abordam assuntos que transitam pelo Direito Financeiro, Direito Tributário, Direito Constitucional, Direito Administrativo e Direito Ambiental destacadamente, e, também outras áreas do conhecimento como economia e ciência política.

De forma abrangente a presente Coletânea examina temas relacionados com o Direito Tributário e o Direito Financeiro, destacando artigos sobre a função social dos tributos, imunidades, tributação internacional, justiça fiscal, extrafiscalidade ambiental, políticas públicas e tributação, impostos diversos, atividade financeira do Estado entre outros.

A importância dos temas, ora publicados, está demonstrada na preocupação do Estado no processo de arrecadação, fiscalização e operações financeiras e o universo de possibilidades de discussão acadêmica e prática sobre as temáticas diretas e indiretamente relacionadas. Dentre os trabalhos apresentados, predominaram artigos sobre questões relacionadas à desoneração tributária, especialmente as imunidades e a atuação estatal para a implementação de políticas vinculadas às finalidades estatais e extrafiscalidade (cinco dos dezoito artigos). O tema da desigualdade social e tributação, extremamente atual, foi contemplado com três artigos, temática também interligada com o problema da função social do tributo e políticas

públicas que foi tratada em dois artigos. As questões referentes à federação e sistema tributário são consideradas em dois artigos, assim como do tema do âmbito de incidência do ISS que é considerado em dois trabalhos. Com um artigo referente cada temática tem-se direito internacional tributário, transação, tributação ambiental e processo tributário.

O CONPEDI, com as publicações dos Anais dos Encontros e dos Congressos, mantendo sua proposta editorial, apresenta semestralmente os volumes temáticos, com o objetivo de disseminar, de forma sistematizada, os artigos científicos que resultam dos eventos que organiza, mantendo a qualidade das publicações e reforçando o intercâmbio de ideias, com vistas ao desenvolvimento e ao crescimento econômico, considerando também a realidade econômica e financeira internacional que estamos vivenciando, com possibilidades abertas para discussões e ensaios futuros.

Espera-se, que a presente publicação possa contribuir para o avanço das discussões doutrinárias, tributárias, financeiras e econômicas sobre os temas abordados, que ora se apresenta como uma representativa contribuição para o aprofundamento e reflexão das temáticas abordadas e seus valores agregados.

Nossos cumprimentos ao CONPEDI pela publicação destes escritos, agradecendo também aos autores pelas exposições, debates e publicações de suas produções.

Prof. Dr. Raymundo Juliano Rego Feitosa - Universidade Católica de Pernambuco – UNICAP

Prof. Dr. Marcos Aurélio Pereira Valadão - Universidade Católica de Brasília - UCB

Profa. Dra. Maria de Fátima Ribeiro - Universidade de Marília – UNIMAR

DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL: DUPLA TRIBUTAÇÃO E DUPLA NÃO- TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAIS

INTERNATIONAL TAX LAW: DOUBLE TAXATION AND DOUBLE NON-TAXATION INTERNATIONAL

Monica Da Silva Souza

Resumo

O artigo aborda sobre o Direito Tributário Internacional, cujo tema é a dupla tributação e a dupla não-tributação. São analisados os aspectos da dupla tributação que ocorre quando dois Estados tributam um mesmo contribuinte por um único fato gerador. Esforços têm sido realizados por vários Estados a fim de conter o fenômeno, criando normas internas com tal finalidade, e inclusive reconhecendo as convenções internacionais bilaterais, por intermédio dos Estados acordantes que passam a fornecer melhorias tributárias, restringindo os respectivos poderes de tributação. A dupla não-tributação internacional ocorre geralmente através da evasão e elisão tributária internacionais.

Palavras-chave: Direito tributário internacional, Dupla tributação, Dupla não-tributação, Fato gerador, Evasão, Elisão

Abstract/Resumen/Résumé

The article deals with International Tax Law, whose theme is double taxation and double non-taxation. We analyze the aspects of double taxation that occurs when two states tax the same taxpayer for a single generating fact. Efforts have been made by a number of States to contain the phenomenon by creating internal rules for this purpose and even by recognizing bilateral international conventions, through the States that agree to provide tax improvements, restricting their taxation powers. The double international non-taxation generally occurs through international tax evasion and tax elision.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: International tax law, Double taxation, Double non-taxation, Generation fact, Evasion, Elision

1 Introdução

A moderna época que transita o mundo atualmente é caracterizada pela importância das relações internacionais. Hoje, os países devem manter suas relações no sentido de proximidade a fim de adotarem medidas, entre eles, de incentivos ao desenvolvimento das atividades econômicas mundiais.

Assim, os Estados possuem a necessidade de angariar receitas que tem como consequência o forte aumento da fiscalidade. É comum, os Estados tributarem seus residentes (totalidade das suas rendas, inclusive as oriundas do exterior), as rendas originárias nacionalmente (mesmo que os contribuintes residam no exterior ou sejam estrangeiros). Nesta hora que as relações que excedem de um Estado para outro surge a ocorrência da dupla tributação.

O direito tributário internacional é um tema crescente e inserido nos programas de curso das reconhecidas universidades norte-americanas bem como europeias. Já no Brasil, é um assunto não muito discutido no âmbito acadêmico, ressalvadas as poucas instituições superiores de ensino, e tampouco no ambiente político ou jurisdicional.

Em 2008, com o início da crise mundial, ficou nitidamente explícita a deficiência de uma boa governança em detrimento à limitação dos recursos públicos. O contexto internacional, cada vez mais crescente nos dias atuais, criou uma proximidade maior entre as diversas jurisdições, no que tange à mobilidade de pessoas, serviços, bens, em particular, do capital, prende a atenção de múltiplos Estados.

Nos termos acima que o direito tributário internacional atua, assim como, em fatos capazes de gerar riquezas em várias regiões jurisdicionais. Desse modo, se fará exitoso o Estado que se demonstrar mais competitivo.

A fonte principal do direito internacional incorre dos acordos celebrados entre os países. Sendo necessário reconhecer os acordos sobre dupla tributação, não se restringem a coibir a conhecida imposição tributária em mais de uma jurisdição, mas também é instrumento eficiente de política econômica ao evitar a evasão fiscal, inferir a segurança jurídica ao meio de investimentos e consequentemente, adquirir investimento estrangeiro direto (IED).[1]

---

[1] Investimento estrangeiro direto (IED) é todo aporte de dinheiro vindo do exterior que é aplicado na estrutura produtiva doméstica de um país, isto é, na forma de participação acionária em empresas já existentes ou na criação de novas empresas. Esse tipo de investimento é o mais interessante porque os recursos entram no país, ficam por longo tempo e ajudam a aumentar a capacidade de produção, ao contrário do investimento especulativo, que chega em um dia, passa pelo mercado financeiro e sai a qualquer momento.

Em síntese, a prevenção da dupla tributação é saudável aos países envolvidos, porém os acordos objetivam mais que isso, pois atraem o IED além de desenvolver operações comerciais.

A competição no mercado internacional induz uma regulamentação de normas a serem seguidas, haja vista a manutenção da boa governança entre os Estados. Em relação ao Brasil, há os objetivos constitucionais, como por exemplo, promover o ser humano (CF, art. 1º, III) e construção do desenvolvimento (CF, art. 3º, II).

E com a finalidade de atingir esses objetivos, o legislador elaborou normas tributárias com funções arrecadadoras e/ou indutoras do comportamento do agente econômico. Nestes casos, a norma não está isenta do conteúdo a ser refletido no âmbito interno bem como internacional.

Assim, como objetivo geral tende-se a fornecer melhor entendimento sobre os objetos do Direito Tributário Internacional, quais sejam, a dupla tributação e a dupla não-tributação internacionais.

A fim de atingir o objetivo geral é preciso ascender os objetivos específicos, que abordam sobre a terminologia utilizada para Direito Tributário Internacional, também ser ou não um ramo autônomo e a dupla tributação e a dupla não-tributação internacionais e a importância de evitá-las para a tributação entre os Estados se manter em harmonia.

A metodologia adotada é bibliográfica e documental. É bibliográfica e documental, pois a pesquisa parte da literatura da área e de referências teóricas publicadas em documentos.

2 Direito Tributário Internacional: aspectos jurídicos

A época em que o tributo era submisso à política, não restou imune a transformações econômicas, sociais e jurídicas, as quais lhe deu contornos atuais. À medida que as necessidades típicas de cada época passaram a justificar o aumento expressivo de arrecadação aos cofres públicos, o conceito de tributo foi sendo modificado.

Em diversos períodos o tributo obteve inúmeros significados, tais como, escravidão, honraria, injustiça e humilhação. Entretanto, apenas após a Revolução em França, o tributo reteve o entendimento de “meio necessário ao Estado para prestar os serviços públicos.”

Assim, com a chegada da Constituição, requisito de validade de qualquer ordem jurídica, o Estado se institucionaliza, contemplando-se de soberania jurídica. Uma vez juridicamente soberano, pode o Estado exercer seu poder de tributar por meio da instituição de um sistema tributário, que o habilita ao exercício de uma soberania tributária.

Diferentemente da maioria dos países, no Brasil a Constituição Federal destinou-se à tributação, separou um capítulo para discorrer sobre o sistema tributário nacional, que abrange sobre os princípios gerais, limitações ao poder de tributar e competências dos entes federativos. Em razão de sua competência para tributar a renda (Art. 153, III, CF), não é explícito vedar que a União alcance, no estrangeiro, situações tributáveis referentes aos seus jurisdicionados (residentes).

XAVIER (2005) singulariza o objeto do direito tributário internacional como qualquer situação internacional - cross-border situations – tendo contato com mais um ordenamento jurídico legitimado a tributá-la. De fato, em abstrato, poderá o legislador pátrio efetuar a previsão da norma sobre assuntos extraterritoriais que sejam de interesse da tributação. Relacionados com o âmbito de incidência da norma tributária, o qual não se encontra emparelhado aos limites territoriais da jurisdição. O mesmo não acontece, porém, com o âmbito de eficácia da norma tributária, pois, corolário da própria soberania, não é dado que, por meio de coerção, os Estados queiram fazer valer suas normas em território estranho.

O tributo é conhecido da população desde muito tempo, o mesmo não acontece com os conflitos no âmbito internacional que dele decorrem. CASTAGNÈDE (2006) expõe que o aparecimento das questões fiscais internacionais é relativamente recente e se encontram inseparável do fenômeno da bitributação. Praticamente, até a segunda metade do séc. XIX predominaram os impostos reais, cujo alcance independia da capacidade contributiva do contribuinte. Presentemente, todavia, características subjetivas são apreciadas em âmbito global, o que significa ignorar fronteiras políticas entre Estados.

Consoante a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), a economia global não colherá todos os benefícios deste ambiente mais competitivo, a menos que a concorrência entre os países baseia-se em normas transparentes e internacionalmente aceitas, incluindo as normas de cooperação internacional em matéria fiscal necessárias para fazer face à crescentes oportunidades para evitar ilegalmente ou evadir impostos nacionais promulgados por Legislaturas.

É nítido que o direito tributário internacional é originado de fontes variadas que atuam conjuntamente. Uma, baseia-se no ordenamento interno, baseada na norma do direito tributário, que dispõem sobre *estraneidade,* que diz sobre a localidade dos fatos conexos em mais de uma soberania.

A conexão se realiza por vários critérios, como por exemplo, a fonte do rendimento, situação do bem, residência, domicílio ou nacionalidade do jurisdicionado. Outra fonte tem por base a ordem jurídica internacional que insere o direito tributário internacional com direito

supraestatal que é reconhecido reciprocamente da independência dos ordenamentos jurídicos-nacionais. Nesta situação, por vir de fonte externa, a norma deverá ser validada para gozar de eficácia a fim de integrar a classe de normas incorporadas ao sistema interno.

Outra condição para reforçar a valorização do direito tributário internacional é a integração dos países em blocos econômicos, pois a interligação se fortalece à proporção que se harmonizam as políticas de seus membros. Essa é uma fonte produtora de normas, cuja está ligada ao bloco integrado, tornando assim as análises mais complexas.

Para juristas europeus, o escopo do direito tributário internacional aborda todas normas nacionais, internacionais e europeias (bloco) com resultados tributários para o tráfego econômico internacional, ou melhor, além fronteiras.

3 Relação do Direito Tributário Internacional com o Direito Internacional

A nomenclatura da matéria ainda é discutida sendo decorrente das variadas acepções existentes na relação entre Direito interno e Direito Internacional.

Com o objetivo de explanar sobre a natureza da vinculação, há prevalecente duas doutrinas: a dualista ou também chamada de pluralista e a monista, conforme exposto por BORGES (1992):

> Sustenta a primeira que o Direito Internacional e o Direito Interno são ordenamentos jurídicos igualmente válidos, mas absolutamente separados e independentes, por terem fundamentos de validade e destinatários distintos. Enquanto as normas do Direito Internacional são produzidas de acordo com um procedimento internacional as normas do Direito interno objetivam as relações entre indivíduos ou entre estes e o próprio Estado.

Em contrapartida à doutrina dualista, na monista não é aceita a existência de dois ordenamentos jurídicos separados bem como independentes. Esta doutrina reforça a ordem jurídica interna e internacional a fim de formarem um único sistema, posto que, as divergências existentes entre o Direito interno igualmente o Direito Internacional, sejam apenas de grau. Desta maneira, as normas de uma ordenação jurídica poderá intervir sobre a outra.

A principal finalidade do campo de estudo do Direito Tributário Internacional, desde o seu desenvolvimento, isto a partir da Primeira Guerra Mundial, é coibir a dupla tributação, através de convenções internacionais, consoante as disposições unilaterais dos Estados envolvidos.

Os objetos do Direito Tributário Internacional são a dupla tributação e a dupla não-tributação, neste caso representada pela evasão fiscal e elisão fiscal internacionais. Os dois institutos são prejudiciais, pois impedem a justiça tributária para o contribuinte sendo este taxado duas vezes pelo mesmo fato gerador.

Ambos os objetos supracitados são lesivos os quais decorrem a injustiça tributária nas relações internacionais, esses fenômenos nocivos criam situação de injustiça tributária nas relações internacionais, coincidentemente impondo obstáculos ao comércio e aos investimentos internacionais. Assim, o Direito Tributário Internacional objetivamente tenta solucionar os problemas que os seus objetos ocasionam.

Outra discussão é sobre a posição que o Direito Tributário Internacional ocupa na ciência jurídica. A divergência impera sobre este direito ser um capítulo do Direito Tributário, do Direito Internacional Privado, do Direito Internacional Público, da mesma forma se é constituído por conjunto de normas pertencentes a outros ramos do Direito ou se é ramo autônomo.

Com a necessidade de utilização das convenções internacionais, em detrimento das medidas unilaterais que nem sempre solucionam os eventuais problemas sobre a lei tributária em fatos internacionais, aquelas se tornam mais essências para solução dos problemas tributários internacionais, advindos dos céleres movimentos internacionais de bens, capitais, pessoas e serviços.

Atualmente, as convenções internacionais que tenham matérias de cunho tributário modificam crescentemente o domínio dos tributos. Com esta fundamentação muitos autores concordam que o Direito Tributário Internacional está inserido no Direito Internacional Público.

Alguns doutrinadores jurídicos criticam a autonomia por não aceitarem esta como ciência e sim no campo didático. A fundamentação utilizada parte do pressuposto do Direito ser uma unidade sistêmica e por isso não pode seus ramos ser independentes. A crítica está no significado da palavra “autonomia”, que tem para os doutrinadores, dessa linha de raciocínio, o significado de “independência”.

A palavra autonomia não deve ter como significado de independência, segundo SILVA (1981), “significa a atuação de normas próprias (auto = próprio (a), nomos = norma) dentro do círculo maior da ordem jurídica...”

O Direito Tributário Internacional, mesmo não sendo um ramo autônomo, é constituído por séries de normas pertencentes a outras áreas do Direito, tais como: Direito

Tributário, Direito Internacional Público e Direito Comunitário, este se for considerado ramo autônomo científico.

4 Dupla Tributação Internacional

4.1 Definição

A definição de dupla tributação internacional volta-se para o resultado da acumulação de duas ou mais cargas tributárias de uma mesma pessoa em decorrência aos mesmos rendimentos em dois ou mais países diferentes.

O Estado possui o poder de exercer o poder tributário dentro dos limites de seu território, porém há conflitos com o poder de tributar de outros Estados. E a fim de eliminar a dupla tributação internacional, os países, adotam entre si, convenções ou tratados.

A terminologia “dupla tributação internacional” tem definições que são conhecidas e formuladas por vários autores bem como organizações internacionais, em que cuja maior parte da definição é proposta por Hebert Dorn, em 1927, “A dupla – múltipla – tributação se verifica, quando vários titulares de soberania tributária independentes – no caso vários Estados independente – submetem o mesmo contribuinte, pelo mesmo objeto, contemporaneamente, a um imposto da mesma espécie.”

É também difundida e aceita, a influenciada conceituação de Herbert Dorn, cuja é encontrada nas observações gerais do modelo de convenção em relação à dupla tributação em matérias de impostos sobre a renda e o patrimônio, elaborado pelo Comitê Fiscal da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico — OCDE, sendo a seguinte: "O fenômeno da dupla tributação jurídica internacional pode definir-se de forma geral como o resultado da percepção de impostos similares em dois — ou mais — Estados, sobre um mesmo contribuinte, pela mesma matéria imponível e por idêntico período de tempo".

Na definição supramencionada há de se verificar os elementos primordiais da dupla tributação internacional, quais sejam: pluralidade de soberanias tributárias; identidade do sujeito passivo; identidade do elemento material do fato gerador; identidade ou semelhança dos impostos; e identidade do período.

Portanto, a dupla tributação internacional pode ser definida simplesmente como sendo o fenômeno que ocorre quando dois Estados submetem uma pessoa ao pagamento de tributos em razão do mesmo fato gerador.

4.2 Convenções

As convenções internacionais são mecanismos com intuito de evitar o fenômeno da dupla tributação e dupla não-tributação, e os países envolvidos, devem escolher, unilateralmente as ferramentas internas a fim de evitar suas consequências, e concomitantemente utilizarem as convenções com o objetivo de eliminar a dupla tributação internacional, cuja a interpretação tem-se sobremaneira afetada pela Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, concluída em 23 de maio de 1969, mas que somente com o Decreto 7.030, de 14 de dezembro de 2009, passou a vigorar no Brasil.

O objetivo das convenções internacionais é evitar, reduzir ou eliminar a dupla tributação internacional, bem como prevenir e conter a evasão e elisão tributária internacionais (dupla não-tributação), assim como impedir a discriminação e garantir maior segurança jurídica aos contribuintes, pela certeza do direito aplicável.

A predominância da aplicabilidade das convenções relacionadas com a matéria tributária sobre a legislação infraconstitucional, no Brasil, é assegurada pelo artigo 98 do Código Tributário Nacional, uma vez que vem confirmado pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal por várias decisões, como a seguir:

> "EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. RECEPÇÃO PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DE 1988 DO ACORDO GERAL DE TARIFAS E COMÉRCIO. ISENÇÃO DE TRIBUTO ESTADUAL PREVISTA EM TRATADO INTERNACIONAL FIRMADO PELA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. ARTIGO 151, INCISO III, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ARTIGO 98 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE ISENÇÃO HETERÔNOMA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO. 1. A isenção de tributos estaduais prevista no Acordo Geral de Tarifas e Comércio para as mercadorias importadas dos países signatários quando o similar nacional tiver o mesmo benefício foi recepcionada pela Constituição da República de 1988. *2. O artigo 98 do Código Tributário Nacional 'possui caráter nacional, com eficácia para a União, os Estados e os Municípios' (voto do eminente Ministro Ilmar Galvão).* 3. No direito internacional apenas a República Federativa do Brasil tem competência para firmar tratados (art. 52, § 2º, da Constituição da República), dela não dispondo a União, os Estados-membros ou os Municípios. O Presidente da República não subscreve tratados como Chefe de Governo, mas como Chefe de Estado, o que descaracteriza a existência de uma isenção heterônoma, vedada pelo art. 151, inc. III, da Constituição. 4. Recurso extraordinário conhecido e provido". RE 229096-RS, Tribunal Pleno, Relatora p/ Acórdão: Min. CÁRMEN LÚCIA.

> Julgamento: 16/08/2007. Cf. Recurso Extraordinário (RE) nº 90.824, 25.06.1980, DO 19.09.1980.

A prevalência hierárquica resulta da Constituição, no seu artigo 146, III, que atribuiu às normas gerais em matéria de legislação tributária prevalência sobre as leis da União, dos estados e dos municípios. Assim, o CTN, em seu artigo 98, prescreve: "Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha".

No artigo 98 do CTN, extrai-se duas funções, quais sejam, a) recepção sistêmica das normas convencionais e, b) execução dessas, um comando comportamental – modalizado como "proibido" - indicado ao legislador ordinário, de vedação de pretensões à alteração *in fieri*, por via unilateral, do momento da pactuação, nos termos do princípio *pacta sunt servanda intra pars* — esta situação ratifica o princípio da prevalência de aplicabilidade sobre o direito interno, assim em decorrência da aplicação dos artigos 4º e 5º, parágrafo 3º, da CF.

Em relação a coibir a dupla tributação, há regras específicas nas convenções a fim de interpretar as respectivas normas convencionais, como estabelece o artigo 3º, § 2º:

> "No que se refere à aplicação da convenção, num dado momento, por um Estado contratante, qualquer termo ou expressão não definida de outro modo terão, a não ser que o contexto exija interpretação diferente, o significado que lhe for atribuído nesse momento pela legislação desse Estado que regula os impostos a que a convenção se aplica, prevalecendo a interpretação resultante da legislação fiscal sobre a que decorre de outra legislação desse Estado."[2]

Há de se observar que no artigo acima, encontra-se a expressão "qualquer termo ou expressão não definida de outro modo". Através desta, no Modelo OCDE, foi demarcado o grupo de enunciados convencionais acerca de procedimento hermenêutico a se realizar exclusivamente na abrangência textual. As expressões, as quais encontrem definições expressas no texto da convenção, é por exemplo das que estão nos artigos 3º, parágrafo 1º, 10, parágrafo 3º, e 12, parágrafo 2º, do modelo (estabelecimento permanente, residência etc.), com a aplicação dos critérios especiais de interpretação dos tratados internacionais.

---

[2] "No que diz respeito à aplicação da Convenção em qualquer momento por um Estado Contratante, qualquer termo não definido nela, salvo disposição em contrário, tem o significado que tem naquele momento, segundo a lei desse Estado para efeitos dos impostos a que se aplica a Convenção, qualquer significado nos termos da legislação fiscal aplicável desse Estado prevalece sobre o significado dado ao termo sob outras leis desse Estado."

A razão da regra do artigo 3º, parágrafo 2º "(...) a não ser que o contexto exija interpretação diferente (...)", resume na necessidade de evitar que as regras convencionais sejam interpretadas em modos divergentes bem como de ser executadas de maneiro unilateral. Em termos de lacunas há a recorrência ao Direito Interno dos Estados contratantes, observadas as situações de integração normativa, em que a utilização do Direito interno é incontornável e imprescindível.

Em consonância com o art. 31 da Convenção de Viena, "os tratados deverão ser interpretados em boa-fé, de harmonia com o significado comum a ser dado aos termos do tratado 'no seu contexto' e 'à luz do seu objeto e propósito'". Do mesmo diploma, o art. 2º, aborda sobre a convenção com a definição de "contexto", faz saber que a compreensão vai além do texto, preâmbulo bem como dos protocolos alegados.

Portanto, as regras das convenções internacionais a fim de evitar a dupla tributação coadunam uma série de critérios destinados à a) neutralização das divergências, b) resolução dos concursos impositivos porventura existentes entre dois sistemas jurídicos e c) estabilização da segurança jurídica pela certeza do direito aplicável, suas disposições devem ser compreendidas nestes termos. Essas regras são modificativas das previsões internas, cujas atuam nas relações com os residentes de um ou outro Estado contratante, suas previsões de repartição de competências (de capacidade tributária ativa), requerem uma interpretação coerente com essas finalidades.

5 Evasão Fiscal Internacional

Superar os obstáculos tradicionais para implementar rapidamente os impostos, têm medidas através dos Tratados Internacionais que exigem uma vontade política de agir. A eficiência e a inovação representada por um instrumento multilateral tem certos desafios.

Primeiro, os tratados bilaterais são altamente detalhados, e há precedentes limitados para modificar os tratados bilaterais com um instrumento multilateral. Em segundo lugar, mesmo quando as soluções para os problemas estão disponíveis, os trade-offs[3] em termos de direitos soberanos respectivos, coerência para alcançar a aceitação política de uma massa crítica, as jurisdições exigem um forte impulso ao mais alto nível político.

[3] ***Trade-off*** ou ***tradeoff*** é uma expressão em inglês que significa o ato de escolher uma coisa em detrimento de outra e muitas vezes é traduzida como "perde-e-ganha".

Estes desafios são necessários para assegurar a sustentabilidade futura do quadro consensual existente para eliminar a dupla tributação e a dupla não-tributação. No entanto, com vontade política, ficará mais fácil enfrentar os desafios, os quais podem ser alcançados com sucesso e rapidez.

As questões decorrentes do desenvolvimento de um instrumento multilateral que modifica os tratados fiscais bilaterais, são assuntos relevantes em questão a evitar a evasão fiscal internacional.

Sem um mecanismo de rápida implementação, mudanças para modelar convenções fiscais apenas alargar o fosso entre o conteúdo desses modelos e o conteúdo dos tratados fiscais reais. O desenvolvimento desse mecanismo é necessário não só para combater a erosão da base e transferência de lucros, mas também para garantir a sustentabilidade do quadro consensual para eliminar a dupla tributação bem como a dupla não-tributação.

Esta é uma abordagem inovadora e sem precedentes exatos no mundo do imposto, mas precedentes para modificar tratados bilaterais com um instrumento multilateral existir em várias outras áreas do direito internacional público. Baseando-se no conhecimento de especialistas em direito internacional público e tributação, cujo conclui que o instrumento multilateral é desejável e viável.

Devido ao aumento da atividade econômica em escala mundial, a expansão da complexidade das legislações fiscais nacionais, problemas políticos ou de ordem econômica, incrementaram-se os fenômenos de evasão e de planejamentos internacionais agressivos, afora a chamada "concorrência fiscal danosa".

Esta reação começou com o combate aos planejamentos tributários mediante o uso de "paraísos fiscais" (*tax havens*), como há no Relatório OCDE *Harmful Tax Competition - an Emerging Global Issue*, de 1998, que estimulava a introdução de leis internas de controle. Na sequência, a OCDE contribuiu para o aprimoramento das normas antielusivas (gerais e específicas) e a assinatura de convenções bilaterais com os "paraísos fiscais", sob o Modelo *Agreement on Exchange of Information on Tax Matters* (em geral, na forma de *Tax Information Exchange Agreement* – TIEA), ao tempo do surgimento do *Global Forum*, por volta do ano 2000.

E, mais recentemente, chega-se à mútua assistência com trocas automáticas de informações fiscais e financeiras, por convenções multilaterais, com intensa cooperação institucional, a exemplo do FATCA (EUA), da OECD com o BEPS (2013) e do *Global Forum*, que é a reunião informal de 128 Países (OCDE, G20 e outros, incluídos "paraísos fiscais").

6 Elisão Fiscal Internacional

Assim como norma de conduta quando ocorre abstratamente fatos os quais subsumem-se à previsão normativa o que incorre em desencadeamento dos efeitos da norma, qual seja, o surgimento do dever de recolher tributo e também de praticar conduta instrumental.

A elisão tributária correlaciona-se especificamente com essa estrutura normativa, correspondendo à formação ou preparação dos fatos praticados pelo particular de maneira que não enquadram nos modelos existentes de normas jurídicas tributárias, contudo permitindo obter resultados econômicos similares aos dos fatos nela previamente previstos. Portanto, a elisão não se restringe aos fatos transcritos na hipótese de incidência propriamente dita.

As hipóteses normativas que relacionam com a elisão, contemplam os fatos da jurisdição do particular, que é livre para realiza-los ou não. Essa liberdade é a base da elisão tributária, ou seja, somente se alude a elisão (planejamento) no passo em que o particular seja livre a fim de determinar sua conduta.

Com o objetivo de delimitar a noção de elisão tributária, a primeira importância do tema é conceituar a diferença entre elisão da evasão tributária, esta já foi abordada no item anterior.

A elisão como critério distintivo, está na comparação entre o momento da conduta elisiva e o da ocorrência do fato imponível. Se a conduta se produz após ocorrido o pressuposto de fato, é logicamente inapta que impede a incidência da norma correspondente.

A problemática não é distinguir a elisão tributária da evasão e sim identificar os limites da própria elisão.

Na maior parte dos países, que compõem o modelo com o objetivo de construir o direito tributário no Brasil, existem regras bem como soluções jurisprudenciais específicas que preveem situações nas quais as formas jurídicas insólitas, anormais, abusivas e até mesmo dissimuladas não podem ser opostas ao Fisco a fim de obter a tributação mais branda.

Como exemplos há a Alemanha, Espanha, França, Reino Unido, Estados Unidos e a Argentina. Nesses países, há regras gerais de combate ao planejamento tributário, valendo-se de conceitos como os de fraude à lei e de abuso de direito ou de formas jurídicas.

Na Itália, até recentemente, a tendência vinha sendo a de combater a elisão tributária através de normas específicas (cláusulas *ad hoc* ou setoriais) - o que coincidia, aliás, com a solução dada ao problema também no Brasil. Porém, em outubro de 1997, foi editado texto legal prevendo que não seriam oponíveis ao Fisco atos praticados pelos particulares que, sem

válidas razões econômicas, utilizassem uma de várias formas relacionadas especificamente no texto legal.

No Brasil, a doutrina de direito tributário vem tendendo a reconhecer a licitude e a eficácia da elisão tributária sempre que a norma não preveja expressamente a tributação da forma jurídica adotada pelo particular.

O pensamento básico é que em face dos princípios da legalidade e da tipicidade, o fato não previsto na norma tributária não gera efeitos tributários.

De maneira geral, a adoção de condutas atípicas caracteriza abuso de direito (uso indevido do direito de auto-organização. Isso seria a causa de ineficácia da conduta elisiva, a qual deveria ser requalificada como se não existisse os atos praticados de forma abusiva.

7 Considerações finais

Os Estados autônomos estão em constante busca de riquezas, contudo na contemporaneidade, ficam marcados pelo excesso de incertezas, enfraquecimento da soberania, flexibilização das fronteiras, velocidade da informação, entre outros assuntos, é bem assim que para garantir as previsões lançadas em orçamento, lancem-se à disputa por oportunidades.

A concorrência entre os Estados é um dos temas bastante discutido na atualidade nos foros internacionais. Entretanto, o Brasil parece estático quanto à elaboração de um plano efetivo de inserção internacional, o que resultaria em vantagens sobre diversos concorrentes.

As normas de tributação internacional, cuja natureza impele na competição entre Estados, resultam de elaboração separadamente, não raras vezes violando as ordens jurídicas, domésticas e internacionais. Na prática, o legislador apenas almeja a atração do IED e para tanto maneja normas tributárias indutoras sem observar a necessária interação com outras normas vigentes, de cunho internacional e/ou econômico.

Uma das consequências da situação acima é a violação da Constituição Federal ou um acordo internacional já inserido na ordem jurídica interna. A título de exemplo, é conveniente expor deste último caso, que a OMC[4] e a sua atuação sobre normas tributárias outorgam benefícios fiscais, expurgando eventuais dúvidas sobre o alcance de sua atuação que não se restringe apenas ao direito econômico internacional, mas a todas as suas inter-relações, inclusive com o direito tributário.

---

[4] Organização Mundial do Comércio (OMC) é uma organização criada com o objetivo de supervisionar e liberalizar o comércio internacional.

O direito econômico, inserido nos programas constitucionais voltados para dignidade humana e desenvolvimento, assim como decorrente das normas da OMC e de outros acordos firmados pelo Brasil, precisa ser observado quando do planejamento de políticas que afetem a tributação internacional de residentes e não residentes.

O mesmo entendimento pode ser estendido ao direito internacional, que, além de servir como instrumento útil de comparação a outros sistemas, disponibiliza fontes importantes tendo como base a transparência e a segurança das relações jurídicas que surgem entre signatários de acordos ou para os que observem o costume internacional.

A norma tributária indutora contrária à interdisciplinaridade eleva os riscos de antijuridicidade. O resultado é o ambiente econômico-jurídico que deveria ser propício ao IED, torna-se incapaz de assegurar a procurada segurança jurídica, reduzindo a atratividade do País.

Portanto, a dupla tributação bem como a dupla não-tributação são fenômenos incidentes que resultam da aplicabilidade de um imposto semelhante em dois ou mais estados de um mesmo contribuinte e fato gerador. Estes objetos podem ter sua origem em causas e consequências econômicas, culturais, financeiras, políticas assim como jurídicas.

Para isso, as convenções internacionais buscam evitar a dupla tributação e a dupla não-tributação, o que tem contribuído para o desenvolvimento das relações internacionais, tais como, na movimentação de bens, capitais e de pessoas.

8 Referências Bibliográficas

ALMEIDA, Carlos. *Sistemas tributários competitivos à luz da interdisciplinaridade do direito tributário internacional*. Revista Novos Estudos Jurídicos - Eletrônica, Vol. 20 - n. 1 - jan-abr 2015.

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

_____. *Considerações Sobre a Dupla Tributação Internacional*. Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 6, n. 51, 1 out.2001. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/2088>. Acesso em: 14 nov. 2016.

_____. *Noções de Direito Tributário Internacional*. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT nº 26, pp. 55 a 91. Belo Horizonte, ano 5, n. 26, mar. 2007

CASTAGNÈDE, Bernard. *Précis de iscalité internationale*, 2. ed. Paris: Presses Universitairesde France, 2006, p.7. Tradução livre. No original: que *l'émergence d'une problématique iscale internationale est relativement recente, et s'est trouvée liée au phénomène de la double imposition.*

DORN, Herbert. *Diritto finanziario e questioni fondamentali sulle doppie imposizioni*. Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, 1938, I.

G20 (2009), *Declaration on Strengthening the Financial System*, London Summit, 2 April 2009. Disponível em: <www.g20ys.org/upload/files/London_2.pdf>. Acesso em: 18 nov. 2016.

MARTINEZ, Jean-Claude. *Les conventions de double imposition*. Paris, Litec, 1986.

OECD. *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, doi: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en> 2013. Acesso em: 18 nov. 2016.

OCDE**.** *O desenvolvimento de um instrumento multilateral para modificar tratados fiscais bilaterais*. <http://www.iuscomex.com.br/site/direito-tributario-internacional/3633/developing-a-multilateral-instrument-to-modify-bilateral-tax-treaties/.> Acesso em: 22 nov. 2016

OCDE. *Modelo de convenio de doble imposición sobre la renta y el patrimonio: informe 1977 del comité fiscal*. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1978.

OCDE. *The OECD's Project on Harmful tax practices: 2006 update on progress inmember countries*. Disponível em < https://www.oecd.org/ctp/harmful/37446434.pdf >. Acesso em 15 nov. 2016.

OTERO, Pedro. *O que é a dupla tributação internacional?* <https://www.portal-gestao.com/artigos/6430-o-que-%C3%A9-a-dupla-tributa%C3%A7%C3%A3o-internacional.html>. Acesso em 18 nov. 2016.

PEREIRA, Cesar A. Guimarães. *A Elisão Tributária e a Lei Complementar nº 104/2001*. Revista Diálogo Jurídico, Salvador, CAJ - Centro de Atualização Jurídica, v. I, nº. 8, novembro, 2001.

PLAGNET, Bernard. *Droit fiscal international*. Paris, Litec, 1986.

SHAW, M. N. *International Law*, sixth Edition, Cambridge University Press, 2008.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário (Steuerrecht)*, v. 1. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

_____. *Convenções para evitar a dupla tributação após a vigência da Convenção de Viena*. <http://www.conjur.com.br/2015-set-16/consultor-tributario-interpretacao-convencoes-evitar-dupla-tributacao>, acesso em 18 nov. 2016.

_____. *Brasil inova ao aderir às sofisticadas práticas do sistema do Fisco Global.* Revista Consultor Jurídico, 2015. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2015-jul-08/consultor-tributario-brasil-inova-aderir-praticas-sistema-fisco-global> Acesso em: 20 nov. 2016.

VANONI, Ézio. *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*. Tradução de Rubens Gomes de Souza. Rio de Janeiro: Edições Financeiras. Pádua: CEDAM, 1932.

WOLFFENBÜTTEL, Andréa. *Investimento estrangeiro direto*. Desafios do desenvolvimento. 2006. Ano 3. Edição 22. Disponível em: <http://desafios.ipea.gov.br/index.php?option=com_content&view=article&id=2103:catid=28&Itemid=23>. Acesso em: 20 nov. 2016.

XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil***.** 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.