

**REVISTA
TRIBUTÁRIA**
E DE
FINANÇAS PÚBLICAS

36

Coordenador-Geral:
Dejalma de Campos

Coordenador de Jurisprudência:
Marcelo Campos

Conselho Editorial:

Agostinho Toffoli Tavelaro, Alcides Jorge Costa, Alberto Xavier, Antonio Carlos Rodrigues do Amaral, Antonio Cláudio Mariz de Oliveira, Antonio Manoel Gonzalez, Arnaldo Wald, Athos Carneiro, Augusto Fantozzi, Aires Fernandino Barreto, Bernardo Ribeiro de Moraes, Carlos Geraldo Langoni, Carlos Mário Velloso, Carlos Thibau, Celso Ribeiro Bastos, Celso Luiz Martone, Cláudio Santos, Dejalma de Campos, Diogo Leite de Campos, Eduardo Jardim, Edvaldo Pereira de Brito, Fabio Nusdeo, Fátima Fernandes de Souza Garcia, Gilmar F. Mendes, Geraldo de Camargo Vidigal, Gustavo Miguez de Mello, Hamilton Dias de Souza, Hubert Hamaekers, Ives Gandra da Silva Martins, João Guilherme M. Barbuto, João Sayad, José Carlos Moreira Alves, José Celso de Mello Filho, José Eduardo Soares de Mello, José Luiz Carvalho, J. Van Hoorn, Klaus Vogel, Leo Krakowiak, Leon Frejda Szklarowsky, Luiz Vicente Cernicchiaro, Manoel Gonçalves Ferreira Filho, Manoel Pires, Marcelo Campos, Marilene Talarico Martins Rodrigues, Milton Luiz Pereira, Mizabel Dersi, Miguel Colasuonno, Nelson Jobim, Oscar Dias Corrêa, Paulino Olavarrieta, Paulo Brossard, Paulo de Barros Carvalho, Paulo Lucena de Menezes, Paulo Rabello de Castro, Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli, Plínio José Marafon, Piero Adonnino, Roberto Rosas, Rogério Vidal Gandra Martins, Rubens Approbato Machado, Rubens Branco, Sálvio Figueiredo, Sydney Sanches, Sacha Calmon Navarro Coelho, Santiago Marzo Churruca, Tércio Sampaio Ferraz, Victor Uckmar, Wagner Balera, Waldemar Zveiter, Walter Barbosa Corrêa, Willem G. Kuiper, Yonne Dolácio de Oliveira e Zelmo Denari.



**Academia Brasileira
de Direito Tributário**

ABDT – Rua Major Quedinho, 111, 1.º andar – Cj. 105
CEP 01050-904 – São Paulo, SP, Brasil – Fone (11) 255-6008

**REVISTA
TRIBUTÁRIA**

E DE
FINANÇAS PÚBLICAS

36

Ano 9 • janeiro-fevereiro de 2001

Publicação oficial da
Academia Brasileira de Direito Tributário - ABDT

Coordenação: Dejalma de Campos

EDITORA 
REVISTA DOS TRIBUNAIS

9.1

UCKMAR, Victor (Coord.). *Corso di diritto tributario internazionale*. Pádua : Cedam, 1999.

A Casa Editrice Dott. Antonio Milani – Cedam – trouxe a público, no final de 1999, a obra *Corso di diritto tributario internazionale*, coordenada pelo prestigiado tributarista Victor Uckmar. Trata-se de uma coletânea de monografias, organizadas sob a forma de um curso, que se torna material obrigatório para aqueles que pretendam discutir temas de direito tributário internacional. Conquanto os temas se esgotem em si mesmos, a leitura seqüencial permite uma constante evolução e aprofundamento nos temas tratados.

Já na introdução, a cargo de Victor Uckmar, percebe-se que não se trata de matéria simples. Uckmar nos conta acerca da evolução do direito tributário internacional, apresentando a bitributação e as tentativas para afastá-la, chegando aos esforços da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE. Enfrenta, já as modernas preocupações em matéria tributária, decorrentes da globalização, como as dificuldades de lançar impostos sobre rendimentos provenientes de capitais extremamente voláteis; a concorrência entre países, que se valem de seus sistemas tributários para atrair investimentos, sem falar do comércio eletrônico.

Vito Tanzi é o autor do estudo que segue a introdução, versando justamente sobre a globalização e a competição entre sistemas tributários. Com sua experiência de diretor do Departamento de Assuntos Fiscais do Fundo Monetário Internacional, Tanzi explora a guerra fiscal, no plano internacional, concluindo que, conquanto a globalização não pareça ter produzido efeitos danosos no montante de receita tributária dos Estados, as estruturas tributárias não escaparam ilesas, sofrendo profundas modificações por conta do fenômeno.

O planejamento fiscal internacional é o tema enfrentado por Pietro Adonnino. O autor nota que esse planejamento encontra seu *humus* nas diferenças entre ordenamentos tributários, muitas vezes oriundas da concorrência entre os Estados. Também lembra a possibilidade do *treaty shopping* e do emprego de *holding companies* e *base companies*, como instrumentos de planejamento fiscal internacional. O estudo trata do conceito de elisão fiscal e sua distinção, de um lado, da economia de impostos e, de outro, da evasão fiscal, definindo como elusivos os comportamentos adotados intencionalmente, com o fim único de não concretizar a hipótese que o legislador considerou como suficiente para constituição da obrigação tributária, mas que ao mesmo tempo alcançam um resultado econômico análogo ou suficientemente fungível, e tudo isso com o fim único, ou precípua,

de atenuar ou anular a pretensão fiscal. A partir deste conceito, o autor estuda institutos adotados no direito comparado, como *abus de Droit*, *fraus legis*, *Business Purpose* ou *Step Transactions Doctrine*. Finalmente, encontram-se expostos os principais instrumentos de planejamento tributário internacional, como as sociedades *offshore*, as *conduit companies*, as *base companies*, o *transfer pricing* e os paraísos fiscais.

Os acordos internacionais em matéria tributária são o tema da monografia seguinte, a cargo de Victor Uckmar, que principia por tratados de comércio, como o GATT e seus efeitos na Comunidade européia, para se aprofundar no tema dos acordos de bitributação. A respeito destes, encontramos fonte importantíssima sobre seus históricos, bem como análise sobre suas estrutura e operacionalidade.

Os tributos aduaneiros são objeto de monografia de Sara Armella, que nos ensina acerca dos conceitos de território aduaneiro, zonas francas etc., para depois tratar da própria operação aduaneira, onde podemos aprender de que se trata uma importação e quando ela se considera completa (contemplando, por exemplo, a hipótese de admissão temporária). A partir das lições de Armella, o estudioso aprende qual a importância, por exemplo, do regime de origem e como ele se concretiza, entendendo, ainda, conceitos de valoração aduaneira e de classificação fiscal de mercadorias. O texto versa, ainda, sobre zonas francas e institutos afins, acordos aduaneiros entre Estados e de medidas limitativas ao comércio internacional, desde a imposição de cotas, até o tema das barreiras não tarifárias, *dumponing* e medidas de salvaguarda, não se esquecendo das experiências de interação, chegando até mesmo a estudar o nosso Mercosul.

Piera Filippi nos oferece uma monografia acerca do Imposto sobre Valor Agregado nas relações internacionais, quando temos oportunidade de aprender acerca das diferenças entre as tributações segundo os regimes de origem e de destino e as conseqüências de ambos os regimes.

O tema da tributação dos rendimentos da empresa multinacional é enfrentado por Carlo Garbarino, que investiga a pluralidade de conceitos de “residência”, para as empresas, possibilitando que vários países considerem uma empresa “residente” em seu território. Trata, ainda, do conceito de grupo e das formas de eliminar a bitributação potencialmente existente. Adianta, ainda, o conceito de uma transação *at arm's length*, cujo conhecimento será vital para o estudo dos preços de transferência. Examina, ainda, os regimes fiscais dos dividendos, juros e *royalties*.

O conceito de “residência” é tão importante para a matéria do direito tributário internacional, que a ele se dedica toda a monografia de Giuseppe Marino. O texto, de erudição incomum, ensina a multiplicidade de significados, no direito comparado, para a mesma expressão, aduzindo as conseqüências daí decorrentes.

Outro tema empolgante para os estudiosos do direito tributário internacional, o estabelecimento permanente é o objeto do estudo de Antonio Lovisolo, que explora o art. 5.º do Modelo de acordos de bitributação da OCDE e na ONU.

Encontra-se, ali, não só um dos mais profundos estudos sobre aquele artigo, como também sua aplicação em situações complexas hodiernas, como o comércio eletrônico. Numa segunda parte, o mesmo estudo avança para o conceito de estabelecimento para a aplicação do Imposto sobre Valor Agregado, fornecendo também material valioso para o estudo desse imposto.

Federico Maria Giuliani enfrenta o tema da interpretação dos acordos de bitributação, a começar pelo art. 3.º (2) do modelo da OCDE e seu possível reenvio ao direito interno. Estuda, ainda, a importância do comentário da OCDE como instrumento interpretativo e as modificações do próprio comentário no tempo. Enfrenta o espinhoso tema do emprego de outros acordos para a interpretação de um acordo de bitributação, sem deixar de lado o problema de acordos que adotam diversos idiomas oficiais.

O Lucro de Empresas, objeto do art. 7.º dos acordos de bitributação que seguem o modelo da OCDE, é estudado na monografia de Francesco Tundo, que se posiciona acerca de quais os elementos que se incluem naquela locução. Como o referido artigo se baseia no princípio do estabelecimento permanente, o autor também trata desse tema, discutindo a teoria da força de atração, a autonomia do estabelecimento permanente para fins de determinação dos rendimentos a ele imputáveis e os critérios para seu cálculo.

Em seguida, estudamos o tratamento dos rendimentos do trabalho no modelo da OCDE, nas lições de Giovanni Puoti, que contempla tanto o trabalho assalariado como o autônomo. Como a monografia anterior, também aqui temos fonte complementar de estudo do modelo, a par dos comentários oficiais da OCDE.

Em matéria de acordos de bitributação, os artigos que têm aplicação prática mais freqüente são os que tratam dos dividendos, dos juros, dos *royalties* e dos ganhos de capital. As quatro categorias são estudadas na monografia oferecida por Giuseppe Corasaniti. A par de tratar de questões comuns às categorias, como, por exemplo, o conceito de beneficiário efetivo, empregado nos dispositivos, o autor examina temas próprios de cada um deles. Assim, no estudo dos dividendos, examina a importância da força de atração do estabelecimento permanente e o direito de tributação extraterritorial. No tema de juros, discute-se o seu conceito e a regra de distribuição proposta pelo modelo, chegando a introduzir o tema do critério de valor normal (*arm's length*), que será desenvolvido mais tarde no mesmo volume. Finalmente, examina a definição de *royalties* e o tema do *know how*, diferenciando o último do contrato de mera prestação de serviço. No tema dos ganhos de capital, menciona que sua aplicação depende de definições existentes nas legislações internas dos Estados contratantes, para se definir o que seja ganho de capital.

As reorganizações internacionais de empresas, com seus aspectos tributários, são examinadas por Dario Stevanato. Este autor nota que, havendo uma reorganização societária anterior a uma alienação, é possível que um Estado venha a perder a possibilidade de tributar eventual ganho de capital que estaria sujeito a seu

poder impositivo, se a alienação tivesse ocorrido antes da reorganização. A partir desta idéia de ganhos de capital latentes, torna-se possível desmentir a idéia de que uma reorganização societária seria neutra, do ponto de vista fiscal, surgindo campo para pesquisa das possíveis soluções para o tema.

O modelo da OCDE apresenta, em seu art. 24, uma cláusula de não discriminação, cujo estudo fica a cargo de Fabrizio Amatucci. O autor apresenta interessante aproximação histórica, examinando, a seguir, o alcance do dispositivo. Assim, por exemplo, investiga quando se têm presentes as “mesmas circunstâncias”, condição para que se caracterize uma discriminação ilícita. Também explica por que razão este dispositivo – diversamente dos demais artigos do modelo – adota o critério da nacionalidade, não da residência, como vetor para a discriminação. Tratamentos diferenciados a organizações sem fins lucrativos também são estudados à luz da cláusula de não discriminação. Por fim, faz-se um comparativo entre este dispositivo e normas comunitárias antidiscriminatórias.

Tema que oferece dificuldades em vários campos e cujo estudo, no direito tributário internacional é imprescindível, é o dos *trusts*, objeto da monografia de Giuseppe Corasaniti. Por se tratar de figura desconhecida na maioria dos regimes de direito continental, a aplicabilidade do modelo da OCDE aos *trusts* exige especial cuidado, principalmente no que tange à residência de um *trust* e ao conceito de beneficiário efetivo. O estudo de Corasaniti é seguido de outro, de Lorenzo de Angelis, que retoma o *trust* para compará-lo à fidúcia no ordenamento italiano.

O tema do abuso dos acordos internacionais em matéria tributária é tratado por Pasquale Pistone, cujo estudo é de especial importância para os brasileiros, já que também na Itália não se encontra uma cláusula geral antielusiva, semelhante ao § 42 do Código alemão. O artigo enfoca as figuras mais conhecidas de abuso dos tratados *treaty shopping*, *rule shopping*, apresentando sua problemática e posicionando-se sobre o tema. Estende-se o tema, ainda, ao conceito de abuso no direito tributário comunitário europeu, partindo, então, ao tratamento dos instrumentos contra o abuso, discutindo aspectos como a regra *substance over form*, o recurso a leis internas (*treaty override*), as soluções apresentadas pela própria OCDE, em seus comentários e o modelo dos Estados Unidos, com sua cláusula de limitação de benefícios. A mesma questão dos abusos é aprofundada na monografia de Tulio Rosenbuj, que se debruça sobre o caso específico do *treaty shopping*, sua problemática e soluções no direito comparado e nos acordos de bitributação.

Outra questão bastante atual para os estudiosos do direito tributário internacional é a dos chamados “paraísos fiscais”, tema da monografia de Giuseppe Marino, que os apresenta, discorrendo sobre as normas, no direito comparado, contra seu emprego (*white lists*, *black lists*, *CFC* etc.). Tendo em vista a edição, há pouco, de um relatório da OCDE versando sobre a competição fiscal danosa, Marino julga conveniente apresentar, também, a posição dos integrantes daquela organização acerca do tema.

Transfer pricing é o título da monografia a cargo de Francesca Balzani, que apresenta a problemática e seu tratamento nos acordos de bitributação, debruçando-se sobre o princípio *arm's length* e os métodos para a sua concretização, apresentando, em seguida, vasto estudo de direito comparado, mostrando como o tema vem sendo tratado internacionalmente.

Franco Roccagliata assume o tema do direito tributário comunitário, buscando elencar princípios desse direito e examinando os dispositivos do Tratado de Roma que versam sobre matéria tributária, como aqueles que falam em abolição de taxas aduaneiras, a cláusula de não discriminação e a referência à eliminação da bitributação. O estudo examina, ainda, algumas decisões da Corte de justiça, em matéria tributária e o tema da harmonização fiscal. Andrea Amatucci retoma o direito comunitário, desta feita investigando a norma comunitária enquanto fonte do ordenamento tributário interno. Ainda no âmbito do direito comunitário, encontramos os comentários de Albert J. Rädler, sobre a proposta de diretiva de juros, de 1998, investigando sua aplicabilidade.

O volume não se limita à realidade européia, investigando outras experiências comunitárias e seus reflexos tributários. O Mercosul é exposto em estudo da autoria de Antonio Z. Colanino e outros, quando se apresentam tanto seus aspectos institucionais como as peculiaridades tributárias, apresentando-se, ainda os sistemas tributários dos Países-membros. José Vicente Troya Jaramillo, por sua vez, apresenta monografia sobre aspectos tributários da Comunidade andina, enquanto Paul R. Mc. Daniel discute aspectos do Nafta, concentrando-se no *formulary approach*, adotado pelos americanos para a alocação de lucros, e suas críticas.

Também os aspectos fiscais inseridos nas normas da Organização Mundial do Comércio são estudados, em monografia de Antonio Uckmar. O autor apresenta os princípios fundamentais daquela organização (trocas sem discriminação, acesso ao mercado, livre concorrência, estímulo ao desenvolvimento econômico e criação de um sistema de trocas aberto), para depois apresentar a evolução histórica, desde os primórdios do GATT até o estágio atual da Organização. Apresenta as diferenças entre GATT e OMC, percorrendo sobre a estrutura da última, seu processo decisório e de solução de controvérsias. Com base nesse arcabouço, o autor passa a tratar dos aspectos fiscais das normas do GATT, particularmente daquelas que tratam dos impostos indiretos.

O impacto do comércio eletrônico sobre os princípios fiscais e sobre a própria liberdade de comércio é estudado por Ruben O. Asorey. Dentre outros problemas, o autor trata do conceito de estabelecimento permanente e sua necessária evolução em face do comércio eletrônico, com especial relevância ao tema da revisão do conceito de territorialidade.

As relações tributárias internacionais servem, também, de motivação para trocas de informações entre as administrações fazendárias, o que é estudado na monografia oferecida por Pietro Adonnino, seja quando a troca de informações decorra de tratados bilaterais (acordos de bitributação), seja por instrumentos

comunitários. Aprende-se que o instituto não tem uma configuração única, exigindo seu estudo em cada caso, isoladamente, principalmente considerando os limites que a informação pode alcançar e a questão do sigilo fiscal.

Tratando-se de obra que procurou não deixar de lado qualquer dos temas relevantes no direito tributário internacional, deve-se ressaltar a monografia de Remo Dominici, que trata da difícil questão das regras para a solução de conflitos em matéria de bitributação internacional. Cuida-se, aqui, do chamado “procedimento amigável”, contemplado no art. 25 do modelo de convenção da OCDE.

Tendo em vista que o volume foi idealizado como um curso, ele se encerra com monografia de J. Van Hoor Jr., que trata dos métodos e instrumentos para o estudo do direito tributário internacional, em que o autor se propõe a oferecer um guia àqueles que desejem se familiarizar com vários aspectos do direito tributário internacional.

Ao volume principal, Victor Uckmar fez adicionar um “apêndice” em que se encontra uma investigação de direito comparado acerca do regime tributário dos não residentes em diversos países. Além do capítulo referente ao Brasil, a cargo de Heleno T. Torres e Portugal, escrito por Alberto Xavier, encontramos relatórios referentes à Alemanha, Argentina, Chile, Espanha, Estados Unidos, França, Itália, Países Baixos, Polônia, Reino Unido e Suíça.

De nossa parte, resta recomendar o estudo da obra, não só aos iniciantes na seara do direito tributário internacional, mas principalmente àqueles que já vêm desenvolvendo pesquisas na área, que com certeza encontrarão utilíssima ferramenta para seu trabalho.

LUÍS EDUARDO SCHOUERI