

FGV-EDESP - ESCOLA DE DIREITO DE SÃO PAULO
DA FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS

Diretor
Ary Oswaldo Mattos Filho

Vice-Diretor
Antonio Angarita

Vice-Diretor Administrativo
Paulo Goldschmidt

Orientação Metodológica
Conrado Hübner Mendes
Esdras Costa Borges
(Jean Paul Veiga da Rocha)

Coordenadoria de Pesquisa e Publicação
José Rodrigo Rodrigues

GV LAW - CURSOS DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO

Direção, Gerência e Coordenação
Leandro Silveira Pereira
Emerson Ribeiro
Felipe de Paula

Curso de Especialização em Direito Tributário
Coordenação Acadêmica
Eurico Marcos Diniz de Santi
Fernando Aurelio Zilveti
Roberto Quiroga Mosquera

Pesquisadores e Colaboradores
Alexandre Siciliano Borges
Argos Campos Simões
Carmine Rullo
Cassius Carvalho
Daniel Lacasa Maya
Daniel Monteiro Peixoto
Evany Aparecida Leitão Oliveira Pace
Gustavo da Silva Amaral
Joana Paula Batista
Luciana Angeiras Ferreira
Nereida de Miranda Finamore Horta
Simone Costa
Thais Barros Meira
Vanessa Rahal Canado

Autores dos Casos

Alexandre Siciliano Borges

Carmine Rullo

Daniel Monteiro Peixoto

Eurico Marcos Diniz de Santi

Gustavo da Silva Amaral

Luciana Angeiras Ferreira

Nereida de Miranda Finamore Horta

Vanessa Rahal Canado

Autores dos Artigos

Alexandre Siciliano Borges

Cassius Vinicius Carvalho

Elidie Palma Bifano

João Francisco Bianco

Joana Paula Batista

Luís Eduardo Schoueri

Nereida de Miranda Finamore Horta

Roberto Quiroga Mosquera

TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL E DOS MERCADOS FINANCEIRO E DE CAPITAIS

CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO

Eurico Marcos Diniz de Santi
Fernando Aurelio Zilveti
Roberto Quiroga Mosquera
Coordenadores



Editora Quartier Latin do Brasil
São Paulo, primavera de 2005
quartierlatin@quartierlatin.art.br



ANOTAÇÕES SOBRE TEMAS DO DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

Luís Eduardo Schoueri

Professor Titular da Cadeira de Legislação Tributária da Faculdade de Direito da USP, Professor dos cursos de Pós graduação na Universidade Presbiteriana Mackenzie, Professor do Departamento de Fundamentos Sociais da Escola de Administração de Empresas da Fundação Getúlio Vargas -EAESP/FGV, Vice-Presidente do IBDT/USP e Advogado em São Paulo

Sentimo-nos honrados em atender ao convite do Professor Eurico Marcos Diniz de Santi, objetivando a elaboração de um relatório baseado no material didático produzido na aula que ministramos no Curso de Especialização em Direito Tributário da Edesp/GVLaw.

Propomo-nos, no presente texto, a compilar os debates mantidos em sala de aula, adotando para tanto a metodologia do ensino jurídico – sugerida pelo Professor Eurico Marcos Diniz de Santi – que parte do exame de problemas concretos, despertando nos alunos o interesse pela solução destes. Assim, este breve relatório abrirá mão de notas de rodapé e análises de doutrina aprofundadas, recursos inerentes a trabalhos científicos, mas incompatíveis com a referida metodologia.

Especificamente, examinaremos questões concretas referentes à conveniência e sistemática da tributação em bases universais, bem como à disciplina dos acordos de bitributação.

A TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS

Para o estudo deste tópico, partiremos de um exemplo: uma empresa brasileira, multinacional de pequeno porte, que intenta investir no exterior e, para tanto, analisará as condições oferecidas por um país em seu primeiro estágio de desenvolvimento e por um país extremamente desenvolvido.

O primeiro país exigirá, certamente, uma série de infra-estruturas, por exemplo vias para poder chegar à fábrica e, talvez, escolta

para os operários. Aliás, todos aqueles que investem em países em seus primeiros estágios de desenvolvimento, e lá geram renda, encontram enormes obstáculos, ao passo que em um país desenvolvido, os investidores encontram um ambiente mais tranqüilo, com infraestrutura pronta, bastando estruturar o estabelecimento.

Para atingir-se a igualdade e a justiça na tributação, seria necessário comparar a situação do investidor no país em desenvolvimento com aqueles que tiveram lucro equivalente obtido em um país altamente desenvolvido? Será que se deve proceder a uma comparação dos dois vizinhos que moram lado a lado, ou todos aqueles que investem em um mesmo território é que devem ter igual tratamento?

Do ponto de vista da igualdade e justiça, a questão que sobressai, em matéria tributária, é qual o parâmetro adequado de comparação. Assim, no caso do investidor que obtém renda em um país em desenvolvimento, é possível compará-lo: (i) com outros investidores naquele mesmo país (critério objetivo - local do investimento); ou (ii) com outros investidores que residam em seu país, mesmo que sua renda provenha de investimentos em países desenvolvidos (critério subjetivo - residência).

Deste modo, o discurso que defende a tributação em bases universais, que se baseia em uma igualdade subjetiva, vem diluindo ponto a ponto, pois talvez se alcance mais adequadamente a justiça, e tenha-se mais igualdade, submetendo a igual tributação aqueles que investem em iguais condições. Mais do que isso, assegurando-se que aqueles que investem em iguais condições tenham igual tributação, atende-se também uma idéia de concorrência livre e igual.

Para compreender esta situação, pensemos no seguinte caso concreto: uma empreiteira brasileira que planeja fazer uma obra participando de uma concorrência pública com empresas angolanas. Note-se que a empresa brasileira, em nome de um princípio da igualdade em seu aspecto subjetivo (residência), continuaria sujeita ao imposto de renda brasileiro, tendo de recolher o imposto incidente sobre a obra em Angola, onde ela concorre com empresas angolanas com uma

carga tributária muito mais baixa que a brasileira. Então, pergunta-se: a tributação em bases universais permite que a empreiteira brasileira concorra em igualdade de condições com empresas angolanas ou, por ter de submeter-se a uma carga tributária substancialmente mais elevada, terá de envidar muito mais esforço para que consiga concorrer? Ou seja, é interesse de um país como o Brasil, que pretende expandir a sua economia, tributar em bases universais? É possível afirmar que a sistemática tributária brasileira impede que os nacionais invistam no exterior, assegurando que o capital fique no País?

Todo país que adota uma tributação em bases universais incentiva a permanência do capital no País, em condições equivalentes. Para que o capital desloque-se, é necessário que sua remuneração seja altamente atrativa. Se o investidor souber que a carga tributária de um país não lhe interessa, é certo que hesitará muito em investir nele, pois o investimento exigiria uma remuneração suficiente para compensar o risco; em outras palavras, paga-se tanto imposto que se requer uma remuneração suficiente para justificar que sejam desviados recursos alocados em um outro país, com carga tributária mais vantajosa.

Assim, a tributação em bases universais desestimula investimentos no exterior, desincentiva a própria economia. Note-se, então, que com fundamento em uma idéia de igualdade subjetiva (buscar contribuintes de igual capacidade contributiva), gera-se, com a tributação em bases universais, uma concentração da economia em países ricos. Assegura-se que aquele que invista em um país em desenvolvimento exija uma remuneração muito mais alta para o investimento, de modo a compensar a elevada carga tributária de seu próprio país. Em outras palavras, exige-se do país em desenvolvimento muito maior sacrifício para que ele consiga atrair capitais.

Daí a conclusão de que a adoção da tributação em bases universais pelo Brasil, seguindo a tendência mundial, talvez não tenha sido a melhor solução. Possivelmente a melhor solução seja a defesa da

tributação ainda em bases territoriais, porque se atenderá do mesmo modo a igualdade, desta feita, em seu aspecto objetivo (quem investe sob as mesmas condições tem igual carga tributária). Em síntese, esperamos ter demonstrado que, ao menos, há argumentos favoráveis à idéia de igualdade na tributação em bases territoriais.

A tendência da tributação em bases universais veio ao Brasil de forma intensa, em 1995, por meio da promulgação da Lei nº 9249/95. Por meio desta lei, o Brasil passou a tributar os rendimentos, lucros e ganhos de capital auferidos no exterior por pessoa jurídica.

No que concerne às pessoas físicas, cumpre apontar que estas se submetem à tributação em bases universais desde longa data.

Quando a Lei nº 9.249/95 introduziu a tributação em bases universais, já de imediato exigia que o imposto brasileiro fosse pago independentemente de qualquer idéia de disponibilização. Na verdade o que se tinha na Lei nº 9249/95 era uma transparência total, ou seja, se a pessoa jurídica no exterior auferir lucro, a participação da empresa brasileira neste é também lucro, motivo pelo qual será imediatamente tributada no Brasil. Nos termos da referida lei, não se considera o fato de que se trata de uma pessoa jurídica independente da pessoa jurídica brasileira. Está-se diante do raciocínio econômico segundo o qual, se a pessoa jurídica brasileira tem uma participação em outra empresa que obteve lucro, a primeira é que auferiu lucro, motivo pelo qual será tributada.

Esta sistemática apresenta um efeito perverso. Se a empresa brasileira no exterior auferir lucro, mas precisa recapitalizá-lo, o referido lucro não será, assim, distribuído. O lucro, portanto, vai ser capitalizado e, antes disso, dever-se-á pagar o imposto brasileiro. Dessa forma, pode-se dizer que a empresa no exterior tem a carga tributária brasileira. Se a empresa no exterior tiver prejuízos acumulados em diversos anos, e subseqüentemente tiver um pequeno lucro, é razoável admitir que o Direito societário, em qualquer ordenamento jurídico contemporâneo, vedaria a distribuição deste pequeno lucro para os acionistas.

Em outras palavras, só é possível distribuir lucro depois de compensar os prejuízos. Se o patrimônio da empresa inicialmente era de "100", chegou a "50" e depois a "55", ela ainda não poderá distribuir lucro, uma vez que esta distribuição pressupõe a compensação dos prejuízos. Empresas que têm prejuízos acumulados anos a fio e, de repente, têm um pequeno lucro, pagam imposto de renda brasileiro, a despeito de o acionista brasileiro jamais ter acesso àquele recurso, o qual não poderá ser distribuído, já que se está realizando compensação de prejuízos. A sistemática da Lei nº 9.249/95, portanto, é a da tributação do lucro não disponibilizado.

Quando a Lei nº 9.249/95 trouxe essa novidade, algumas vezes elevaram-se dizendo que não é possível a tributação de um lucro não disponibilizado. Havia um precedente para isso, do Supremo Tribunal Federal: a decisão proferida no caso do famoso ILL, o imposto do lucro líquido, cuja lei (Lei nº 7.713) previa em seu artigo 35 uma tributação dos dividendos auferidos pelo acionista, ainda que não distribuídos. Quando do exame desta lei, o plenário do Supremo Tribunal Federal (RE 172.058 - 1/SC) posicionou-se contrariamente à tributação do lucro não disponibilizado. De fato, é bastante criativa a solução do Ministro Marco Aurélio, alegando que na S/A o fato de uma empresa ter lucro não significa qualquer disponibilização para o acionista. A situação seria um pouco mais complexa em relação às sociedades limitadas, tendo em vista que há contratos sociais assegurando que o lucro seja um direito do cotista já no momento do balanço, não dependendo de qualquer deliberação posterior: havendo lucros, o próprio contrato social prevê que eles serão disponibilizados. Em outras empresas o contrato social prevê que, havendo lucros, haverá uma renda distribuída aos cotistas, muito semelhante ao que ocorre nas S/As. Dizia o ministro Marco Aurélio que também nessa hipótese das limitadas não haveria disponibilização. Surge, então, um conceito que devemos conhecer: a idéia de que o lucro é tributado quando disponibilizado, ou seja, de que não é possível a tributação do lucro não disponibilizado.

Deve-se fazer, aqui, um parêntese para examinar o art. 43 do Código Tributário Nacional, pois tal artigo traz a definição legal do que seria renda, conceito econômico que aparece na Constituição Federal. No referido art. 43, determina-se como fato gerador do imposto de renda a aquisição e disponibilidade econômica ou jurídica de renda e de proventos de qualquer natureza. Não se entrará, aqui, no mérito, amplamente discutido pela doutrina, acerca de onde termina a disponibilidade econômica e onde começa a disponibilidade jurídica. Mencione-se apenas que não encontramos doutrinador algum defendendo que há uma terceira disponibilidade, nem econômica nem jurídica. Portanto, consideramos irrelevante saber se a disponibilidade é econômica ou jurídica, já que do ponto de vista econômico, importante é que o fato de haver imposto de renda é uma condição da disponibilidade. Precisa-se ter uma renda disponível: se é econômica ou se é jurídica, precisa estar disponível.

Entendendo-se o que é disponibilidade, tem-se maior acesso ao conceito do fato gerador do imposto de renda. Quando se considera uma renda disponível, econômica ou juridicamente? Aqui a nossa proposta: que essa disponibilidade seja compreendida junto da própria idéia de capacidade contributiva. Ou seja: por que o legislador escolheu a renda como indício de tributação? Porque quem tem renda apresenta um indício suficiente de que pode pagar imposto; assim, ter renda deve significar poder pagar imposto. Ter condições de pagar imposto pode ser entendido como manifestar uma capacidade contributiva, poder ser chamado pela coletividade para participar no todo.

Nesse contexto, surge outra indagação: em que momento pode-se pagar imposto? No momento em que se tem o potencial direito ou naquele em que já existe algo efetivo (dinheiro, título, etc.), a indicar que o patrimônio cresceu. A idéia de disponibilidade, conforme entendemos, deve relacionar-se diretamente à idéia de crescimento do patrimônio do contribuinte, de ter-se algo a mais (que antes não se tinha), de ter condições de dispor deste *plus*. Tendo-se um acréscimo

patrimonial, sem que se possa dispor, ou havendo alguma restrição ao direito de tal acréscimo, implica a impossibilidade de tributação. Em outras palavras, ainda que se tenha mais patrimônio, se não for possível dele livremente dispor, não há fato gerador do imposto de renda.

Dessa forma, não basta um acréscimo patrimonial: o fato gerador do imposto de renda não é o mero acréscimo patrimonial, mas a aquisição de uma disponibilidade sobre este acréscimo. A renda como fato gerador do imposto de renda surgirá quando houver um acréscimo do patrimônio do contribuinte e este puder dispor de tal acréscimo.

Fica essa idéia, por enquanto, de que não se pode dispor do acréscimo patrimonial se ainda não se tem o fato gerador, porque este não é a renda, nem o acréscimo patrimonial, mas sim a aquisição de uma disponibilidade sobre tal acréscimo.

Muito bem, vista essa idéia, voltemos à análise da Lei nº 9249/95. A promulgação desta lei levou muita gente a criticar a possibilidade de haver tributação de uma renda não disponibilizada. As reclamações foram ouvidas pela Receita Federal, que expediu a Instrução Normativa ("IN") nº 38/96. Embora a lei tratasse de fato gerador de imposto de renda em 31 de dezembro de cada ano, a instrução normativa estabelecia que haveria tributação somente quando o lucro fosse disponibilizado, definindo o que pode ser entendido como "disponibilização". O referido ato administrativo indicava que disponibilização é, basicamente, a idéia do pagamento, ou crédito, e apresenta a descrição de várias hipóteses para esta disponibilização. A autoridade administrativa, por meio da supra citada instrução normativa, procurava assegurar que só houvesse tributação no momento em que se verificasse disponibilidade sobre a renda.

Surge então a seguinte indagação: a IN nº 38/96 estava correta? Sim. O conteúdo material de tal instrução normativa estava de acordo com o Código Tributário Nacional ("CTN"). Afinal de contas, só é possível tributar a renda quando esta estiver disponibilizada. Havia um problema, contudo: tratava-se de uma instrução normativa, não

de lei. Colocava-se, assim, uma situação curiosíssima: uma lei que previa tributação dentro de um desenho e, de outra parte, uma instrução normativa que previa a tributação quando da disponibilização. Se houver uma diferença entre uma norma e outra com relação ao aspecto temporal, têm-se duas hipóteses diversas: uma prevista pela lei e outra pela instrução normativa (momento da disponibilidade). A lei contrariava o CTN, pois, afinal de contas, tributava uma renda que ainda não estava disponibilizada. Deve restar claro o fato de que a lei, ao prever a tributação de renda não disponibilizada, contrariava o CTN. Qual é o problema da instrução normativa? Ela está em consonância com o artigo 43 do CTN, mas fere o artigo 97 deste mesmo diploma: fere, na verdade, o princípio da legalidade. Em outras palavras, a instrução normativa previa outro fato gerador de imposto de renda, mencionava que a tributação ocorreria no momento da disponibilização; muda-se, assim, o aspecto temporal, pois se está tratando de um outro fato gerador, que não é mais o mesmo.

Convivemos com essa situação dúbia por dois anos. O Fisco, teimosamente, mantinha a Lei nº 9.249/95 e a IN nº 38/96, e doutrina continuava a afirmar que se estava diante de um erro. No final de 1996, a Lei nº 9.532/97 "legalizou" a IN nº 38/96, corrigindo a Lei nº 9.249/95, ao praticamente copiar os termos da instrução normativa. Esta lei dispõe que a renda no exterior somente seria tributada quando disponibilizada, fazendo cessar o questionamento acima mencionado. Ao mesmo tempo, a Lei nº 9.532/97 possibilitava o represamento de lucros no exterior, ou seja, se a empresa no exterior auferia lucros e não os "disponibilizava" – tendo em vista que enquanto não houvesse essa disponibilização aqui, não haveria tributação no Brasil – só teria de recolher o tributo no pagamento ou no crédito.

Esta situação perdurou até 2002, quando da edição da Medida Provisória ("MP") nº 2.158-35/01, cujo artigo 74 trazia de volta a mesma idéia constante da Lei nº 9.249/95, ou seja, os lucros auferi-

dos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada na data do balanço no qual tiverem sido apurados. Portanto, já não interessa mais se houve disponibilização. Tendo sido apurado lucro na controlada ou coligada, nessa mesma data este lucro é considerado disponibilizado. Pergunta-se: qual é a diferença? Por que o legislador, que havia aprendido a lição e considerado que só tributaria o lucro disponibilizado, de repente resolve considerar disponibilizado o lucro já no momento em que fosse auferido por controladas e controladoras? Enfim: o que teria acontecido entre 1996 (promulgação da Lei nº 9532/97) e 2002, quando é editada a MP nº 2.158-35/01?

Surgiu algo que pareceu dar uma legitimidade para esse nosso legislador voltar à carga, voltar àquilo que já fazia: trata-se da Lei Complementar nº 104, que modifica o artigo 43 do Código Tributário Nacional, inserindo o parágrafo segundo. Este parágrafo dispõe: *Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.*

Assim, na opinião do nosso legislador, seguindo o próprio CTN, cabe-lhe estabelecer as condições e o momento em que será disponibilizado o lucro auferido no exterior. Pergunta-se: pode-se ler um parágrafo de artigo em dissonância com o *caput* deste mesmo artigo? Em princípio até é possível, porque em um parágrafo pode ser inserida uma limitação ou exceção ao *caput*. Mas, tem-se aqui uma regra excepcional ou um esclarecimento? A regra sob análise sobrevive nela mesma ou está completamente ligada à idéia do *caput*? Está escrito que a lei dispensará a disponibilidade ou que a lei estabelecerá o momento em que se dará a disponibilidade? Em outras palavras, o legislador complementar autorizou que se tributasse um lucro que não estivesse disponível, ou exigiu que houvesse uma disponibilidade, e que o legislador ordinário apenas declare algo que existe?

Não lemos no dispositivo uma dispensa, mas sim as condições e o momento em que se dará a disponibilidade a que se refere o *caput* do próprio artigo 43 do CTN, aquela disponibilidade econômica e jurídica. Portanto, em nosso entendimento, o parágrafo segundo não veio autorizar que houvesse uma tributação de uma renda ainda não disponível: o artigo 43 continua exigindo que a tributação não se dê apenas pela existência de uma renda, de uma aquisição de disponibilidade econômica e jurídica de renda, ou seja, que se tenha acréscimo patrimonial. É necessário que haja um acréscimo patrimonial disponível. A lei vai fixar o momento em que se dá a disponibilidade, mas não vai dispensá-la. Ou seja, aquela idéia de que o contribuinte deve ser um daqueles que podem pagar — aquele fenômeno que significa dizer “desse grupo de contribuintes, você revelou uma capacidade contributiva” — não foi dispensada pelo parágrafo segundo.

Quando a MP nº 2.158-35/01 vem dizer que a disponibilidade dar-se-á em 31 de dezembro, pode ser que sim, pode ser que não. Em outras palavras, há situações nas quais em 31 de dezembro já se tem uma disponibilidade, e há outras nas quais em 31 de dezembro não se tem disponibilidade. Voltando ao exemplo de uma empresa brasileira, multinacional de pequeno porte, que tenha uma subsidiária no exterior com prejuízo, o fato de esta ter lucro em um determinado ano não significa que existe alguma disponibilidade para o contribuinte brasileiro. Vale dizer, o lucro vai compensar prejuízos acumulados. Seria este um caso, portanto, em que a existência de lucro não é suficiente para gerar disponibilidade.

A MP nº 2158-35/01 pode estabelecer as condições e o momento para a disponibilidade, mas não pode considerar disponível o que disponível não é, ou seja, não pode dispensar a disponibilidade. Com efeito, a medida provisória em tela fixa somente o momento da disponibilidade, declara este momento, mas não é uma carta aberta ao legislador. Nas situações em que houver dúvida acerca da disponibilidade, o legislador pode fixar o momento, não mais do que isso.

Não parece haver contrariedade entre o parágrafo e o *caput* do art. 43 do CTN. Não entramos aqui, no mérito, da constitucionalidade de uma eventual contrariedade, pois tal discussão torna-se completamente dispensável nesse momento. Entendendo que o parágrafo segundo não excepciona o *caput*, não é preciso perguntar se seria constitucional ou não a exceção ao *caput*. Uma outra dúvida diria respeito à possibilidade de o legislador complementar dispensar a disponibilidade. Essa questão parece não ter sentido neste momento, uma vez que o legislador complementar não dispensou a disponibilidade.

Por outro lado, esta extrapolação não está presente em todos os casos. Há circunstâncias em que o balanço já terá evidência suficiente para a disponibilidade. Assim, conforme entendemos, há situações em que a MP nº 2.158-35/01 poderia muito bem ser aplicada. Referimos, nomeadamente, àquelas empresas que estão nos chamados “paraísos fiscais”, cujos investidores, por um mero telefonema, conseguem fazer o que quiserem com os recursos. Seria muita inocência dizer que não há disponibilidade sobre os recursos auferidos *off shore*. Ou seja, não pensamos que o legislador brasileiro estaria amarrado a certas formalidades, como a exigência de uma assembleia, em situações nas quais esta assembleia fosse dispensável pelo próprio ordenamento jurídico do país em questão. Está-se adotando uma generalização dos paraísos fiscais, mas quem atua na área sabe que o mecanismo é esse mesmo. De fato, basta querer-se retirar recursos da *off shore*, simplesmente ligar para o advogado desta e pedir-lhe que envie determinada quantidade de dólares; não se precisa de uma assembleia. Ele enviará os dólares e depois formalizará a questão, sem cometer crime algum em seu país, pois a legislação deste não exige formalidades — como uma assembleia — para que haja disponibilização. Há, nos paraísos fiscais, uma legislação societária flexível o suficiente para dispensar qualquer formalidade para que o acionista tenha acesso aos recursos.

Assim, em relação a um país cuja legislação societária seja flexível a ponto de permitir que o investidor no exterior tenha acesso

imediatamente ao recurso, independentemente de qualquer formalidade, pode-se dizer que não há disponibilidade sobre o recurso porque a lei brasileira exige determinada formalidade? Note-se que a lei brasileira exige assembleia para companhias aqui estabelecidas, não se aplicando para companhias estabelecidas no exterior. O raciocínio é muito simples: o advogado contratado no paraíso fiscal é um criminoso em tal país, ou simplesmente a lei deste é muito flexível e não exige assembleia ou qualquer outra formalidade para que se obtenha recursos imediatos? Resta claro que a segunda hipótese é a correta. Desse modo, o acesso que o investidor brasileiro tem aos lucros auferidos por empresas sediadas em paraíso fiscal é imediato. Ora, se em tal situação há disponibilidade, parece absurdo afirmar que não pode haver tributação. Não há confusão entre a pessoa do investidor brasileiro e a da *off shore*. Simplesmente, se esta auferiu lucro, o investidor tem acesso imediato a este lucro, pois a legislação societária do paraíso fiscal é flexível a ponto de permitir isso.

Para discutir a MP nº 2.158-35/01, portanto, podem ser vislumbrados dois caminhos. Primeiro, aponte-se que tal medida provisória será constitucional para alguns casos e inconstitucional para outros. Seria o mesmo caminho da Lei nº 7.713, em que o STF, na verdade, "conserta a lei", considera-a inconstitucional, não sempre, dependendo de cada caso. Pergunta-se: será essa a única solução possível? Ou, considerando que a referida medida provisória atinge de igual modo investimentos CFC e investimentos legítimos, ela fere o princípio da razoabilidade na sua feição da proporcionalidade?

Examinando o Direito comparado, encontra-se uma série de legislações CFC. Analisando-as, pode-se afirmar que o nosso legislador, para atingir a finalidade que pretende, poderia ter sido muito mais cuidadoso, definindo o investimento CFC e os países com tributação favorecida, restringido a estes países a tributação imediata. Ou seja, o legislador tinha meios eficazes para atingir os objetivos aos quais visava. O princípio da razoabilidade, na sua feição da pro-

porcionalidade, prevê que se houver um meio menos ofensivo ou invasivo para atingir a mesma finalidade, o legislador está obrigado a adotar este meio. Vejamos um exemplo simples: pode-se matar uma mosca com uma mata-mosca ou com uma bomba atômica; os dois funcionam, pois matam a mosca, mas o estrago causado pela bomba atômica é terrível, desnecessário. De forma equivalente, pode-se atingir os fins CFC através de uma legislação em que conste definição de quais são os países em que haverá tributação automática. Vários países, inclusive, adotam esta sistemática, como o Reino Unido e os Estados Unidos. Cite-se um exemplo concreto: uma cadeia internacional de *fast food* situada em Bahamas, e que lá vende sanduíches. O fato de estar em um paraíso fiscal não é suficiente para caracterizar uma situação de CFC.

Haveria, enfim, meios mais eficazes de o legislador atingir os objetivos pretendidos sem causar destruição, sem atingir, além dos objetivos legítimos, a própria economia brasileira. De fato, a MP nº 2.158-35/01 destrói qualquer pretensão brasileira de ter investimentos no exterior. Aponte-se, a título de exemplo, a aquisição de uma cervejaria venezuelana por uma empresa brasileira. Não faz sentido a empresa pátria ter de pagar imposto de renda no Brasil para concorrer com os venezuelanos. A nossa empresa, assim, já começa perdendo.

Desse modo, a MP nº 2.158-35/01 fere a razoabilidade, fere o interesse nacional. Já não se é mais capaz de dizer qual será o destino mais adequado: o STF, legislando positivamente, criar uma regra determinando que a medida provisória será ou não inconstitucional caso a caso, ou um segundo caminho, seria possível, tendo em vista que a medida provisória fere qualquer idéia de razoabilidade, considerá-la inconstitucional. Difícil prever o que de fato acontecerá. De qualquer forma, o raciocínio até agora elaborado serviu para sabermos que estamos discutindo uma legislação que merece, no mínimo, alguns cuidados.

Seria a MP nº 2.158-35/01 necessária para o objetivo de atingir os investimentos CFC? Parece que não. Apresentar-se-á, abaixo, uma idéia nova. Para tanto, pergunta-se: típica CFC, a "P. O. Box Company" tem alguma atividade, acontece alguma coisa lá? Vamos admitir a existência legal, ninguém está discutindo mais isso, existe uma empresa de investimento. Mas perguntamos o seguinte: de onde partem as ordens para que ela faça o investimento? Hipótese: do telefone do investidor, no Brasil. De onde partem as decisões sobre em que momento deve parar de investir? Do telefone do investidor, no Brasil. Então pergunta-se: em que país a "P. O. Box Company" opera? É disso que estamos falando. Aplica-se aqui o conceito estabelecimento permanente. Uma empresa que funciona no País, ainda que não seja regularmente aqui constituída, está sujeita ao imposto de renda brasileiro como qualquer outra empresa. Se há atividade aqui no País, se essa empresa opera aqui no País, se as decisões de investimento ocorrem aqui no País, a "P. O. Box Company" está sujeita ao imposto de renda brasileiro, independentemente da Medida Provisória nº 2.158-35/01. Não é necessária a medida provisória para tributar o rendimento de uma *off shore*.

Na verdade, é necessário checar se a empresa estrangeira tem uma filial de fato que opera aqui em seu nome. Na hipótese de constituir-se um fundo no exterior e haver profissionais operando lá fora, é claro que não. Mas, no mais das vezes, não se tem alguém operando os recursos no exterior; estes são operados daqui, e as decisões também são daqui tomadas. Está-se separando o joio do trigo: em uma situação remete-se dinheiro *off shore* e tem-se um administrador de fundos e, em uma segunda situação, bastante comum, a empresa no exterior é administrada e gerida daqui.

A pergunta primeira que surge, nesse contexto, é a seguinte: quando se pode afirmar que há, de fato, uma filial de uma empresa, um estabelecimento permanente. O mero fato de uma empresa manter acionistas, assembleias ou reuniões no exterior configura a existência de estabelecimento?

Deve-se apontar que o local efetivo onde se dá a atividade de uma empresa é um único critério adequado para definir a residência desta. Em muitos países europeus, por exemplo, considera-se que uma empresa é residente no país quando lá tiver o seu local de administração. Assim, não se dá importância ao local da sede formal da empresa, mas sim aquele onde ocorre a efetiva administração desta.

No entanto, deve-se definir qual parâmetro é utilizado para se distinguir o local da efetiva administração, a fim de se poder determinar qual será o local de tributação. No Direito europeu, em regra, uma empresa que possua sua efetiva administração na Europa, é tributada lá, ainda que tenha sua sede formal em outro local.

Depois de discutidas estas idéias, passaremos ao exame da nossa legislação. Inicialmente, analisaremos a questão da compensação de tributos. A legislação pátria adota o sistema do crédito, que configurará uma medida para evitar a bitributação. Cobra-se imposto local, mas concede-se crédito do imposto cobrado no exterior. Este sistema de crédito, conhecido como *tax credit* ou imputação ordinária, implica, sempre, o contribuinte sofrer a maior tributação possível.

O sistema de crédito no Brasil, portanto, implica a ausência de bitributação, mas também a incidência da maior das duas tributações. Há uma distinção entre o crédito do imposto pago no exterior no caso de um investimento feito por pessoa física e no caso de investimento feito por uma pessoa jurídica. Examinando a legislação brasileira, nota-se que a situação da pessoa física não é igual à situação da pessoa jurídica.

A pessoa física é tributada pelos dividendos que receber e tem assegurado o crédito do imposto incidente sobre estes, desde que a recíproca seja verdadeira. Em outras palavras, assegura-se o crédito desde que se verifique a situação hipotética na qual o estrangeiro que tivesse investido aqui recebesse crédito do imposto brasileiro.

Deve-se destacar o fato de que no caso de pessoas físicas, são somente os dividendos que sofrem tributação. Assim, pergunta-se:

por coerência, o imposto que pode ser creditado é aquele pago pela pessoa jurídica ou o imposto a que se submeteu o acionista? Imagine-se que a pessoa jurídica no exterior tem um lucro de "100" e submete este lucro à tributação local, à alíquota de 20%; se "20" são devidos a título de imposto, sobraram "80", quantia que será distribuída ao acionista, com tributação local à alíquota de 10% ("8", portanto). Qual é a base de cálculo da tributação à qual o acionista submete-se? Ora, "80", pois foram descontados "8", mas os dividendos recebidos foram "80". Tendo em vista que a pessoa física sujeita-se ao imposto de renda brasileiro à alíquota de 27,5%, quanto poderá ser compensado aqui? Apenas "8". Deste modo, os "20" que tinham sido pagos pela empresa no exterior são desconsiderados. Ou seja, a pessoa física pode compensar o imposto que sobre ela incidiu no exterior, não sendo possível levar em conta a tributação incidente sobre pessoa jurídica.

Imagine-se, agora, uma segunda situação: um investidor pessoa jurídica. Considere - se a mesma hipótese de valores da primeira situação, ou seja, uma empresa tem um lucro de "100", paga "20" de imposto, sobram "80"; ela faz uma remessa, resultando os "8" de dividendos. Quanto a pessoa jurídica recebeu em seu caixa? Setenta e dois, da mesma forma. Qual é o valor que será oferecido à tributação no Brasil? Cem. Nota-se, assim, uma grande diferença: no caso da pessoa física, tributa-se o valor do dividendo, e no caso da pessoa jurídica oferecem-se à tributação os lucros auferidos pela empresa estrangeira.

No exemplo acima apresentado, no qual o lucro da empresa estrangeira foi de "100", tem-se que o imposto de renda retido no Brasil seria "34". Quanto poderá ser compensado? Poder-se-á compensar o imposto de renda no exterior sobre o lucro real computado. Qual foi o lucro real computado? Cem. Qual foi o imposto pago no exterior sobre "100"? Vinte e oito. Note-se: o imposto que foi pago sobre "100" no exterior não são só os "8" que foram pagos pela empresa,

mas são também os "20" que foram pagos pela subsidiária. Aí reside a grande diferença entre pessoa física e pessoa jurídica.

Até aqui está relativamente fácil ou, pelo menos, pouco duvidoso. Imagine-se, agora, que haja um lucro em um país europeu, tributado a 40%, e que é distribuído para uma *off shore* em paraíso fiscal que não tributa a renda e, finalmente, é distribuído pela *off shore* ao investidor brasileiro. Primeira pergunta: o valor adicionado ao lucro real da pessoa jurídica investidora brasileira e, portanto, tributado no País, é o lucro da empresa sueca ou da *off shore*? Tributa-se somente o lucro que está consignado aqui. Tanto é que, no caso de um investimento no Brasil "em vermelho", isto é, em prejuízo, dispõe a lei expressamente que não se compensa este com o lucro para fins de tributação. Agora, se o prejuízo se der no Brasil, primeiro consolida-se tal prejuízo com o lucro da empresa *off shore* e o lucro desta empresa é que será tributado. Ou seja, na sistemática brasileira só é considerado o primeiro nível, para o bem ou para o mal. Em um planejamento tributário imediato não se adotarão dois investimentos no exterior, de modo a evitar que haja um prejuízo e um lucro, situação na qual seria devido o imposto sobre o lucro, sem poder compensar o prejuízo.

Tem-se, portanto, que o lucro da empresa subsidiária ou controlada, no exterior, deve ser apurado de acordo com a lei brasileira. Em outras palavras, as empresas controladas deverão demonstrar a apuração de lucros auferidos por cada uma de suas empresas subsidiárias segundo as normas da legislação brasileira. O mesmo não se aplica às coligadas.

A pergunta que surge é a seguinte: poder-se-á compensar o imposto de renda incidente no exterior? Ora, o país europeu é exterior. Mas a questão é um pouco mais complexa, exigindo que se determine se o lucro da empresa no país europeu foi adicionado ao lucro real brasileiro ou foi lucro da *off shore*. Analisando uma situação em que haja prejuízo e lucro, deve-se reconhecer que o lucro que está sendo

tributado no Brasil não é o lucro do país europeu, é o lucro da *off shore* depois de verificados os dois.

Agora, uma situação diversa: uma empresa brasileira detém investimento em um país europeu de onde, por sua vez, parte um investimento no Brasil. Eventual rendimento financeiro no Brasil, obtido pela empresa européia, sofrerá tributação na fonte brasileira de 20%. Se na Europa, a alíquota for de 40%, haverá o crédito do imposto na fonte no Brasil, tributando-se, na Europa, os restantes 20%. Pergunta-se: se a empresa brasileira tiver "20" pagos aqui e "20" na Europa, como ficará o crédito no Brasil quando da tributação da empresa investidora brasileira? Ora, o imposto de renda, incidente no exterior, pago foi "20", incidente foi "40". Desse modo, o fato de ter-se tomado crédito não implica dizer que não incidiram "40" na Europa, exceto se houvesse incentivo fiscal. O valor incidente no exterior foi "40", portanto, aqui haveria direito a crédito.

Cogite-se da situação de uma empresa no Brasil, que tenha um lucro, antes de computar o rendimento no exterior, abaixo de R\$ 240 mil e, computando um rendimento no exterior, de R\$ 60 mil, chegue a total acima de R\$ 240 mil. Qual a diferença entre estar abaixo ou acima de R\$ 240 mil? É a seguinte: o imposto de renda brasileiro não é o mesmo, porque a alíquota aplicável até R\$ 240 mil de lucro por ano é de 15% e, acima de R\$ 240 mil, ela será de 25%. Portanto, há duas alíquotas de imposto de renda, uma aplicável até R\$ 240 mil e outra que se aplica naquela parcela que ultrapassa os R\$ 240 mil. Assim, se não houvesse os referidos rendimentos do exterior, o imposto de renda da empresa brasileira teria alíquota de 15%. O lucro desta empresa é composto de R\$ 240 mil nacionais, mas há outros R\$ 60 mil estrangeiros, perfazendo um lucro total de R\$ 300 mil. Para calcular-se o imposto de renda, deve-se calcular R\$ 300 mil vezes 15% mais R\$ 60 mil vezes 10%, o que resulta em R\$ 51 mil.

Imaginando que os R\$ 60 mil que vieram do exterior foram lá tributados a 20%, ter-se-á pago R\$ 12 mil de imposto lá fora. Qual o

montante do imposto estrangeiro que poderá ser compensado? A lei brasileira dispõe que se pode compensar até o limite de imposto de renda incidente no Brasil sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital. O raciocínio exige que se apure qual a porcentagem de R\$ 300 mil representada por R\$ 51 mil, o que resulta em cerca de 18%.

Assim, no caso sob análise a carga tributária da empresa no Brasil é da ordem de 18%. Ressalte-se: a carga tributária não foi da ordem de 25%, mas de 18%. Se o imposto brasileiro é de 18%, qual o montante que se pode compensar? Aqui podem ser apresentados vários raciocínios possíveis. Um primeiro raciocínio é pró-Fisco: o rendimento estrangeiro foi tributado no Brasil, e aqui está o rendimento nacional, ou seja, a tributação sobre o rendimento estrangeiro foi só de 15%, pois se começa computando o rendimento no exterior. Outro raciocínio seria intermediário: como, em média, a tributação é de 18%, podem ser compensados 18%, e não os 15%. Terceiro, o raciocínio pró-contribuinte, aceito pelas próprias autoridades tributárias: se não houvesse rendimento no exterior, o imposto a ser pago seria, basicamente, 15% de R\$ 240 mil, o que resulta em R\$ 36 mil. Como se dá este cálculo? Calcula-se o imposto sem considerar o rendimento no exterior, o que tem como resultado R\$ 36 mil, e depois calcula-se o imposto considerando o rendimento no exterior, o que resulta em R\$ 51 mil, chegando-se à conclusão de que incidiu sobre os R\$ 60 mil uma tributação de R\$ 15 mil. Assim, se há um crédito de R\$ 12 mil, pode-se compensá-lo integralmente.

ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO

Acordos de bitributação são definidos como os instrumentos de que se valem os Estados para, por meio de concessões mútuas, afastar ou dirimir os efeitos da bitributação, além de servirem de meio de controle contra a evasão internacional. Já de início surgem algumas questões referentes a este tema. Acordo de bitributação prevalece sobre

a lei interna? O acordo de bitributação sem um decreto legislativo vale, ou compete ao Congresso Nacional manifestar-se definitivamente sobre os tratados internacionais?

Em relação à última questão, parte da doutrina (que adota a chamada Teoria da Transformação) defende que o acordo, através de decreto legislativo, é incorporado na ordem interna, transformado em lei interna. Não obstante, apresentaremos uma opinião distinta. Parece correto afirmar que o Congresso Nacional tem um papel natural, qual seja o de validar os tratados.

Para compreender esta idéia, pensemos em contratos sociais estabelecendo que a prática de certos atos depende da concordância de cotistas que representem 75% do capital. Pergunta-se: em uma sociedade cujo contrato social preveja a concordância dos cotistas para a prática de determinado ato, se houver apenas assinatura do diretor em um documento, este obrigará a sociedade? Quem representa a empresa não é o diretor? É, mas ele está investido de poderes para sozinho assinar aquele contrato? O fato de alguém representar uma empresa não implica a possibilidade de assinar qualquer documento, pois o contrato social da empresa pode exigir uma segunda assinatura.

Transportemos estas idéias para a discussão dos tratados. O Presidente da República representa o Brasil e, portanto, sem a assinatura dele o tratado não vale. Todavia, não basta a assinatura do Presidente, porque compete ao Congresso Nacional manifestar-se definitivamente sobre os tratados internacionais. O decreto legislativo, sob a nossa ótica, insere-se naquela fase antes da qual o Brasil não está obrigado; após esta fase, ou seja, após o decreto legislativo, o Brasil está obrigado a seguir o tratado, pois a partir de então o tratado está completo.

Esta idéia, constante da Teoria da Adoção, opõe-se à da Transformação. Segundo a idéia da Adoção, o tratado não é lei interna: o fato de ser adotado pela ordem interna não o desnatura como mero tratado internacional. Não se trata de questão puramente teórica.

Para demonstrar esta importância, trabalharemos com a situação inversa: admita-se que o Brasil celebra um acordo de bitributação com um determinado país e compromete-se a limitar no País os juros remetidos para aquele, havendo, é claro uma contrapartida do outro país. O acordo foi "transformado" em lei interna. Passam-se os anos, até que um dia o secretário do Fisco daquele outro país passa a considerar que os acordos de bitributação estão sendo utilizados para fins de sonegação. O governo do referido país poderá denunciar o tratado, acarretando a perda da vigência deste. O Brasil continua obrigado por aquele tratado, sendo que a outra parte o denunciou legitimamente? Entendendo-se que o decreto que instituiu o tratado foi "transformado" em uma lei interna, por coerência, deve-se afirmar que enquanto não houver uma outra lei, o Brasil continua obrigado a limitar os juros pagos no outro país, embora não haja qualquer contrapartida, o que é um absurdo. Ou, o que é pior, irá admitir-se que um ato do poder executivo de tal país foi suficiente para retirar do mundo jurídico um decreto legislativo brasileiro.

Assim, resta claro que a Teoria da Transformação implica um paradoxo. Daí porque parece correto concluir: o tratado internacional, embora obrigue a ordem jurídica brasileira, não perde a sua natureza internacional, sendo um instrumento de auto-renúncia, com efeitos internacionais, pelo qual o Brasil renuncia ao seu poder de legislar sobre certa matéria. Ou seja, quem é soberano pode renunciar ao exercício de seu poder de legislar; se não puder, é porque soberano não é.

O tratado é adotado pela ordem jurídica interna sem ser ele mesmo uma lei interna. Imagine-se aquela figura das mãos que pou-sam sobre a bola: o poder de tributar está ali. Daí afirmar-se que a denúncia de um tratado internacional não implica revogação da lei tributária. Esta continua válida; a única diferença é que seu campo de abrangência estava limitado, porque havia um ato do Direito Internacional que restringia o exercício do poder soberano do Estado. O

que havia era uma limitação do próprio alcance da lei. Terminando a limitação ao alcance da lei, tributa-se integralmente.

Outra observação importante a ser feita é a de que tratado internacional não traz uma isenção. Muita tinta é gasta na doutrina para tratar do tema da possibilidade de um tratado internacional criar isenções de impostos estaduais e municipais. O artigo nº 152 da Constituição Federal determina que é vedada à União a concessão das chamadas isenções heterônomas, ou seja, a União não pode isentar tributos estaduais e municipais. Poderia, assim, a União celebrar um tratado internacional isentando tributos estaduais? A resposta que propomos é a seguinte: se fosse isenção, não poderia. Todavia, não se trata de caso de isenção, porque o poder de isentar pressupõe o poder de tributar: só é possível isentar se for possível tributar antes. Quando o Brasil celebra um tratado internacional, desaparece o próprio poder de tributar. Em outras palavras, o Estado não recebe o poder de tributar aquela situação, porque o tratado internacional cortou a própria soberania sobre aquele ponto. Não é, portanto, caso de isenção, e sim de falta de poder de tributar.

Pois bem, o tratado internacional também limita o próprio poder de tributar, porque o Brasil renunciou àquela oportunidade de tributar. Daí porque nada impede que um tratado internacional verse sobre matéria que potencialmente teria resultado diferente, uma vez que o tratado está limitando o próprio poder de tributar, não sendo caso de isenção heterônoma. Então, tem-se que o tratado internacional não perde a sua natureza internacional. Qual é a relevância prática desta constatação? É a de que, se o acordo de bitributação fosse uma lei interna, ele deveria ser interpretado como qualquer lei, aplicando-se o princípio da igualdade.

Todavia, a lógica de um acordo de tributação não é a de igualdade dos contribuintes, e sim a de igualdade de tributos, equilíbrio entre dois Estados. Ou seja, dois Estados, através do tratado, renunciam ao poder de tributar algumas situações esperando algum tipo de equi-

líbrio nos interesses de ambos. Não se pode raciocinar com base naquela igualdade da lei tributária, a exigir que dois contribuintes de igual capacidade contributiva tenham igual tratamento, uma vez que no caso em tela um será tributado (por receber um tipo de rendimento) e o outro não. Percebe-se, portanto, que não se pode aplicar categorias de interpretação do Direito interno aos acordos de bitributação, pois estes não são leis internas, mas tratados internacionais. Outra consequência prática que pode ser apontada, ainda, é a de que termos utilizados nos acordos não se submetem, para a sua interpretação, ao Direito interno.

O professor Klaus Vogel, da Alemanha, construiu uma figura que merece ser reproduzida, pois é excepcional do ponto de vista didático: o truque da máscara. O remetente pegava uma cartolina, cortava algumas janelinhas nesta e enviava a tal "máscara" de cartolina para o amigo destinatário, o qual sabia que tanto ele como o remetente tinham um mesmo livro na estante; em um canto da máscara identificava-se o número da página e, após colocada tal máscara sobre o livro, tornava-se possível identificar nas janelinhas uma mensagem. As janelinhas permitiam que fossem vistas algumas palavras, mas também recortavam-se algumas janelinhas que dariam um espaço em branco, só para enganar.

Transportando este exemplo lúdico para o nosso raciocínio, tem-se que a cartolina representa o acordo de tributação, e o livro a lei interna. Para que se tenha uma tributação é necessário, primeiro, que haja um texto, uma lei interna criando a incidência do tributo. Segundo, é necessário também que o acordo contenha uma janela, ou seja, que não haja um impedimento para a tributação.

De fato, o acordo impede a incidência da lei. Ou seja, se a lei determina que o Brasil pretende tributar, quando se põe o acordo sobre a lei e encobrem-se as palavras (que prevêem a tributação), significa que não há tributação. Acordo de bitributação não gera tributo, nem poderia gerar, já que, em face do princípio da legalidade, é

necessário haver uma lei. Mas a existência da lei não será suficiente para que se tenha tributação, porque sempre é preciso verificar se o acordo não impede aquela tributação. Em síntese, para que se tenha a tributação, duas perguntas devem ter resposta afirmativa. Primeira pergunta: a lei tributária pretende cobrar imposto? Segunda pergunta: o Brasil está autorizado a tributar aquela situação? Note-se que são duas perguntas completamente independentes, que não se confundem. Maravilhosa, portanto, a figura da máscara: interpreta-se a cartolina sem qualquer contato com o texto, pois as janelas estão cortadas, não têm conexão com o próprio texto. Em outras palavras, os acordos de bitributação, que limitam o alcance da lei interna, com esta não se confundem.

Passemos, agora, ao exame da questão da prevalência dos tratados sobre a lei interna.

A resposta a esta questão não pode ser dada do ponto de vista teórico. Ao examinar-se a teoria de prevalência de tratados sobre lei interna, podem ser encontradas as mais variadas respostas. Examinando-se o Direito comparado, novo leque de respostas surge de pronto. Na União Soviética, por exemplo, o tratado estava abaixo da portaria, não tendo qualquer importância para a lei interna. De outra parte, há ordenamentos jurídicos, como é o caso daquele do Reino Unido, em que a lei prevalece sobre o tratado. Em outras situações, como a dos Estados Unidos e da maioria dos países da Europa continental, tratado e lei interna têm igual posição, valendo, portanto, o princípio de que basicamente a lei posterior revoga a anterior. Já na Alemanha, é muito comum o entendimento de que o tratado, sendo lei especial, prevalece sobre a lei interna (que é uma lei geral), exceto se esta expressamente determinar sua prevalência sobre o tratado. Ou seja, na Alemanha o tratado tem, reconhecidamente, iguais condições e hierarquia à da lei interna, mas é visto como lei especial, exceto se o legislador deixar claro que aquela lei opõe-se ou prevalece sobre o tratado; admite-se a lei interna para a generalidade dos casos,

exceção feita àqueles referentes a uma relação bilateral, a um acordo de bitributação. A França, por sua vez, prevê que o tratado prevalece sobre a lei interna, desde que a recíproca seja verdadeira. Assim, a França está disposta a reconhecer que uma lei não pode contrapor-se a um tratado celebrado com o país "A", desde que neste país o tratado também tenha prevalência sobre a lei interna. Há, ainda, países em que o tratado sempre prevalecerá sobre a lei interna, situação que será discutida adiante. Finalmente, haverá casos, como Peru, Holanda e Argentina, em que o tratado – observados certos procedimentos para a sua aprovação – prevalece sobre a própria Constituição. Nota-se, em suma, que o Direito oferece todos os espelhos.

E o sistema brasileiro? No sistema brasileiro, até o julgamento do Recurso Extraordinário nº 80.004, a resposta era imediata: os tratados internacionais prevaleciam sobre a lei interna. A lei interna brasileira impunha um requisito às notas promissórias, não previsto na Convenção de Genebra sobre notas promissórias. A questão foi levada ao STF para saber-se se a lei interna poderia impor um requisito não previsto no tratado internacional. A resposta do STF, à época, por maioria, foi afirmativa. Neste julgamento a linha condutora foi a de que os tratados internacionais podem ser classificados em duas categorias, quais sejam os tratados-normas e os tratados-contratos. Adiante-se, desde já, que esta classificação é amplamente combatida na doutrina. De qualquer modo, tal classificação serviu para o voto condutor, e foi seguida em vários arrestos posteriores.

Qual seria o fundamento da referida classificação? O tratado-contrato seria celebrado em uma base sinalagmática, ou seja, o ingresso de um novo país na relação contratual implicaria novas concessões da parte daqueles membros da relação contratual. O tratado-norma, por sua vez, implicaria concessões por parte de um novo membro, mas o fato de haver novas adesões não exige novas concessões por parte dos membros preexistentes. Em outras palavras, a adesão de novos Estados não gera mais obrigações para aqueles que já

fazem parte da comunidade. Como exemplo de um tratado-norma, pode-se citar uma convenção sobre direitos humanos. Comparemos esta situação à da OMC. Qual a consequência trazida pelo ingresso de um novo membro na OMC? Este novo membro adquire direitos perante todos os integrantes da OMC, ou seja, geram-se concessões, novas relações entre os Estados-membros.

Voltando ao exame da decisão jurisprudencial supra mencionada, observe-se que o STF entendeu, aceitando aquela diferença, que os tratados-normas poderiam ser modificados por lei interna posterior. Os tratados-contratos, por sua vez, não poderiam sofrer tal modificação, porque em relação a eles prevaleceria o princípio *pacta sunt servanda*. Ou seja, devido ao fato de existir uma relação sinalagmática, o Brasil não pode unilateralmente trair os demais signatários do acordo impondo novas condições. Portanto, pelo paradigma que foi o Recurso Extraordinário nº 80.004, separou-se a relação de tratado-norma daquela de tratado-contrato.

Surge, então, a seguinte indagação: um acordo de bitributação seria classificado como tratado-norma ou tratado-contrato? Evidentemente, como tratado-contrato, isto é, instrumento de que se valem os Estados para, através de concessões mútuas, reduzirem ou eliminarem a ocorrência da bitributação. As concessões mútuas, com efeito, revelam este caráter de tratado-contrato. Vários julgados posteriores reproduziram essa posição do STF, inclusive em matéria tributária, confirmando a prevalência do tratado sobre a lei interna.

Mais do que isso, não se pode olvidar que o artigo nº 98 do CTN é expresso ao estabelecer que os tratados prevalecem sobre a lei interna, que esta lei interna não poderá contrariar o que está disposto nos tratados, se posterior a estes. Instaura-se, em relação a este tema, ampla discussão. Parte da doutrina defende que o referido artigo é inconstitucional, pois a Constituição Federal põe em igual hierarquia o tratado e a lei interna. Para esta parcela da doutrina, capitaneada por Roque Antonio Carrazza, a lei complementar não poderia

dispor sobre a matéria de hierarquia legal, tratada pelo texto constitucional. Note-se que tal raciocínio baseia-se na idéia do decreto legislativo, que é o veículo de transformação do catálogo interno. No entanto, a Teoria da Adoção, por si só, já derrubaria as referidas idéias, pois mostra que a questão não reside no decreto legislativo, e sim na renúncia ao poder de tributar.

Aponte-se, ainda, o pensamento exposto por José Souto Maior Borges. Este autor defende a prevalência do tratado sobre a lei interna, observando que o artigo nº 98 do CTN, na verdade, tem um mero conteúdo declaratório. Para tanto, Souto Maior vale-se de uma premissa kelseniana e afirma que no Estado Federal existem três ordens jurídicas: uma ordem jurídica parcial federal, uma ordem jurídica parcial estadual e uma terceira, a ordem jurídica nacional. Existem leis que não são leis da União, dos Estados ou dos Municípios: são leis nacionais. Esse raciocínio completamente kelseniano reconhece leis que se sobrepõem às ordens jurídicas parciais porque pertencem à ordem jurídica nacional. Então, sustenta Souto Maior, o acordo de bitributação "transformado" em lei interna não é incorporado à ordem jurídica parcial da União, e sim à ordem jurídica nacional. Por este motivo, o tratado prevaleceria sobre a lei interna.

Finalmente, cabe aqui colocar o seguinte raciocínio: a Constituição Federal de 1988 dispõe, no parágrafo 2º de seu artigo 5º, que os direitos e garantias ali arrolados não excluem outros decorrentes do sistema, nem aqueles decorrentes de tratados, dos quais o Brasil seja partícipe. Assim, o artigo 5º determina que direito ou garantia previsto em tratado internacional é incorporado ao sistema a nível equiparado ao constitucional, prevalecendo, assim, sobre a lei interna¹.

1 A referida prevalência é confirmada pelo texto do §3º do art. 5º da Constituição Federal de 1988 (*Os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais*), recentemente introduzido no texto constitucional por meio da Emenda Constitucional nº 45/04 e que, de certo, merece ser estudado de forma aprofundada pela doutrina.

Em matéria tributária, deve-se notar que os tratados internacionais, concretizam direitos fundamentais. Sustenta-se tal afirmativa observando que o fenômeno da bitributação implica ser uma mesma manifestação de capacidade contributiva atingida por dois Estados. De fato, um contribuinte que tem uma única manifestação de capacidade contributiva é bitributado. Diante desta situação, o acordo de bitributação nada mais faz do que assegurar que não haja a bitributação. Ora, o acordo concretiza, mediante o princípio da capacidade contributiva, o nobre princípio da igualdade em matéria tributária; traz ao Direito Internacional o próprio princípio da capacidade contributiva. Desta forma, pode-se dizer que o acordo de bitributação concretiza direitos fundamentais do contribuinte, como por exemplo, o direito de ser tributado segundo sua capacidade contributiva.

Assim, os referidos acordos de bitributação prevalecem sobre a lei interna. Em casos concretos, eles vão impedir algumas vezes a tributação, a despeito da lei brasileira. Na lei brasileira, por exemplo, os lucros, embora não disponibilizados, serão tributados no Brasil. Analisemos o exemplo do acordo de bitributação entre o Brasil e a República Tcheca. Para saber se o lucro auferido pela subsidiária na República Tcheca será tributado no Brasil, deve-se analisar se a lei interna pretende tributar o lucro auferido por tal subsidiária, e se o Brasil pode tributar aquele lucro. A lei interna pretende sim tributar o referido lucro, tendo em vista que a MP nº 2.158-35/01 tributa a empresa brasileira por lucros auferidos no exterior. Em relação à segunda questão, pode-se dizer que há a possibilidade de a empresa brasileira estar sujeita, em princípio, ao imposto brasileiro. Não se pode esquecer, porém, que, se isso ocorrer, o contribuinte brasileiro estará sendo bitributado. Então, deve-se analisar o acordo de bitributação. Em primeiro lugar, pergunta-se: pode a lei brasileira desconsiderar a personalidade jurídica tcheca? O acordo, certamente, não desconsidera a personalidade jurídica, mas a pressupõe.

Analisa-se, então, a realidade que existe à luz do próprio acordo, e neste não há qualquer desconsideração. Ou seja, o acordo de bitributação define dividendos (referindo-se a rendimentos provenientes de ações) como direitos pagos por uma sociedade a outra. Assim, o acordo pressupõe que o Brasil pode tributar os dividendos pagos. Caso não haja pagamento de dividendos, não haverá tributação brasileira. Percebe-se que o descolamento entre o acordo e a lei tem uma relevância prática importante, ao passo que não se pode interpretar o tratado valendo-se da lei interna. Deve-se procurar saber se o Brasil pode exercer o seu poder de tributar.

Desta forma, se houver um dividendo pago por uma sociedade de um Estado contratante a uma indústria do outro Estado contratante, tal rendimento será tributado no Brasil. Todavia, não será tributado o dividendo pretensamente pago, já que não existe qualquer disposição no tratado prevendo uma ficção de pagar dividendos. O risco que existe em casos como este é o de achar que a lei interna pode influir no tratado. No entanto, não devem ser confundidas as disposições de uma e de outro. Se o tratado determina que o dividendo é o rendimento líquido de ações pago, não será permitido tributar o que não seja dividendo pago.

Diante do exposto, passaremos a esclarecer algumas questões colocadas pelos alunos em aula.

Uma questão levantada pelos alunos foi a respeito da igualdade entre pessoa física e jurídica. Independentemente da situação, deve-se considerar que o princípio da igualdade jurídica dita o tratamento igual para os iguais e desigual para os desiguais, tanto para regimes tributários de pessoa física quanto para aqueles de pessoa jurídica.

Outra discussão colocada foi em relação à inconstitucionalidade de tratados. Cabe aqui apontar o interesse da União em pleitear tal inconstitucionalidade, já que os tratados não podem gerar nenhuma obrigação como a de pagar tributos. Caso o tratado fira um direito assegurado constitucionalmente, há um interesse relevante em

declarar sua inconstitucionalidade. Por exemplo: um tratado que obrigue o Brasil a tributar sem lei, deverá ser necessariamente declarado inconstitucional.

Todavia, é muito difícil imaginar a inconstitucionalidade de um tratado tendo em vista que há direitos assegurados pela Constituição e direitos assegurados pelos tratados. No que o tratado for mais abrangente do que a Constituição, vale a regra do tratado. Mas no que o tratado for menos abrangente, a Constituição continua valendo. Ou seja, um e outro limitam o poder de tributar. Neste caso, então, o tratado apenas dispõe menos do que a Constituição, não contrariando os dispositivos constitucionais, ou dispõe mais, criando novos direitos.

Os debates exigiram que se retomasse o tema de um tratado limitar o poder dos Estados e Municípios, em uma limitação internacional aos poderes de tributar.

Tome-se como exemplo a situação hipotética de o município de São Paulo cobrar IPTU sobre o consulado norte-americano. Existe aí uma limitação de Direito Internacional que veda que um Estado tribute o outro. É uma questão pura e simples de Direito Internacional, que considera o costume internacional como uma dentre as três fontes deste ramo (quais sejam, o costume internacional, os princípios de Direito geralmente reconhecidos pelas nações civilizadas e os tratados internacionais), ditando a não tributação. Entretanto, não se deve considerar que houve uma afronta à soberania pois um Estado só é soberano quando não existe poder maior que o dele.

Oficina VI

Tributação Internacional
