

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Repositório autorizado de jurisprudência dos seguintes tribunais:

- do Supremo Tribunal Federal (Despacho do Exmo. Sr. Presidente no Processo nº 304743, publicado no DJU 1 de 18 de maio de 1998, página 1; inscrição sob nº 23/98, em 24 de junho de 1998, conforme Ofício 2434/98-SD);

- do Superior Tribunal de Justiça (sob nº 36 - Portaria nº 1, de 16 de junho de 1997, do Exmo. Sr. Ministro Diretor da Revista do STJ, publicada no DJU I de 23 de junho de 1997, página 29422);

- do Tribunal Regional Federal da 1ª Região (Portaria nº 12, de 13 de agosto de 1997, do Exmo. Sr. Juiz Diretor do Gabinete da Revista do TRF da 1ª Região, publicada no DJU II de 21 de agosto de 1997, página 65574);

- do Tribunal Regional Federal da 2ª Região (Processo nº 97.02.16454-0, autuado em 30 de maio de 1997 e julgado em 5 de junho de 1997);

- do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (sob nº de inscrição 08 - Portaria nº 02, de 30 de maio de 1997, da Exma. Sra. Juíza Diretora da Revista do TRF da 4ª Região, publicada no DJU II de 5 de junho de 1997, página 41344); e

- do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, sob nº 7, (Despacho do Exmo. Sr. Juiz Diretor da Revista do TRF da 5ª Região, publicado no DJU II de 9 de setembro de 1997, página 72372).

Direito Tributário Internacional - Qualificação e Substituição - Tributação, no Brasil, de Rendimentos Provenientes de Sociedade de Pessoas Residente na Alemanha

Luís Eduardo Schoueri

I. Teor da Consulta

1.1 A *consulente* é sociedade civil (*BGB-Gesellschaft*) constituída sob as leis da República Federal da Alemanha, tendo por objeto a locação de bens imóveis situados na própria Alemanha. Seu capital é detido por pessoa física residente no Brasil (doravante designado ‘sócio’). A *consulente* percebe aluguéis e, depois de deduzir suas despesas, distribui ao *sócio* o montante líquido de seus lucros.

1.2 Diante de tais fatos, indaga a *consulente* como será a incidência do imposto de renda no Brasil sobre os rendimentos distribuídos pela *consulente*.

II. Tratamento Tributário de Temas Internacionais

2.1 O tema ora versado insere-se no contexto da disciplina do Direito Tributário Internacional. Reflexo da própria internacionalização das economias, aliado à circunstância de que os Estados nacionais não encontram qualquer limitação de ordem material à sua pretensão tributária¹, o Direito Tributário Internacional investiga o fenômeno tributário quando uma mesma circunstância pode sujeitar-se à cumulação de pretensões tributárias.

2.2 Diferentemente do Direito Internacional Privado, que se concentra nas hipóteses de conflito de ordenamentos jurídicos nacionais, quando o juiz decide qual dentre as normas em conflito se aplicará ao caso concreto, o Direito Tributário Internacional admite que ambas as normas que incidem sobre a circunstância internacional podem aplicar-se simultaneamente, cada qual por um Estado soberano. Ao mesmo tempo em que admite esta múltipla incidência tributária (geralmente denominada “bitributação”, embora se contemplem hipóteses em que mais de duas soberanias estão envolvidas), o Direito Tributário Internacional estuda as medidas adotadas para dirimir seus efeitos, seja pelos Estados isolados (medidas unilaterais), seja por acordos internacionais (medidas bilaterais).

¹ Acerca da possibilidade de extensão da hipótese de incidência tributária a fenômenos ocorridos além dos limites territoriais, cf. Klaus Vogel, “Theorie und Praxis im internationalen Steuerrecht”, in *Deutsches Steuerrecht*, ano 6, 1968, pp. 427-434 (429-430). Cf. tb. Spitaler, *Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern*, 2ª ed., Colônia: Otto Schmidt, 1967, pp. 163-164.



**Luís Eduardo
Schoueri**

É Livre-Docente em
Direito Tributário pela
Faculdade de Direito
da Universidade de
São Paulo, Mestre em
Direito Tributário
Internacional (L.L.M.)
pela Universidade de
Munique, Alemanha,
Professor de Direito
Tributário da
Faculdade de
Administração de
Empresas da
Fundação Getúlio
Vargas e Advogado em
São Paulo.

2.3 Ao aplicador da lei nacional, por outro lado, apresenta-se irrelevante, em princípio, o tratamento tributário que será conferido no país estrangeiro. Seu problema resume-se em saber: i) se sua lei nacional contempla aquela situação concreta e, em caso afirmativo, qual a tributação que se pretende exigir; e ii) se existe acordo de bitributação limitando aquela pretensão tributária. Aspectos do direito estrangeiro serão relevantes, apenas, na medida em que importarem para a solução das questões acima. Este aspecto será explorado mais adiante, quando tratarmos da qualificação.

2.4 Deve-se a Klaus Vogel exemplo figurativo bastante feliz, que bem explica o raciocínio do aplicador da lei. Valeu-se o professor emérito de Munique da figura de uma máscara, colocada sobre o direito interno, tapando determinadas partes deste. Os dispositivos do direito interno que continuarem visíveis (por corresponderem aos buracos recortados no cartão) são aplicáveis; os demais, não. Pouco interessa se a pesquisa se inicia a partir da máscara ou do texto, já que o resultado é o mesmo; logicamente inexistente qualquer preferência, devendo a pesquisa seguir, caso a caso, o caminho que for mais prático². No mesmo sentido, temos procurado explicar a relação entre os acordos e a lei interna como sendo a última um facho de luz, lançado por uma lanterna, em frente à qual se coloca uma máscara recortada por um desenho: o facho representa os contornos até onde pode chegar a tributação, restando a escuridão além daqueles limites, ainda que a máscara possa ter cortes que ultrapassem aqueles limites; ao mesmo tempo, a luz somente se verá no espaço deixado pelos recortes da máscara.

2.5 Aplicando a figura ao problema proposto, caberá investigar: a) como a lei nacional pretende tributar o rendimento auferido pelo contribuinte que aqui tem residência, nos termos da mesma lei; e b) quais as limitações que o acordo de bitributação even-

tualmente pode oferecer à tributação pretendida. Da conjugação de ambas as pesquisas, ter-se-á o resultado buscado.

2.6 Ressalte-se que se descarta a busca do regime de tributação dos não-residentes, tendo em vista a premissa de que a fonte dos rendimentos (quer se considerem como rendimentos os lucros distribuídos, quer se considerem os próprios alugueres) se encontra no exterior.

2.7 Destarte, o único elemento de conexão com o território nacional é a residência do *sócio*. Resume-se, nesse sentido, a busca à tributação, no Brasil, dos rendimentos percebidos pelo *sócio*.

III. Considerações sobre a Questão da Qualificação no Direito Tributário Internacional

3.1 Tema de grande meditação na seara do Direito Tributário Internacional, a questão da qualificação surge como desafio de vital importância para a solução do problema que se oferece. Importante, pois, apresentar algumas considerações sobre o assunto.

3.2 Por terem sido os estudos do Direito Tributário Internacional inicialmente incluídos no ramo do Direito Internacional Privado, o primeiro acabou por assumir, em sua doutrina, diversas expressões próprias deste seu antecessor. Assim, por exemplo, os “elementos de conexão” e a “qualificação”, dentre outros. Hoje, entretanto, reconhece-se que o Direito Tributário Internacional não é ramo do Direito Internacional Privado, deste se diferenciando em questões fundamentais, como o fato de que enquanto o último trata de um conflito de normas, no qual se decide qual das normas se aplica, o Direito Tributário Internacional versa sobre mera cumulação de normas (por dois Estados soberanos), cabendo-lhe exclusivamente discutir os limites da lei tributária nacional, em situações internacionais. Apresentada a distinção, cabe novo e rigoroso questionamen-

² Cf. Klaus Vogel, *Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern von Einkommen und Vermögen: Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen*, 3ª ed., revista e atualizada, Munique: Beck, 1996, p. 121.

to das categorias importadas pelo último, a fim de se conhecerem seus contornos na disciplina que se estuda.

3.3 No Direito Internacional Privado, o termo “qualificação” vem associado à classificação, *i.e.*, à determinação da forma pela qual uma questão de direito internacional privado se enquadra no sistema jurídico de determinado país³. Jacob Dolinger a ela se refere como o procedimento técnico-jurídico pelo qual se classificam ordenadamente os fatos da vida relativamente às instituições criadas pela lei ou pelo costume, a fim de bem enquadrar os primeiros nas segundas, encontrando-se, assim, a solução mais adequada e apropriada para os diversos conflitos que ocorrem nas relações internacionais⁴. Noutras palavras, pela qualificação averigua-se em que categoria das relações jurídicas internacionais (*v.g.* estado, capacidade, direitos de família, de sucessões, bens, forma etc.) um determinado fenômeno jurídico deve ser inserido, para que, posteriormente, possa ser definida qual a norma de conexão adequada a ser aplicada no caso concreto, pondo em contato normas de conflito internas com normas materiais estrangeiras.

3.4 Uma vez estando qualificada a questão e, conseqüentemente, escolhida a norma de Direito Internacional Privado, esta, a partir do elemento de conexão, definirá se ao caso se aplicará a lei nacional ou estrangeira. Aplicando-se a última, surge nova problemática, qual seja, a de como interpretá-la em ordenamento jurídico diverso. Também este procedimento vem sendo denominado no Direito Internacional Privado como “qualificação”, ou mais exatamente, “qualificação secundária”⁵. Tal denominação, ressalte-se, não é uníssona, havendo quem se refira ao fenômeno como mero “conflito de interpretação”⁶ ou “conflito de instituições”⁷.

3.5 A qualificação também surge nos estudos do Direito Tributário Internacional, seja quando se trata dos acordos de bitributação, seja em matéria de aplicação da lei interna.

3.6 Tendo em vista os diferentes desdobramentos que o tema oferece em cada uma dessas esferas, cumpre examiná-las em separado, como se fará em seguida.

IV. Qualificação e Acordos de Bitributação

4.1 À qualificação se refere a doutrina, em primeiro lugar, nos casos em que acordos de bitributação se valem de expressões jurídicas que também aparecem no direito material dos Estados contratantes⁸. Assim, no dizer de Alberto Xavier, vê-se o aplicador da lei num problema em que existe uma “dupla valoração de situações da vida à luz de leis integradas em grupos heterogêneos - as leis internas e os tratados -, envolvendo - assim - dois momentos distintos: um primeiro, de caracterização da situação concreta da vida face à lei interna, com vistas a determinar a sua natureza jurídica; e um segundo, de caracterização do conceito de direito interno (...) face ao conceito jurídico utilizado pelo tratado.” Para Xavier, o primeiro processo seria uma “qualificação primária” e o segundo, “qualificação secundária”⁹. A última, mais propriamente, é a qualificação de que trata o direito tributário internacional.

4.2 À semelhança do Direito Internacional Privado, também no Direito Tributário Internacional se discutem as possíveis soluções para a qualificação, empregando-se expressões como “*lex fori*”, ou qualificação pelo Estado da aplicação da norma (cada Estado qualifica um conceito aplicado no acordo de bitributação de acordo com os parâmetros de seu próprio direito interno);

³ Cf. Irineu Strenger, *Direito Internacional Privado*, Parte Geral, vol. I, São Paulo: RT, 1986, p. 318.

⁴ Cf. Jacob Dolinger, *Direito Internacional Privado*, 1ª ed., Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1986, pp. 317 e 318.

⁵ Cf. Haroldo Valladão, *Direito Internacional Privado*, 1ª ed., Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1968, p. 261.

⁶ Cf. Jacob Dolinger, *op. cit.*, (nota 4), p. 328.

⁷ Cf. Amílcar de Castro, *Direito Internacional Privado*, 5ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1986, pp. 221-222.

⁸ Cf. Klaus Vogel, *op. cit.*, (nota 2), p. 145.

⁹ Cf. Alberto Xavier, “Direito Tributário Internacional do Brasil”, *in Tributação das Operações Internacionais*, 5ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 168.

“*lex causae*”, ou qualificação pelo Estado da fonte (ambos os Estados adotam uma mesma qualificação, conforme o direito do Estado onde foi auferido o rendimento); e qualificação autônoma (ambos os Estados buscam uma mesma qualificação, que decorra do contexto do acordo).

4.3 À primeira vista, este problema da qualificação pode parecer resolvido, quando se tem em conta o que dispõe o segundo parágrafo do artigo 3º da convenção modelo da OCDE¹⁰. Tal afirmativa, entretanto, encontra duas objeções.

4.4 Uma primeira objeção é levantada por Alberto Xavier, que entende respeitar o referido dispositivo exclusivamente ao problema de interpretação do tratado, não sendo invocável em matéria de qualificação (estando esta no momento da subsunção, não da interpretação)¹¹.

4.5 Outra objeção é levantada por Klaus Vogel, o qual, incluindo o dispositivo no campo das qualificações, mostra que o referido dispositivo é, por um lado, de aplicação subsidiária (porque só vale para termos não definidos no acordo) e, ainda, apenas para a interpretação de termos do acordo (afastando-se, daí, a possibilidade de se tratar de uma regra geral de interpretação). Outrossim, enquanto as versões anteriores dos modelos de acordos de bitributação (e assim todos os acordos de bitributação assinados pelo Brasil) limitavam o recurso à legislação nacional na interpretação dos termos dos acordos à concernente aos impostos de que trata o acordo, a nova redação, proposta em 1995, parece estender-se a qualquer ramo do direito interno do Estado contratante, ainda que não seja do direito tributário¹². Vogel afasta tal recurso a outros ramos do direito, sustentando, com base na letra do dispositivo introduzido em 1995, que ele apenas esclare-

ce que uma definição em outras leis tributárias (que não as dos tributos a que se aplica o acordo) somente se aplica se a lei tributária do imposto a que se refere o acordo também adotar a expressão em questão naquele sentido; ao mesmo tempo, para Vogel, o dispositivo recém introduzido serve para esclarecer que no caso de uma mesma expressão existir no direito tributário e em outros ramos, o primeiro sentido prevalecerá¹³.

4.6 Finalmente, ainda que possível o recurso ao direito de cada Estado que aplica o acordo, tal procedimento somente se dará quando o “contexto” não exigir outro resultado.

4.7 Com tais limitações à aplicação do artigo 3º (2), torna-se necessário retomar a discussão das qualificações, seja porque a elas jamais se aplique o referido artigo (posição de Xavier), seja porque sua aplicação tem alcance limitado (posição defendida por Vogel).

4.8 Tendo em vista a independência dos acordos em relação à lei interna, entende Vogel haver a preferência por uma qualificação “autônoma”, já que este procedimento seria o que melhor se conformaria ao contexto do próprio acordo¹⁴. A dificuldade surge, entretanto, quando esta qualificação não é imediata, já que as demais soluções de qualificações apresentam dificuldades que, à primeira vista, podem parecer insanáveis.

4.9 Com efeito, quando se cogita de se optar pela qualificação a partir da “*lex fori*”, *i.e.*, cada Estado qualificaria determinado instituto jurídico empregado pelo acordo conforme sua lei interna, pode-se argumentar, a seu favor, o fato de que se trata da situação mais pragmática, já que em princípio é mais fácil para o aplicador da lei valer-se de sua própria legislação. Por outro lado, poder-se-ia objetar a solução tendo em vis-

¹⁰ “As regards the application of the Convention at any time by a contracting State, any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires, have the meaning that it has at that time under the law of that State for the purposes of the taxes to which the Convention applies, any meaning under the applicable tax laws of that State prevailing over a meaning given to the term under other laws of that State.”

¹¹ Cf. Alberto Xavier, *op. cit.*, (nota 9), pp. 185-186.

¹² Esta a interpretação oficial da OCDE para o dispositivo, conforme o parágrafo 13.1 de seus comentários ao artigo.

¹³ Cf. Klaus Vogel, *op. cit.*, (nota 2), p. 329.

¹⁴ Cf. Klaus Vogel, *op. cit.*, (nota 2), pp. 149-150.

ta que com ela se teria, na verdade, cada Estado aplicando o acordo à sua maneira, ou melhor: para cada Estado o mesmo acordo produziria efeitos diferentes. O risco que se teria é que o principal objetivo perseguido - afastar a bitributação sem gerar uma dupla isenção - possivelmente não seria atingido, seja porque ambos os Estados, simultaneamente, se considerariam legitimados a tributar a situação cogitada, seja porque ambos os Estados, também simultaneamente, se considerariam impedidos de tributar dada situação. Ambas as soluções - bitributação e dupla isenção - não são objetivadas pelo acordo¹⁵.

4.10 Diante de tais problemas surgiu, na doutrina de Direito Tributário Internacional, grupo defendendo que a qualificação dos institutos empregados pelos acordos de bitributação se desse sempre pelo Estado da fonte do rendimento¹⁶. Tal posicionamento baseou-se, inicialmente, no já citado artigo 3º (2) da convenção modelo da OCDE¹⁷, conquanto mais tarde o mesmo grupo tenha admitido que a tese nem sempre se sustenta no texto do acordo, necessitando de outros fundamentos¹⁸. A solução tem a inegável vantagem de não permitir a bitributação ou a dupla isenção (por implicar uma aplicação uniforme do acordo). Vogel observa, outrossim, que a qualificação pelo Estado da fonte acaba por beneficiar aquele Estado-contratante cujas definições internas compreendam o maior número de circunstâncias tributáveis. Tal efeito, por sua vez, contrariaria o objetivo do acordo, que é a distribuição dos fatos tributáveis de forma equilibrada entre os Estados-contratantes¹⁹. Noutras pa-

lavras: quando os Estados negociam um acordo de bitributação, distribuem (repartem) entre si as circunstâncias que podem ser sujeitas a tributação, atingindo, daí, um certo equilíbrio. Este, por sua vez, se desfaz, quando um Estado, colocado na situação de Estado de fonte, por possuir definições mais abrangentes, passa a alcançar maior número de circunstâncias em relação a seu parceiro, quando colocado em igual situação.

4.11 Com tais problemas, parece o aplicador restrito à qualificação autônoma, por ser a única a não contradizer o objetivo dos acordos de bitributação, por permitir uma harmonia decisória²⁰. Volta, entretanto, o problema quanto ao que fazer nos casos em que toda tentativa de qualificação autônoma se veja frustrada, não faltando defensores da qualificação autônoma que admitam, como “último recurso”, se adote a “lex fori”²¹.

4.12 Alternativa a esta solução surge quando se propõe se dêem tratamentos diversos, conforme a etapa da norma de distribuição em análise.

4.13 Com efeito, na lição de Alberto Xavier, a norma de distribuição num acordo de bitributação possui, entre seus pressupostos de aplicação, aqueles que descrevem os vários tipos de rendimentos a que o acordo se aplica (chamados “conceitos-quadros”).

4.14 No entendimento de Xavier, tal desdobramento da norma de distribuição permite optar pela qualificação pelo Estado da fonte, sempre, no que se refere aos conceitos-quadros, cabendo ao Estado da residência aceitar a qualificação do Estado da fonte. Conforme o referido autor, “se de harmonia com a convenção e a legislação inter-

¹⁵ Cf. Klaus Vogel, op. cit., (nota 2), p. 151.

¹⁶ Cf. J. F. Avery Jones et al., “The Interpretation of Tax Treaties with Particular Reference to Article 3 (2) of the OECD Model”, *British Tax Review*, 1984, pp. 14 e ss., 90 e ss. (48 e ss.).

¹⁷ A mesma idéia é seguida por Siegfried Widmann. Cf. “Zurechnungsänderungen und Umqualifikationen durch das nationale Recht in ihrem Verhältnis zum DBA-Recht”, in *Grundfragen des Internationalen Steuerrechts*, Klaus Vogel (org.), Clônia: Otto Schmidt, 1985, pp. 235 a 257 (249-252).

¹⁸ Cf. J. F. Avery Jones et al., “Credit and Exemption Under Tax Treaties in Case of Different Income Characterisation”, *British Tax Review*, 1996, pp. 212 e ss.

¹⁹ Cf. Klaus Vogel, op. cit., (nota 2), p. 152.

²⁰ Cf. Klaus Vogel, “Harmonia Decisória e Problemática da Qualificação nos Acordos de Bitributação”, in *Direito Tributário - Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. Luís Eduardo Schoueri e Fernando A. Zilveti (coords.), São Paulo: Dialética, 1998, pp. 71 a 81.

²¹ Vide as remissões a Spitaler, Debatin e Lang por Klaus Vogel, op. cit., (nota 2), p. 154.

na do Estado da fonte, foi corretamente interpretada a convenção e qualificada a situação da vida, a outorga de isenção ou de crédito de imposto é *automática*, não pressupondo ou envolvendo nova e autônoma qualificação pelo Estado da residência²².

4.15 Tratando-se de outros pressupostos de aplicação da norma de distribuição, Xavier sustenta também não ser possível uma cumulação de qualificações (que ocorreria pela qualificação pela “*lex fori*”), exigindo-se, sempre, uma competência qualificatória exclusiva. Para esses casos, entretanto, Xavier sustenta não ser possível fixar uma regra absoluta (qualificação sempre pelo Estado da fonte ou sempre pelo Estado da residência), cabendo, a cada passo, descobrir qual o Estado com “*vocação natural*” para regular a situação (que Xavier denomina “*lex situationis*”), solução que muito se assemelha ao princípio da proximidade ou da competência mais próxima (*Näherberechtigungsprinzip*) reconhecido no Direito Internacional Privado. Assim, por exemplo, se a norma convencional apresentada trata dos pagamentos por fonte “residente” no Estado A para beneficiário residente no Estado B, seria *vocação natural* do Estado A dizer se a fonte é, ou não, ali residente, enquanto o Estado B manifestar-se-ia sobre a residência do beneficiário. De igual modo, para dizer se uma determinada estrutura societária tem personalidade jurídica (é “*pessoa*”), para fins do acordo, a “*vocação natural*” estaria com o Estado onde ela foi organizada²³.

4.16 Também em Klaus Vogel se encontra forte resistência a aceitar que da qualificação resulte solução que implique bitributação ou dupla isenção, sugerindo também o festejado professor de Munique que se adote procedimento diverso para a qualificação conforme a situação em que se encontre.

4.17 Enquanto Xavier faz a distinção entre os conceitos-quadros e os demais pres-

supostos de aplicação da norma, Vogel propõe que os tratamentos sejam diversos para os casos de pressupostos de aplicação do acordo, hipótese de incidência e para o conseqüente normativo. Não há correlação entre a divisão proposta por Xavier e aquela de Vogel.

4.18 Vogel considera pressupostos de aplicação do acordo (*Anwendungsvoraussetzungen*) os seguintes elementos: i) vinculação do sujeito ativo ao acordo em questão (tema que surge, por exemplo, no caso de tributos exigidos por Estados-membros de uma federação); ii) direito de o sujeito passivo ser alcançado pelo acordo (em geral definido pela residência, nos termos do artigo 1º da convenção-modelo da OCDE); e iii) aplicabilidade do acordo ao imposto em questão (em geral, incluído no artigo 2º do acordo)²⁴. Para estes pressupostos, Vogel entende ser correto valer-se da qualificação do Estado que está aplicando o acordo (“*lex fori*”). O autor sustenta sua opinião a partir da constatação de que duma eventual disparidade nas qualificações propostas pelos dois Estados-contratantes jamais resultaria uma dupla isenção. Outrossim, a eventual bitributação que dali poderia resultar não causaria maiores transtornos, já que se resolveria por meio de procedimento amigável (Vogel lembra que o procedimento amigável somente se instaura em casos de bitributação, não em casos de dupla isenção)²⁵.

4.19 Também no que tange ao conseqüente normativo da norma, não vê Vogel a possibilidade de decorrer de uma disparidade de qualificações uma dupla isenção, inexistindo, daí, para Vogel, razão para se deixar de adotar a solução “*lex fori*”²⁶.

4.20 Versando sobre a hipótese de incidência do acordo, Vogel ainda a subdivide entre a hipótese-objeto e a meta-hipótese.

4.21 Hipótese-objeto seria a indicação daquelas circunstâncias descritas no direito tributário interno às quais se aplicará a nor-

²² Cf. Alberto Xavier, op. cit., (nota 9), pp. 174-175.

²³ Cf. Alberto Xavier, op. cit., (nota 9), pp. 175 e ss.

²⁴ Cf. Klaus Vogel, op. cit., (nota 2), p. 117.

²⁵ Cf. Klaus Vogel, op. cit., (nota 2), p. 154.

²⁶ Cf. Klaus Vogel, op. cit., (nota 2), p. 155.

ma do acordo (“rendimentos”, “lucros; “patrimônio” etc.)²⁷. Aqui, Vogel não vê como deixar de admitir a qualificação pelo Estado que aplica a norma (“lex fori”), já que é ele que vai aplicar o acordo a seu direito interno²⁸.

4.22 Finalmente, Vogel chega à meta-hipótese, que descreve os elementos específicos da norma de distribuição a ser aplicada, *i.e.*, i) a definição de um corte nos elementos que compõem a hipótese-objeto, dali destacando a “fonte do imposto” (por exemplo: rendimentos decorrentes de bens imobiliários; lucros de uma empresa etc.); e ii) a definição de um corte nos elementos que compõem a base de cálculo prevista na hipótese-objeto (por exemplo, no artigo 7 (2) da convenção-modelo, que destaca os lucros atribuídos ao estabelecimento permanente). É nesta meta-hipótese, apenas, que Vogel entende que duma divergência nos critérios de qualificação, por parte dos Estados-contratantes, pode decorrer tanto a bitributação quanto a dupla isenção. Aqui, para Vogel, deve-se insistir ainda mais na qualificação autônoma, com todos os recursos possíveis, deixando-se para último caso a qualificação pela “lex fori”²⁹.

4.23 Comparando os modelos de Vogel e de Xavier, não se pode deixar de notar algumas coincidências e sérias divergências.

4.24 As coincidências se localizam nos casos em que a “vocação natural” a que se refere Xavier é que a qualificação se dê pelo Estado que aplica a norma. Assim, por exemplo, a argumentação de Vogel no sentido de que os pressupostos de aplicação do acordo são decididos pelo Estado que o aplica não parece enfrentar maiores problemas, quando o Estado decide se seu contribuinte está abrangido pelo acordo, ou se seu imposto está ali incluído. A dificuldade surge quando, ainda no campo dos pressupostos, o Estado deve decidir acerca da extensão do acordo ao não-residente, que alega estar protegido pelo acordo por residir no outro Es-

tado-contratante. Neste caso, em nada corresponde à “vocação natural” que o Estado que aplica o acordo pretenda usar seu próprio conceito de “residência”. Parece que já do próprio contexto do acordo se deve concluir, com Xavier, que ambos os Estados deveriam, em tais casos, adotar uma qualificação idêntica, qual seja, a do Estado onde reside (ou diz residir) o contribuinte.

4.25 Versando sobre a hipótese-objeto, é claro que cada Estado aplicará o acordo a sua hipótese-objeto. A tal solução não se opõe a idéia da “vocação natural” de Xavier. No que tange ao conseqüente normativo, também parece acertado afirmar que a circunstância de cada Estado qualificar conforme seu direito interno não provocará bitributação ou dupla isenção. Também pela teoria da “vocação natural”, ter-se-ia idêntica solução.

4.26 É na meta-hipótese que parecem residir as maiores dificuldades.

4.27 Tratando do conceito-quadro, Xavier defende a necessidade de se qualificá-lo, sempre, de acordo com o Estado da fonte. Vogel, por outro lado, insiste na qualificação autônoma, deixando para último caso a qualificação do Estado que aplica a norma (“lex fori”). O conflito, aqui, muitas vezes não chega a ocorrer, já que Xavier não recusa a qualificação autônoma; apenas entende que tal procedimento não é, ainda, qualificação, mas mera interpretação. Noutras palavras, para Xavier, enquanto se estiver buscando uma qualificação autônoma, estar-se-á, apenas, buscando uma “interpretação comum” de conceitos formulados diversamente pelas ordens nacionais, à luz do contexto do tratado³⁰. Vê-se, assim, que ambos os autores buscam, de início, igual resultado final, embora Vogel entenda já estar na qualificação desde a fase “autônoma”, enquanto Xavier pensa que a qualificação só começa quando termina aquela. Resultados diferentes só acontecerão na impossibilidade de qualificação autônoma.

²⁷ Cf. Klaus Vogel, *op. cit.*, (nota 2), p. 117.

²⁸ Cf. Klaus Vogel, *op. cit.*, (nota 2), p. 155.

²⁹ Cf. Klaus Vogel, *op. cit.*, (nota 2), p. 155.

³⁰ Cf. Alberto Xavier, *op. cit.*, (nota 9), p. 171.

4.28 Chegando, finalmente, aos “outros pressupostos” da meta-hipótese, tem-se, do mesmo modo, a par da discussão acima (se a qualificação autônoma é qualificação ou interpretação), divergência de resultados já que Vogel acaba por se dobrar, como última solução, à “lex fori”, enquanto Xavier insiste na “lex situationis”. Compulsando a obra de Xavier, outrossim, nota-se que os casos em que o autor vê a competência qualificatória exclusiva do Estado da residência estão nos artigos 23 A e 23 B da convenção modelo da OCDE. Ora, esses artigos já não mais versam sobre a meta-hipótese, e sim sobre o conseqüente normativo³¹. Para as situações incluídas na meta-hipótese, outrossim, a “lex situationis” de Xavier apontaria para o Estado da fonte.

Em resumo, parecem lícitas as seguintes conclusões que se extraem das obras.

4.29 Comparadas: i) que os acordos de bitributação devem ser aplicados de acordo com a sua finalidade, afastando tanto a bitributação quanto a dupla isenção; ii) que esta finalidade se atinge a partir de uma aplicação uniforme do acordo por ambos os Estados contratantes; iii) que por tal razão, deve-se dar preferência à qualificação autônoma (ou interpretação comum); iv) que não se chegando a um resultado comum, pode-se usar a lei do Estado que aplica o acordo nos casos em que dali não resulta bitributação; v) que tais casos concernem, em parte, aos pressupostos de aplicação do acordo, à hipótese-objeto e ao conseqüente normativo; vi) que esse procedimento corresponde à “vocaçãõ natural”; vii) que versando sobre a meta-hipótese, tem-se, na impossibilidade de uma qualificação autônoma, o recurso, na opinião de Vogel, à “lex fori”, enquanto Xavier recorre à qualificação pelo Estado da fonte, seja para o conceito-quadro, seja para os demais pressupostos da meta-hipótese (“lex situationis”)

4.30 Cabe ponderar, outrossim que nenhuma das soluções apontadas é a ideal. Contra a solução de Vogel corre o argumento de que poderá ela gerar a dupla isenção ou

a bitributação (e por isso Vogel a deixa somente para último caso). Melhor resultado não traz a solução de Xavier, diante do alerta de Vogel quanto à possibilidade de provocar desequilíbrio entre os Estados contratantes, conforme sejam as disparidades entre as definições adotadas pelos respectivos direitos internos.

4.31 Diante de tal quadro, cabe firmar posição. Ponderados os argumentos, parece que a solução de Vogel é a mais adequada. Com efeito, enquanto a saída de Xavier provoca desequilíbrio insanável, o efeito negativo decorrente da aplicação da “lex fori” tem, pelo menos, instrumento previsto no próprio acordo para sua solução, quando daí decorrer uma bitributação (procedimento amigável). Restará, por certo, a possibilidade de uma dupla isenção não desejada. Sopesando este efeito com o do desequilíbrio proveniente da qualificação pela lei do Estado da fonte, outrossim, parece que o último é menos desejável. Afinal, enquanto o primeiro desequilíbrio pode ser consertado por ato unilateral do Estado prejudicado (que pode modificar sua qualificação, passando a contemplar a situação antes não tributada), o último desequilíbrio pode aumentar ainda mais, em benefício do Estado que o provoca. Noutras palavras, optar pela solução da qualificação pelo Estado da fonte é ficar à mercê de que os Estados, por medidas unilaterais, abocanhem parcela maior de tributação, em relação à que lhes foi inicialmente conferida pelo acordo; na qualificação pela “lex fori”, ter-se-á, no máximo, modificações nas leis internas pelas quais os Estados afastarão a dupla isenção indesejada.

V. A Qualificação e as Normas de Direito Interno

5.1 Outra problemática apontada pela doutrina no campo das qualificações é aquela que ocorre quando já não se trata de uma mesma expressão empregada pelo acordo de bitributação e pela lei interna, mas sim da possibilidade de subsunção de um instituto

³¹ Cf. Alberto Xavier, op. cit., (nota 9), p. 179.

jurídico estrangeiro às normas do direito tributário material de um Estado. O exemplo de Xavier é a norma do Direito Fiscal português que sujeita a tratamento distinto os não residentes, consoante sejam pessoas físicas ou jurídicas. Se, num caso concreto, se apresentasse um *trust* ou uma *partnership* estrangeira, seria necessário perguntar às respectivas leis de organização se seriam pessoas jurídicas ou uma pluralidade de pessoas físicas. Daí decorreria uma dupla valoração da mesma situação concreta, envolvendo, tal qual no caso das qualificações dos acordos de bitributação, dois momentos distintos: primeiro, saber qual o regime do *trust* ou da *partnership* em causa e, segundo, qualificar este regime nos conceitos internos³².

5.2 Entendendo tratar-se de problema diverso do de que acima se tratou, Vogel, tomando o exemplo no Direito Internacional Privado, denomina tais casos de “substituição”³³.

5.3 Já Xavier não distingue o problema da qualificação nos acordos de bitributação daquele no direito interno, donde se extrai ser possível, para o autor, também para o último caso, sua solução pelo emprego da lei do Estado da fonte, quando se trata do conceito-quadro, ou da “*lex situationis*”, versando sobre os demais pressupostos de aplicação da norma.

5.4 Não parece adequado adotar idêntica solução ao problema ora proposto, como se em nada divergisse do caso da qualificação nos acordos de bitributação. Afinal, a circunstância de neste último caso se envolver a aplicação de norma internacional (norma de um tratado internacional) já justifica ponderações diversas em relação ao emprego de normas internas, ainda que estas versem sobre temas internacionais.

5.5 A afirmação acima seria de aceitação imediata caso se entendesse estar-se diante de um tema de mera interpretação. Tratando-se de norma de direito internacional, e óbvio que sua interpretação não se limita a cânones do direito interno³⁴.

5.6 Encontrando-se o problema, outrosim, no campo da subsunção, ou melhor, do próprio conhecimento do fato, a questão assume outro vulto. Agora, o que se quer saber não é qual a situação hipotética descrita pela norma, mas sim conhecer o próprio fato sobre o qual incidirá a norma.

5.7 Muito se discutiu acerca da incidência da norma tributária, quando aquela contempla institutos do direito privado. A polêmica girou em torno da unicidade de conceitos jurídicos, propugnada por civilistas, especialmente franceses, para quem seria preocupante que o direito público emprestasse a conceitos de direito privado significados diversos deste³⁵. Se a discussão não tem maior importância, quando se cogita da liberdade de o legislador emprestar conteúdo econômico próprio a termo empregado pelo direito privado³⁶, torna-se relevante quando já se quer saber se o aplicador da lei tributária pode aplicá-la de acordo com seu espírito, fugindo do direito privado.

5.8 Defendendo a possibilidade de o aplicador da lei tributária despir-se dos limites do direito privado na aplicação da lei tributária, afirmava Trotabas: “É preciso, portanto, admitir que o fisco não está preso às regras do direito privado ou às fórmulas da jurisprudência civil. Pode, pelo contrário, por uma ‘livre pesquisa’, estabelecer o lançamento de um imposto: porque as próprias definições da lei civil não são necessariamente válidas em direito fiscal, sendo falso pretender que a lei fiscal se refere sempre à

³² Cf. Alberto Xavier, op. cit., (nota 9), p. 166.

³³ Cf. Klaus Vogel, op. cit. (nota 2), p. 146.

³⁴ O tema da interpretação dos acordos de bitributação conforme cânones do direito interno exigiria prévia discussão sobre as teorias da “transformação”, “adoção” e “ordem de execução”, que não serão aqui discutidas. Cf a respeito, Luís Eduardo Schoueri, *Planejamento Fiscal através de Acordos de Bitributação: “Treaty Shopping”*, São Paulo: RT, 1995, pp. 31 e ss.

³⁵ Cf. Johannes Wolff-Diepenbrock, *Verdeckte Gewinnausschüttungen im französischen Steuerrecht* (tese de doutoramento apresentada à Universidade de Colônia - prova oral em julho de 1971), edição do autor, pp. 110-111.

³⁶ No Brasil, tal liberdade poderia ser questionada, quando se tratasse de termos de direito privado usados para a limitação de competências tributárias, à luz do artigo 110 do Código Tributário Nacional.

lei civil para conhecer a matéria tributável”³⁷.

5.9 A tal teoria opunha-se, entre outros, François Geny, fundamentando sua crítica na constatação de que o direito moderno manteria o poder do juiz estritamente limitado à interpretação da lei do imposto, devendo sua faculdade de apreciação ser restringida, na presença de preceitos constitucionais que reservam ao poder legislativo, manifestando-se na representação nacional, do direito de estabelecer e de determinar os impostos. Sendo reduzidas as normas constitucionais em matéria fiscal (em França), entendia Geny que seria “muito perigoso deixar margem ao poder discricionário do juiz. Tal poder não teria, para exercer-se, outro guia senão o interesse do fisco, que, sob pretexto de evitar as fraudes, arrisca-se demasiado número de vezes a ferir dolorosamente a justiça. Só o legislador possui a independência suficiente para medir os direitos do fisco, premunindo-o contra a fraude”³⁸.

5.10 A polêmica, se cabível na década de 50, hoje já não mais se sustenta, aceitando-se que o direito tributário promova alargamento de institutos de direito privado (respeitadas, no Brasil, as hipóteses do artigo 110 do Código Tributário Nacional), valendo, outrossim, o alerta de Alcides Jorge Costa de que “por vezes, tenta-se levar este alargamento de conceitos a limites não imaginados pelo legislador nem previstos em qualquer texto legal, o que ocorre por falta de conhecimentos elementares”³⁹.

5.11 Se é possível o desvio, no direito tributário, dos limites impostos por conceitos de direito privado, resta indagar qual a forma como o aplicador da lei reconhece o desvio e os novos limites.

5.12 Primeiramente, por óbvio, pode-se compreender que o legislador não se limitou aos preceitos do direito privado, quando a lei

tributária expressamente assim faça saber. Tal, por exemplo, o caso da legislação do imposto de renda, que inclui entre as pessoas jurídicas as firmas individuais.

5.13 Não estando expressa esta intenção pelo legislador, parece possível valer-se da interpretação sistemática da lei, tomando por base os princípios constitucionais que lhe dão suporte. Tratando-se, por exemplo, de matéria de imposto sujeito ao princípio da capacidade contributiva, pode este princípio ser de valia no conhecimento do alcance do dispositivo legal.

5.14 Com efeito, do princípio da capacidade contributiva decorre que o contribuinte - e o legislador complementar e ordinário - baseia a tributação em indicadores de capacidade econômica. Descrevem-se circunstâncias com conteúdo econômico, que se submeterão à tributação. A interpretação teleológica da norma não pode deixar tal circunstância de lado⁴⁰. Este método de interpretação implica reconhecer que o legislador tributário contempla hipóteses com conteúdo econômico, descrevendo-as com as ferramentas de que dispõe, inclusive, por vezes, institutos de direito civil. Assim, quando o legislador tributário usa uma expressão já empregada no direito civil, não necessariamente se quis limitar às amarras deste, tendo em vista que enquanto o último versa sobre relações entre entes privados, o direito tributário trata do relacionamento fisco/contribuinte baseado na capacidade contributiva. Não é demais, outrossim, repisar que este raciocínio deve ser visto com cautela, já que é tão incorreto afirmar que os institutos empregados pelo legislador tributário sempre se interpretam de acordo com o direito civil, quanto a afirmação em contrário, pela qual nunca se poderiam interpretar as normas de direito tributário segundo os limites do direito civil⁴¹. Esta afirmação é

³⁷ Cf. Louis Trotabas, “Ensaio sobre o Direito Fiscal”, in *Revista de Direito Administrativo*, vol. 26, 1951, pp. 34-59 (56-57).

³⁸ Cf. François Geny, “O Particularismo do Direito Fiscal”, in *Revista de Direito Administrativo*, vol. 20, pp. 6-31 (26-27), p. 1950.

³⁹ Cf. Alcides Jorge Costa, “Direito Tributário e Direito Privado”, in *Direito Tributário, Estudos em Homenagem a Ruy Barbosa Nogueira*, Brandão Machado (coord.), São Paulo: Saraiva, 1984, pp. 219 a 237 (229).

⁴⁰ Cf. Klaus Tipke e Joachim Lang, *Steuerrecht. Ein systematischer Grundriss*, 13ª ed., Colônia: Otto Schmidt, 1991, p. 116.

principalmente verdadeira no sistema brasileiro, quando a rigidez dos conceitos de direito civil é ferramenta usada para garantir o sistema de distribuição de competências tributárias⁴².

5.15 Apresentadas tais considerações, parece possível retornar à questão proposta, para se reconhecer que o legislador tributário apenas tomou os institutos do direito civil interno para descrever os fenômenos econômicos que pretendeu tributar. Ocorrendo o fenômeno fora de suas fronteiras, o recurso ao direito civil alienígena para sua caracterização jurídica e subsunção ao direito nacional implicaria possibilitar à lei tributária captar fatos não contemplados pelo legislador, ao mesmo tempo em que outras circunstâncias, reveladoras de capacidade contributiva visada pelo legislador, poderiam ser deixadas de lado sob o manto das divergências entre os direitos privados dos Estados envolvidos.

5.16 Com base em tal raciocínio, exce tuados os casos em que há disposição expressa em sentido contrário, não é possível concordar com a possibilidade, no Direito Tributário Internacional, de aplicação de normas de direito privado estrangeiro, para a qualificação dos fatos a serem subsumidos às normas nacionais.

5.17 Outra, aliás, não seria a conclusão se fossem aplicados conceitos de semiótica jurídica, que hoje se defendem no Direito Tributário como ferramenta útil para a compreensão dos fundamentos jurídicos da incidência. Exige aquela aproximação que se distingam evento e fato, sendo este o primeiro relatado em linguagem. Somente se terá um fato jurídico, quando houver um enunciado que ingressa no sistema do direito positivo como antecedente da norma indivi-

dual e concreta válida⁴³. No campo do Direito Tributário Internacional, esta distinção assume importância, tendo em vista que embora o evento tributável possa estar localizado no exterior, é segundo os parâmetros do direito interno que se constituirá o fato jurídico tributário. Este deverá ser relatado segundo ditames do sistema jurídico nacional. Deste ponto de vista, não só para o momento da interpretação, como também para a subsunção, assume relevância o ordenamento nacional. A menos que este faça remissão ao direito alienígena, não há como constituir o fato jurídico tributário a partir de outro sistema jurídico.

5.18 Aliás, a conclusão ora apresentada é a que mais condiz com a idéia de unicidade do ordenamento jurídico: a partir de quando o sistema renuncia à territorialidade material, passando a lei tributária a contemplar situações ocorridas fora do território nacional, nenhuma razão há para acreditar que a legislação privada, que lhe dá supedâneo, não a acompanha. Tão largos os braços da lei tributária, tanto devem alcançar também as normas que a suportam.

5.19 O raciocínio acima é confirmado pelo entendimento de Vogel, que, referindo-se ao fenômeno que denomina “substituição” especificamente enfrentando o dilema das sociedades de pessoas, que têm personalidade jurídica-tributária em uns Estados, enquanto outros Estados não as tributam, optando por fazer incidir o imposto diretamente sobre os sócios, ensina: “O que é decisivo, para tanto, não é a classificação jurídica no Estado estrangeiro, segundo cujo direito a entidade foi criada ou onde ela possui sede, nem tampouco sua tributação no exterior. Deve-se, antes, destacar se a entidade estrangeira, conforme sua estruturação

⁴¹ Cf. Moris Lehner, “Consideração Econômica e Tributação conforme a Capacidade Contributiva. Sobre a Possibilidade de uma Interpretação Teleológica de Normas com Finalidades Arrecadatórias”, in *Direito Tributário, Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zilveti (coords.), São Paulo: Dialética, 1998, pp. 143 a 154 (145).

⁴² Cf. Luís Eduardo Schoueri, “Discriminação de Competências e Competência Residual”, in *Direito Tributário, Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zilveti (coords.), São Paulo: Dialética, 1998, pp. 82 a 115 (112 e ss.).

⁴³ Cf. Paulo de Barros Carvalho, *Direito Tributário, Fundamentos Jurídicos da Incidência*, São Paulo: Saraiva, 1998, p. 105.

jurídica e seu posicionamento econômico como um todo é comparável a um ente sujeito à tributação no Estado que pretende tributar, ou se se compara a uma coletividade de pessoas cujos rendimentos ou até patrimônios não se tributam no ente, mas nos sócios conforme sua participação”⁴⁴.

5.20 Nesta linha, a jurisprudência alemã adotou uma solução baseada na teoria dos tipos⁴⁵, aceita pela doutrina majoritária alemã, propondo que a qualificação de uma entidade estrangeira se faça a partir de sua semelhança com um modelo existente no direito interno. Assim, por exemplo, pesquisa-se se um ente econômico estrangeiro é “comparável” a uma sociedade de capitais ou a uma sociedade de pessoas alemã e se ele se “aproxima” mais de um ou de outro tipo⁴⁶.

VI. A *BGB-Gesellschaft* no Direito Alemão e a Sociedade Civil irregular no Brasil

6.1 A *BGB-Gesellschaft* é uma sociedade de pessoas, moldada nos termos dos §§ 705⁴⁷ e seguintes do Código Civil alemão. Seus requisitos são: i) a existência de um contrato social; ii) uma finalidade comum, seja econômica ou não; iii) que a finalidade seja comum a todos os sócios e iv) que todos os sócios busquem aquela finalidade.

6.2 Enquanto as pessoas jurídicas comerciais são registradas no Registro do Comércio, não existe, para as sociedades civis,

um registro semelhante ao Registro Civil brasileiro. Por tal razão, a doutrina majoritária entende que as sociedades civis não são dotadas de personalidade jurídica, sendo seu patrimônio mera co-propriedade de seus sócios⁴⁸. Ao mesmo tempo, entretanto, reconhece-se que o patrimônio social, conquanto pertencendo aos sócios, é uma parte destacada do patrimônio destes, não estando, destarte, à disposição de cada sócio isoladamente nem podendo ser alcançado por seus credores privados, já que fica destinado à finalidade social. Uma forte corrente minoritária, outrossim, conquanto não chegando a afirmar se trate de uma pessoa jurídica, vê na *BGB-Gesellschaft* uma capacidade jurídica, ainda que parcial⁴⁹.

6.3 Também para fins do imposto de renda alemão, a *BGB-Gesellschaft* não tem personalidade jurídica reconhecida. Nos termos do § 1 do *Einkommensteuergesetz*, somente os sócios daquela sociedade é que são contribuintes do imposto. Os lucros da sociedade são apurados como um todo (separados, portanto, de outros rendimentos de cada um dos sócios) e, uma vez efetuados os cálculos, são distribuídos entre os sócios e tributados na pessoa destes⁵⁰. Nos termos da lei alemã, os sócios declaram, em seu próprio nome, os rendimentos assim distribuídos, dando-lhes não a natureza de lucros distribuídos, mas do rendimento que a própria sociedade auferira. Assim, por exemplo, se a sociedade auferiu rendimentos de aluguel,

⁴⁴ No original: *Mabgebend hierfür ist nicht die rechtliche Zuordnung in dem ausländischen Staat, nach dessen Recht das Gebilde errichtet ist oder in dem es seinen Sitz hat, noch weniger die ausländische Rechtsträger nach seinem rechtlichen Aufbau und seiner wirtschaftlichen Stellung insgesamt eher mit einem in dem besteuernenden Staat als solchen steuerpflichtigen Gebilde zu vergleichen ist oder mit einer Personenmehrheit, deren Einkünfte oder auch Vermögen nicht bei dieser, sondern anteilig bei ihren Mitgliedern besteuert werden.* Cf. Klaus Vogel, op. cit., (nota 2), p. 191, com farta jurisprudência.

⁴⁵ Sobre a teoria dos tipos, Cf. Luís Eduardo Schoueri, op. cit., (nota 42), pp. 107 e ss.

⁴⁶ Cf. Egon Schlütter, “Personengesellschaft oder Körperschaft? - Aktuelle Qualifikationsfragen”, in Klaus Vogel (org.), *Grundfragen des Internationalen Steuerrechts*, Colônia: Dr. Otto Schmidt, 1985, pp. 215 a 234 (222).

⁴⁷ Diz aquela norma: *Durch dem Gesellschaftsvertrag verpflichten sich die gesellschafter gegenseitig, die Erreichung eines gemeinsamen Zwecks in der durch den Vertrag bestimmten Weise zu fördern, insbesondere die vereinbarten Beiträge zu leisten* (no vernáculo: “por meio do contrato social, os sócios obrigam-se, reciprocamente, a promover o alcance de uma finalidade comum na forma determinada pelo contrato, principalmente a contribuir com as quantias acordadas”).

⁴⁸ Cf. Götz Hueck, *Gesellschaftsrecht*, 19ª ed., Munique: Beck, 1991, p. 42; Palandt, *Bürgerliches Gesetzbuch*, Munique: Beck, 1997, § 705 RN 2 e 17.

⁴⁹ Palandt, op. cit., § 705 RN 17.

⁵⁰ Cf. Ludvig Schmidt, *Einkommensteuergesetz*, Munique: Beck, 1992, § 1 RN 2c.

cabe a ela apurar o lucro da atividade de locação (deduzindo custos e despesas aplicáveis, inclusive depreciação), chegando a um montante que será repartido entre os sócios, que o declararão como rendimentos de aluguel.

6.4 O direito civil brasileiro também reconhece a existência de sociedades que não se conformam aos requisitos da legislação comercial. O artigo 1.363 do Código Civil trata do contrato de sociedade, que se verifica quando pessoas “mutuamente se obrigam a combinar seus esforços ou recursos, para lograr fins comuns”. As sociedades civis adquirem personalidade jurídica com a inscrição de seu contrato no Registro de Pessoas Jurídicas (artigo 18 do Código Civil). O Código Civil admite, outrossim, que a par das pessoas jurídicas, existam sociedades civis a quem falta aquele registro, podendo terceiros, não obstante, responsabilizá-las por todos os seus atos (artigo 20, § 2º). Diz-se, neste caso, tratar-se de sociedades irregulares.

6.5 Do ponto de vista do imposto de renda brasileiro, outrossim, o § 1º do artigo 146 do vigente Regulamento do Imposto de Renda inclui entre os contribuintes do imposto de renda das pessoas jurídicas “todas as firmas e sociedades, registradas ou não”. Deste dispositivo decorre clara independência entre os conceitos de pessoa jurídica no direito privado e na legislação do imposto de renda brasileiro. Mais ainda, conclui-se que esta legislação desprezou, neste aspecto, as formalidades próprias do direito privado, contemplando a capacidade contributiva manifestada na organização empresarial, registrada ou não, a ela imputando a incidência tributária.

6.6 Tampouco o fato de se tratar de sociedade civil é, hoje, relevante, do ponto de vista do imposto brasileiro, dispondo o § 3º do mesmo artigo 146 que aquelas sociedades “são tributadas pelo imposto de conformidade com as normas aplicáveis às demais

pessoas jurídicas”.

6.7 Da combinação de ambos os dispositivos encontra-se, no direito brasileiro, clara distinção dos lucros auferidos por organizações empresariais, civis ou comerciais, regulares ou não, que não se confundem com os lucros dos sócios⁵¹.

6.8 Por sua vez, o sócio, pessoa física residente no Brasil, é tributado sobre seu rendimento bruto, no mês em que for recebido, independentemente da denominação do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas (arts. 37 e 38 do vigente Regulamento do Imposto de Renda). Especificamente no que se refere aos lucros distribuídos pelas pessoas jurídicas, estão isentos da tributação, desde que pagos por pessoas jurídicas tributadas pelo imposto brasileiro (art. 39, XXIX, do vigente Regulamento do Imposto de Renda). Tratando-se de lucros distribuídos por pessoas jurídicas domiciliadas no exterior a pessoas físicas residentes no Brasil, outrossim, não se afastam eles do imposto brasileiro.

6.9 Finalmente, importa que se tenha em mente o fato de que as pessoas jurídicas com sede no exterior apenas se sujeitam ao imposto brasileiro quando aqui possuem filiais, sucursais, agências ou representações (artigo 147, II, do vigente Regulamento do Imposto de Renda).

VII. Conclusão

7.1 Tecidas as considerações acima, torna-se possível retomar o problema formulado.

7.2 Relembra-se, em primeiro lugar, que não é objeto deste estudo e forma como a *consulente* ou o *sócio* são tributados na Alemanha. A questão investigada limita-se ao direito tributário brasileiro e, especialmente, à incidência do imposto sobre os rendimentos do *sócio*. A *consulente*, por sua vez, não sendo domiciliada no Brasil, nem aqui exer-

⁵¹ Vale lembrar que o consórcio de sociedades constitui exceção a esta regra, pois conquanto se trate de uma organização empresarial (a doutrina já chega a falar em “sociedade de sociedades”), não tem seu lucro tributado em separado, sendo incluído nos resultados das próprias consorciadas.

cendo atividades, não está sujeita ao imposto brasileiro.

7.3 Já se viu que a análise do problema do ponto de vista do direito interno e dos acordos de bitributação se faz em momentos independentes, sendo irrelevante por onde se começa a análise.

7.4 Tomando o direito interno brasileiro, viu-se que os lucros distribuídos por pessoas jurídicas a pessoas físicas estão sujeitos ao imposto de renda brasileiro, quando a pessoa jurídica que os distribui não está sujeita ao imposto de renda brasileiro. Contemplou-se que a legislação tributária brasileira claramente distingue os lucros da pessoa jurídica e aqueles distribuídos a seus sócios, pessoas físicas. Os primeiros se sujeitam ao imposto de renda das pessoas jurídicas e os últimos ao imposto de renda das pessoas físicas. Viu-se, ademais, que em se tratando de pessoa jurídica com sede no exterior e sem atividades no Brasil, os lucros daquela não se sujeitam ao imposto de renda brasileiro; os resultados por ela distribuídos a pessoas físicas residentes no Brasil, outrossim, ficam sujeitos ao imposto de renda brasileiro.

7.5 A dúvida, assim, fica em saber se é possível qualificar a *consulente* como pessoa jurídica, para fins da tributação brasileira, tendo em vista tratar-se de uma *BGB-Gesellschaft*.

7.6 A resposta é afirmativa. Como visto, para efeito do fenômeno que se denominou “substituição”, deve o aplicador da lei valer-se das mesmas categorias empregadas pelo direito tributário que se pretende aplicar. Se o imposto de renda brasileiro, *in casu*, despreza a circunstância de a sociedade possuir, ou não, personalidade jurídica, contemplando o fenômeno empresarial como algo distinto das pessoas de seus sócios, não há porque a legislação tributária brasileira subordinar-se ao mandamento da legislação tributária alemã de desconsiderar a existência da sociedade. Para a lei brasileira, insista-se, são distintos os lucros da pessoa jurídica (regular ou não) e dos sócios. Assim, o imposto de renda brasileiro tratará diferentemente ambas as hipóteses, não

tributando os primeiros (porque a sociedade não atua no País) e tributando os últimos, quando recebidos pelo *sócio*.

7.7 Conclui-se, pois, a primeira parte da investigação, concluindo-se que o imposto de renda brasileiro incidirá apenas sobre o rendimento efetivamente distribuído pela *consulente* ao *sócio*.

7.8 Tomando o acordo de bitributação, resta investigar se este de qualquer modo limita a incidência do imposto brasileiro. Mais uma vez, retoma-se o tema da qualificação, desta vez para saber se o rendimento do *sócio* se qualifica no artigo 6 (rendimentos de bens imobiliários) ou 10 (dividendos).

7.9 A questão pode resolver-se já a partir da leitura do acordo de bitributação. Com efeito, lê-se no referido acordo, artigo 10 (5), que o termo “dividendos” inclui os “rendimentos de outras participações de capital, assemelhados aos rendimentos de ações pela legislação tributária do Estado Contratante em que seja residente a sociedade que os distribuir”. É clara, assim, a aplicabilidade da legislação do Estado da fonte. Ao mesmo tempo a expressão “bens imobiliários” é definida de acordo com a legislação do Estado Contratante em que os bens em questão estiverem situados, nos termos do artigo 6 (2) do mesmo acordo. Por um e por outro lado, chega-se à conclusão de que, para fins do acordo de bitributação, o rendimento do *sócio* se qualifica conforme a legislação alemã. Por tal razão, aplicável será, no caso, o artigo 6, que versa sobre rendimentos de bens imobiliários que, nos termos do mesmo dispositivo, são tributáveis no Estado Contratante em que esses bens estiverem localizados. Nenhuma dúvida resta, portanto, sobre a legitimidade de a Alemanha tributar tais rendimentos, sem qualquer limitação pelo acordo.

7.10 O mesmo artigo 6, outrossim, nada diz acerca do tratamento no Brasil, já que não emprega a expressão “somente serão tributados no Estado em que estiverem localizados”. Resta aplicar, pois, o artigo 24 (4) do referido acordo, que assim dispõe: “quando um residente do Brasil receber rendimentos que, de acordo com as disposições do pre-

sente Acordo, sejam tributáveis na República Federal da Alemanha, o Brasil permitirá que seja deduzido do imposto sobre a renda dessa pessoa, um montante igual ao imposto sobre a renda pago na República Federal da Alemanha. Todavia, o montante deduzido não poderá exceder à fração do imposto sobre a renda calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos tributáveis na República Federal da Alemanha”.

7.11 Nos termos do acordo de bitributação, portanto, os rendimentos do *sócio* es-

tarão sujeitos ao imposto alemão e ao imposto brasileiro, mas o último Estado deverá conceder um crédito (imputação ordinária) até o limite do imposto brasileiro devido pelo mesmo rendimento.

7.12 Em conclusão, constata-se que o imposto brasileiro incidirá apenas sobre o rendimento distribuído ao *sócio*, não alcançando o rendimento da *consulente*. O imposto alemão incidente sobre os rendimentos do sócio servirão de crédito contra o imposto devido no Brasil, até o limite deste.