

Coordenação dos Professores
Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri
e Paulo Celso Bergstrom Bonilha

hater on

ISSN 1415-8124

DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

19



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DIALÉTICA

São Paulo - 2005



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO
 Av. Brigadeiro Luiz Antonio, 290 - 7º andar - conjuntos 71 e 72
 CEP 01318-902 - São Paulo-SP
 Fone/fax: (0xx11) 3105-8206
 e-mail: ibdt@ibdt.com.br
 www.ibdt.com.br

Diretoria

Presidente: Paulo Celso Bergstrom Bonilha
 Vice-Presidente: Luís Eduardo Schoueri
 Diretor-Tesoureiro: Walter Piva Rodrigues
 Diretores-Executivos: Alcides Jorge Costa, Gerd W. Rothmann,
 João Francisco Bianco e Ricardo Mariz de Oliveira

Conselho Deliberativo

Alexandre Coli Nogueira, Fernando Aurelio Zilveti, Hiromi Higuchi,
 José Antonio Andrade Martins, José Maurício Conti,
 Maria Teresa Martínez López, Salvador Cândido Brandão,
 Sérgio de Freitas Costa e Valdir de Oliveira Rocha.



é marca registrada de
 Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
 Rua Sena Madureira, 34
 CEP 04021-000 - São Paulo - SP
 Fone/Fax (0xx11) 5084-4544

Editoração Eletrônica
 Mars

Fotolito da Capa
 Duple Express

Impressão
 Gráfica Palas Athena

Índice

LUÍS EDUARDO SCHOUERI

O Direito Tributário Internacional: ampliando as Fronteiras das Reflexões Tributárias (Relatório do I Congresso de Direito Tributário Internacional do IBDT)

7

BRANDÃO MACHADO

Ainda a Substituição Tributária

12

JOÃO FRANCISCO BIANCO

Segurança Jurídica e o Princípio da Legalidade no Direito Tributário

1. Introdução. 2. Segurança jurídica no Direito Tributário. 3. O princípio da legalidade. 4. Alguns comentários. 5. Conclusão.

16

FERNANDO AURELIO ZILVETI

Variações sobre o Princípio da Neutralidade no Direito Tributário Internacional

1. Casos a serem analisados no âmbito da neutralidade tributária. 2. O que é neutralidade fiscal? 3. Críticas ao conceito de neutralidade. 4. A questão da soberania e a neutralidade. 5. Tributação que melhor realiza a neutralidade. 6. Questões de neutralidade na tributação internacional. 7. Solução dos casos. 8. Conclusões.

24

PHILIP BAKER

A Tributação Internacional no Século XXI

1. Análise do século XX. 2. Direito Internacional Tributário no início do século XXI. 3. Qual é o papel do Direito Internacional Tributário no início do século XXI? 4. Uma das constantes no mundo do Direito Internacional Tributário do século XXI. 5. Algumas das mudanças no âmbito fiscal no século XXI. 6. Especulação sobre algumas mudanças que estão por vir. 7. Comentários conclusivos.

41

KEES VAN RAAD

Não-discriminação na Tributação de Operações Transnacionais: Escopo e Questões Conceituais

I. Introdução. II. As normas do art. 24 da Convenção-Modelo da OCDE são restritas e incoerentes. III. As regras de não-discriminação previstas no Tratado da União Européia são muito mais amplas do que as regras da Convenção-Modelo da OCDE. IV. Não-discriminação e sua justificação: uma comparação entre as regras da OCDE e da União Européia. V. Em direção a regras de não-discriminação mais amplas para os acordos de bitributação?

52

O Direito Tributário Internacional: ampliando as Fronteiras das Reflexões Tributárias

(Relatório do I Congresso de Direito Tributário Internacional do IBDT)

Luís Eduardo Schoueri

*Professor Titular da Cadeira de Legislação Tributária da Faculdade de Direito da USP.
Professor dos Cursos de Graduação e 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. Vice-Presidente da Associação
Comercial de São Paulo. Membro da Academia Paulista de Direito. Advogado em São Paulo.*

A maior parte dos sistemas tributários que conhecemos tem seu desenvolvimento datado de épocas nas quais o comércio entre países era limitado e amplamente controlado, e os grandes movimentos de capital eram praticamente inexistentes.

Dessa forma, as políticas tributárias domésticas podiam ser formuladas sem envolver significativas preocupações em relação aos efeitos que poderiam ser impostos aos demais países. Igualmente, as políticas tributárias de outros países eram de importância marginal para a tomada de decisões pelos governos. Nesse cenário, os estudos tributários tinham como objeto, predominantemente, as operações realizadas em economias fechadas.

A internacionalização da economia, todavia, modificou tal cenário. Na última década, houve um aumento exponencial nos benefícios advindos de uma progressiva integração das economias internacionais. Economias que se caracterizavam por serem autárquicas e fechadas abriram-se e caminham para integrar-se em uma economia verdadeiramente mundial.

O crescimento das relações internacionais insere-se na realidade da concorrência internacional entre os países, que, qual agentes num mercado altamente competitivo, buscam de todas as maneiras atrair investimentos internacionais.

Políticas tributárias domésticas passam a produzir efeitos além das fronteiras nacionais, trazendo fricções e eventuais conflitos entre os países, a menos que sejam tais problemas endereçados e contidos. Analogamente, as condutas dos governos têm encontrado significativas limitações nas condutas dos demais governos.

Nesse contexto, a adaptação das políticas econômicas e fiscais das nações à realidade das operações internacionais já não mais se apresenta como uma opção, mas como uma necessidade inserida no cenário atual.

A tarefa de proceder à referida adaptação revela-se complexa. Cabe às ciências jurídica e econômica apresentar soluções que, obedecendo as diretrizes constitucionais de cada ordenamento e as normas de Direito Internacional, permitam a manutenção do fluxo internacional de comércio e investimentos, mantendo as economias dos países abertas e fortalecidas, sem que tal fluxo implique o direcionamento de externalidades negativas aos países em desenvolvimento.

Com a inserção do Brasil na economia globalizada - refletida não só pelo crescimento de investimentos estrangeiros, como também pela ainda tímida mas não mais insignificante atuação internacional de empresas brasileiras - não foi de se

surpreender que o ordenamento jurídico pátrio passasse a dar maior atenção às questões tributárias envolvendo situações com pelo menos um elemento de estraneidade.

Acompanhando a evolução legislativa, também a doutrina pátria passou a se dedicar à matéria, expandindo-se, no Brasil, o estudo do que se vem denominando o Direito Tributário Internacional.

O I Congresso de Direito Tributário Internacional do IBDT

Como apoio às pesquisas pátrias desenvolvidas na seara do Direito Tributário Internacional, o Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT) organizou em São Paulo, nos dias 18, 19 e 20 de setembro de 2005, sob a presidência de Paulo Bergstrom Bonilha, o I Congresso de Direito Tributário Internacional do IBDT, no Salão Nobre da Faculdade de Direito da USP.

Essa iniciativa - inédita no Brasil - agregou-se aos esforços, já há muitos anos empreendidos pelo IBDT, de formar um acervo bibliográfico de Direito Tributário Internacional, cumprindo assim o instituto o papel que lhe assegurou, na década de 1970, o título de entidade complementar à Universidade de São Paulo, fomentando as pesquisas do Direito Tributário no País.

O objetivo principal do congresso - proporcionar aos advogados, estudantes e professores pátrios uma oportunidade única de integração e discussão com os mais renomados especialistas estrangeiros na temática do Direito Tributário Internacional - foi alcançado com notável sucesso, comprovado pelas críticas positivas e elogios formulados tanto pelos participantes internacionais quanto pelos brasileiros.

O evento científico em tela, que teve a presença de cerca de 160 participantes, foi organizado e coordenado por comissão científica que contou, além do subscritor, com a participação de Heleno Taveira Tôres, Fernando Aurélio Zilveti e João Francisco Bianco.

O congresso contou com memoráveis palestras, proferidas por ilustres juristas estrangeiros - Kees van Raad (Holanda - Professor da Universidade de Leiden e Diretor do *International Tax Center Leiden*), Claudio Sacchetto (Itália - Professor da Universidade de Turim), Jacques Malherbe (Bélgica - Professor da Universidade de Louvain), Willard B. Taylor (EUA - Professor da Universidade de Nova York), Rainer Prokisch (Holanda/Alemanha - Professor da Universidade de Maastricht), Ian Roxan (Inglaterra/Canadá - Professor da *London School of Economics*) e Tiago Cassiano Neves (Portugal - *Research Associate do IBFD Research & Investigation Department*) - e brasileiros: Alberto Xavier (Professor da Faculdade de Direito de Lisboa e da Faculdade de Direito da PUC-SP), Fernando Aurélio Zilveti (Conselheiro do IBDT e Advogado em São Paulo), Gerd Willi Rothmann (Professor da Faculdade de Direito da USP e Diretor do IBDT), Heleno Taveira Tôres (Professor Associado da Faculdade de Direito da USP e Professor da PUC-SP), Hermes Marcelo Huck (Professor Titular da Faculdade de Direito da USP), Humberto Ávila (Professor da Faculdade de Direito da UFRGS), Luís Eduardo Schoueri (Professor Titular da Faculdade de Direito da USP), Marco Aurélio Greco (Professor dos Cursos de Especialização da FGV), Misabel Abreu Machado Derzi (Procuradora-Geral de Belo Horizonte e Professora da Faculdade de Direito da UFMG), Ricardo Lobo Torres (Professor da Faculdade de Direito da UERJ e Sócio Honorário do

IBDT), Ministro Gilmar Ferreira Mendes (Ministro do Supremo Tribunal Federal) e Ministro José Delgado (Ministro do Superior Tribunal de Justiça).

O público do congresso foi formado, notadamente, por professores universitários e estudantes de diversas faculdades de Direito, profissionais dos departamentos jurídicos de empresas multinacionais, integrantes dos principais escritórios de advocacia do País e representantes das autoridades fiscais. Registrou-se, inclusive, a inscrição de profissionais estrangeiros como ouvintes do congresso.

As atividades do congresso iniciaram-se na noite do dia 18 de setembro com uma saudação do Presidente do IBDT, Professor Paulo Celso Bergstrom Bonilha, seguida de palestras de abertura proferidas pelo Ministro Gilmar Ferreira Mendes - cujo tema foi *Globalização, Direito e Economia* - e pelo Professor Hermes Marcelo Huck, que versou sobre *Interação entre Tributos, Comércio Internacional e Investimentos*. No teor de ambas as palestras, despontava a constatação de que a matéria tributária deve ser compreendida como elemento que influencia mas também é influenciada pela conjuntura internacional em que o País se insere.

Após a cerimônia de abertura do evento, a Orquestra Sinfônica da Universidade de São Paulo (OSUSP), com uma formação especial de cordas composta por 25 músicos e sob a regência do Maestro Carlos Moreno, realizou uma apresentação especial para os participantes. O repertório foi composto por obras de H. Villa Lobos (*Bachianas Brasileiras nº 4 - Prelúdio*), A. Nepomuceno (*Serenata para Cordas*), W. A. Mozart (*Eine Kleine Nachtmusik - 1º Movimento*) e A. Piazzolla (*Quatro Tangos para Cordas*).

Dando prosseguimento à programação cultural do congresso, na noite de 19 setembro foi organizado um jantar de confraternização, que possibilitou aos inscritos e a seus acompanhantes uma ocasião especial de convívio social com todos os palestrantes do evento.

A estrutura do congresso, nos dias 19 e 20, consistiu em painéis de palestras proferidas por professores estrangeiros e brasileiros, seguidas de debates conduzidos por uma mesa composta de acadêmicos e profissionais da área tributária. Houve tradução simultânea do inglês e do italiano para o português, bem como do português para o inglês e italiano, conforme a nacionalidade dos palestrantes estrangeiros, em todas as palestras e discussões.

O primeiro painel, realizado na manhã do dia 19 de setembro e presidido por Alcides Jorge Costa (Professor Titular Aposentado da Faculdade de Direito da USP e ex-Presidente do IBDT), foi intitulado *Repensando o Papel da Não-discriminação no Direito Tributário Internacional*, e contou com palestras de Kees van Raad e do Ministro José Delgado, com debates conduzidos por Betina Grupenmacher (Professora de Direito Tributário da UFPR e do IBEJ-PR) e Paulo Celso Bergstrom Bonilha. A primeira exposição tratou das previsões de não-discriminação, declarada ou oculta, e constantes do Tratado da União Européia e da Convenção-Modelo da OCDE, bem como da interpretação extensiva que as cortes européias têm conferido a tais previsões. Já a segunda palestra versou sobre a visão do Superior Tribunal de Justiça em relação à não-discriminação no Direito Internacional, em especial no âmbito dos acordos de bitributação firmados pelo Brasil (com especial ênfase na decisão do Recurso Especial nº 602.725-PR, cujo relator foi o próprio Ministro José Delgado).

Ainda na manhã do dia 19, foi apresentado o Painel II - *Aspectos Tributários das Fusões, das Distribuições de Dividendos e dos Pagamentos de Juros em um Cenário Internacional*, presidido por José Maurício Conti (Professor da Faculdade de Direito da USP e Conselheiro do IBDT), no qual palestraram Jacques Malherbe e Misabel Abreu Machado Derzi, e cujos debates foram orientados por Roberto França de Vasconcellos (Professor do GVLaw-Edesp e da Universidade Mackenzie) e João Francisco Bianco (Diretor do IBDT e Advogado em São Paulo). A palestra do professor da Universidade de Louvain compreendeu uma intrigante análise das diretivas da União Européia que versam sobre as sociedades de investimentos, enquanto a exposição da Professora Misabel Derzi enfatizou as normas da legislação doméstica brasileira voltadas à tributação dos investimentos em sociedades no exterior, das operações de subcapitalização e das reorganizações societárias.

A tarde do mesmo dia 19 foi iniciada com o painel de número III, que tratou da *Tributação das Operações Internacionais nos EUA e no Brasil: Tratamento no País da Fonte e no País do Destinatário*, sob a presidência de Maria Tereza Martínez López (Conselheira do IBDT e Conselheira do 2º Conselho de Contribuintes), com palestras de Willard B. Taylor e Alberto Xavier, sendo que os debates aconteceram sob a direção de André de Souza Carvalho (Advogado no Rio de Janeiro) e Elidie Bifano (Advogada em São Paulo). Em sua palestra, o Professor da Universidade de Nova York explorou as principais normas de tributação norte-americana dos rendimentos e investimentos estrangeiros, partindo de uma análise histórica para possibilitar uma melhor compreensão dos mecanismos de tributação e, por fim, citando as perspectivas para o futuro. Exame análogo foi realizada pelo Professor Alberto Xavier, que tratou da legislação tributária brasileira relativa às operações de não-residentes e aos investimentos brasileiros no exterior.

Subseqüentemente, realizou-se o Painel IV, acerca dos *Princípios de Neutralidade Tributária no Direito Tributário Internacional*, tendo Paulo Celso Bergstrom Bonilha como presidente, Humberto Ávila e Fernando Aurélio Zilveti como palestrantes e Jacques Malherbe e Eurico Diniz de Santi (Professor do GVLaw da Edesp) como debatedores. A palestra do Professor do Rio Grande do Sul abordou as questões da imparcialidade do legislador e das administrações tributárias, da harmonização de legislações domésticas e do sopesamento de princípios no Direito Tributário Internacional. A segunda palestra, por seu turno, enfatizou as manifestações doutrinárias e as implicações práticas acerca da relação entre soberania e neutralidade, bem como da qualificação de rendimentos nos acordos de bitributação.

Os trabalhos do dia 20 começaram com o desenvolvimento do Painel V, presidido por Roque Antonio Carraza (Professor Titular da Faculdade de Direito da PUC-SP), que teve como tema *Preços de Transferência: Questões Atuais*, e contou com as palestras de Heleno Taveira Tôres e Luís Eduardo Schoueri, com debates conduzidos por Luciana Rosanova Galhardo (Advogada em São Paulo) e Raquel Novais (Advogada em São Paulo). A primeira apresentação tratou das questões conceituais da legislação de preços de transferência brasileira, confrontando-a com a disciplina do Direito Comparado, enquanto a segunda versou sobre 11 temas controversos da aplicação das normas de preços de transferência pátria, expondo as preocupações dos contribuintes e as tendências da jurisprudência administrativa brasileira acerca de tais questões.

Ainda na manhã de 20 de setembro, realizou-se o painel de número VI, cujo tema foi *Evolução da Noção de Estabelecimento Permanente: Doing Business*, sob a pre-

sidência de Régis Fernandes de Oliveira (Professor Titular da Faculdade de Direito da USP), com palestras de Claudio Sachetto, Ian Roxan e Marco Aurélio Greco e debates orientados por Gustavo Lian Haddad (Advogado em São Paulo) e Paulo Caliendo (Professor da Faculdade de Direito da Unisinos). Cada uma das três palestras adotou um particular aspecto da temática da tributação dos estabelecimentos permanentes. O Professor Claudio Sachetto analisou o desenvolvimento histórico e as principais implicações dos estabelecimentos permanentes na União Européia, com ênfase na prática italiana, apontando interessantes desafios e perspectivas relativos ao comércio eletrônico. O Professor Ian Roxan, em seguida, tratou do desenvolvimento concernente aos estabelecimentos permanentes no seio da OCDE, bem como, a exemplo da exposição anterior, dos impactos do comércio eletrônico na tributação dos estabelecimentos permanentes. Por fim, o Professor Marco Aurélio Greco expôs seu entendimento sobre o tratamento tributário dos estabelecimentos permanentes no Direito brasileiro, apontando as semelhanças e diferenças em relação aos conceitos do Direito comparado, anteriormente apresentados pelos professores estrangeiros.

Já à tarde, no mesmo dia 20, houve a apresentação do Painel VII, acerca do tema *A Denúncia do Acordo de Bitributação Brasil-Alemanha: Causas e Conseqüências*, tendo como presidente de mesa Agostinho Tavolaro (Vice-Presidente da ABDF) e como palestrantes Rainer Prokisch e Gerd Willi Rothmann, com Antonio Carlos Rodrigues do Amaral (Professor da Universidade Mackenzie e Presidente da Harvard Law School Association do Brasil) e Ana Cláudia Akie Utumi (Advogada em São Paulo) à frente da condução dos debates. Ambas as palestras analisaram as principais repercussões jurídicas e econômicas da recente denúncia do acordo de bitributação firmado entre Brasil e Alemanha, principalmente no que se refere ao fluxo de investimentos entre os países, à tributação dos juros, serviços técnicos e dividendos, bem como à utilização do crédito fiscal, à bitributação das pessoas físicas com dupla residência e aos preços de transferência.

Por fim, encerrando os trabalhos do congresso, realizou-se o Painel VIII, presidido por Walter Piva Rodrigues (Professor da Faculdade de Direito da USP e Diretor-Tesoureiro do IBDT) e intitulado *Direito Tributário Comparado*, no qual palestraram Tiago Cassiano Neves e Ricardo Lobo Torres, sendo que os debates foram dirigidos por João Dácio Rolim (Professor da FGV) e Roberto Quiroga Mosquera (Professor da FDUSP, da FGV e da PUC-SP). No último painel do congresso, o pesquisador português tratou da necessidade de um estudo comparativo do Direito Tributário Internacional, analisando a interdependência dos sistemas tributários e o papel das organizações internacionais e instituições dedicadas ao estudo do tema, com destaque para a atuação do *International Bureau of Fiscal Documentation*. Finalmente, o professor fluminense apresentou um detalhado estudo da harmonização e integração entre os sistemas tributários, enfocando de forma crítica as diversas influências históricas do Direito Comparado sobre a doutrina e a legislação tributárias do Brasil.

Cabe mencionar, por fim, que as apresentações de PowerPoint utilizadas no congresso foram disponibilizadas por e-mail a todos os participantes interessados, e que diversos palestrantes cordialmente aceitaram o convite formulado pelo IBDT e elaboraram artigos científicos para publicação no presente volume da *Direito Tributário Atual*.