

COORDENADORES:

CLÓVIS PANZARINI FILHO

FERNANDO TONANNI

MARCO ANTÔNIO BEHRNDT

RICARDO PEREIRA RIBEIRO

ROBERTO FRANÇA DE VASCONCELLOS

REVISTA DE DIREITO  
TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

ANO 3 – Nº 8

QUARTIER LATIN

EDITORA QUARTIER LATIN DO BRASIL

Rua Santo Amaro, 316 - Centro - São Paulo

Coordenador Editorial: Vinicius Vieira

Diagramação: Paula Passarelli

Revisão: Danilo S. Paes Landim

Tabelas: Miro Issamu Sawada

Capa: *Studio Quartier*

Vários autores – Revista de Direito Tributário Internacional –  
Ano 3 – nº 8 – São Paulo : Quartier Latin, 2008.

1. Tributário 2. Direito

ISBN: 85-7674-311-6

Índice para catálogo sistemático:

1. Brasil : Direito Tributário

Contato: [rdti@uol.com.br](mailto:rdti@uol.com.br)

[www.quartierlatin.art.br](http://www.quartierlatin.art.br)

tel.: (11) 3107-0264

## SUMÁRIO

LUÍS EDUARDO SCHOUERI

Homenagem ao Prof. Klaus Vogel por Luís Eduardo Schoueri –  
Klaus Vogel: uma saudade ..... 9

*Doutrina Nacional, 13*

AGOSTINHO TOFFOLI TAVOLARO

*Treaty Override* – Tratados x Lei interna ..... 15

ELIDIE PALMA BIFANO

O investimento financeiro e o estabelecimento permanente ..... 33

GERD WILLI ROTHMANN

Tributação dos ganhos de capital nas relações internacionais: sujeito  
passivo fazendário, judicial ou legal? ..... 51

GUSTAVO AMARAL

*Leasing* internacional e sua tributação pelo ICMS ..... 73

MAURICIO BRAGA CHAPINOTI

Acordo entre o governo da República Federativa do Brasil e o  
governo dos Estados Unidos da América para o intercâmbio de  
informações tributárias ..... 83

## HOMENAGEM AO PROF. KLAUS VOGEL POR LUÍS EDUARDO SCHOUEIRI

### KLAUS VOGEL: UMA SAUDADE

*Luís Eduardo Schoueri<sup>1</sup>*

No dia 9 de dezembro de 2007, Klaus Vogel completava seu 77º aniversário. Não houve festa. Poucas horas depois, já no dia 10, o jus-publicista falecia, deixando uma colossal obra e uma legião de seguidores e admiradores por todo o mundo.

Natural de Hamburgo, Vogel graduou-se em 1957, optando por carreira universitária que o levou, inicialmente, à docência de direito constitucional, administrativo e tributário na Universidade de Erlangen-Nuremberg, dali partindo para Heidelberg e, finalmente, para a Universidade de Munique, onde fundou o centro de pesquisas em direito tributário internacional e estrangeiro. Sua aposentadoria não foi razão para encerrar sua atividade docente. Aclamado Professor Emérito de Munique, manteve atividade docente, inclusive com orientação de doutorandos. Sua riquíssima bibliografia acumula 15 livros e mais de duas centenas de artigos.

Durante o biênio em que estive em Munique, pude ver o professor em ação. Seu curso básico sobre direitos fundamentais era extremamente concorrido, assim como suas aulas sobre o imposto de renda. Chamou-me a atenção, especialmente, seu curso sobre Direito da Polícia. Certa vez, questionei o mestre sobre a utilidade de se investir um semestre estudando o regime legal aplicável à atividade policial. Explicou-me Vogel que, na verdade, o que ele ensinava era Direito Administrativo. Ocorre que, na sua opinião, um

---

1

Professor Titular do Departamento de Direito Econômico e Financeiro, área de Legislação Tributária, na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo; Professor da Faculdade de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie; Vice-Presidente do Instituto Brasileiro de Direito Tributário.

curso de Direito Administrativo ficaria muito vago, longe da realidade dos alunos. Assim, optou por desenvolver o estudo sistemático do Direito da Polícia para, por meio desta ferramenta, ensinar o Direito Administrativo. Conceitos como “competência”, “prerrogativas”, “responsabilidade objetiva” etc. tornavam-se concretos quando se tinha em vista a atividade policial.

Sua preocupação didática era transparente em seus textos. Assim, por exemplo, para sustentar que a ordem jurídica não poderia ser vista como um sistema lógico-axiomático, em virtude de suas constantes mudanças e contradições próprias de algo vivo, valia-se do modelo do jardim. São suas palavras:

*“Uma ordem jurídica vive; seu sistema não se equipara a uma planta de construção, mas antes a um jardim – no mais das vezes, um pouco selvagem – no qual diversas plantas crescem, freqüentemente se cruzam, por vezes até pressionam-se mutuamente. O jardineiro – o legislador – está tão carregado com o trabalho, que ele não consegue garantir a ordem em todos os cantos; muitas vezes ele precisa preocupar-se em iluminar alguns cortes e, aqui ou ali, substituir plantas que já não mais têm condições de sobreviver por uma mais jovem. [...] uma ordem jurídica, em outras palavras, jamais está livre de contradições.”<sup>2</sup>*

A mente iluminada de Vogel também proporcionava soluções criativas para grandes questões jurídicas. Lembro, neste momento, que o jurista desenvolveu, a partir da teoria dos tipos, para o tema da repartição constitucional de receitas tributárias, uma aproximação tipológica<sup>3</sup>. A mesma idéia foi depois estendida pelo jurista alemão para a interpretação do art. 2 (4) da convenção modelo da OCDE, para a compreensão de quais seriam os tributos assemelhados aos previstos nos acordos<sup>4</sup>; no Brasil, a idéia guiou estudo

sobre a repartição de competências na Constituição brasileira<sup>5</sup>. Também genial foi o *insight* do jurista para a estratificação da norma tributária, como meio para estudo de seu efeito indutor<sup>6</sup>.

Embora o Prof. Vogel militasse com igual desenvoltura em qualquer ramo do Direito Público, o Direito Tributário Internacional revelava-se sua “menina dos olhos”. O Professor conduzia com especial atenção seus seminários de Direito Tributário Internacional, onde desenvolvia questões extremamente complexas, incitando a curiosidade dos estudantes. Como o fazia em seus eruditos textos, recorria com freqüência a modelos para melhor compreensão da matéria. Não me esqueço de sua explicação acerca da relação entre os acordos de bitributação e o direito interno, quando os primeiros apareciam como uma máscara, deitada sobre o ordenamento jurídico, limitando a aplicação deste aos casos que permanecessem “visíveis” por corresponderem aos “buracos” deixados pela “máscara” que o acordo representava<sup>7</sup>.

Foram, aliás, os acordos de bitributação os instrumentos que maior atenção receberam de Vogel. Em 1983, publicou, na Alemanha, um comentário aos acordos de bitributação, baseando-se nos modelos da OCDE de 1963 e 1977. O sucesso da obra levou-a à segunda edição, que incorporou os modelos da ONU e dos Estados Unidos. A terceira edição foi vertida para o inglês, sendo hoje obra de leitura obrigatória a todos os que se interessam pela matéria. Numerosas são as decisões judiciais que tomam a obra de Vogel como base para a interpretação dos tratados internacionais. Na Alemanha, a obra alcançou a quarta edição, com a preciosa colaboração do Prof. Moris Lehner, sucessor de Vogel na cátedra de Munique<sup>8</sup>. Ainda devem ser mencionados os artigos anuais de Klaus Vogel, sob a rubrica “Treaty Monitor”, que noticiavam as principais decisões concernentes ao Direito Tributário Internacional.

Se o campo da interpretação dos acordos de bitributação ganhou um marco com a publicação do Comentário de Vogel, não menos relevantes foram seus

2 No original: *Eine Rechtsordnung lebt; ihr System gleicht nicht einer Konstruktionszeichnung, sondern weit eher einem Garten – meist einem etwas verwilderten – in dem sehr verschiedene Gewächse nebeneinander gedeihen, sich oft auch in die Quere kommen, einander gelegentlich sogar erdrücken. Der Gärtner – der Gesetzgeber – ist mit Arbeit so überlastet, dass er nicht ständig an allen Enden für Ordnung sorgen kann; er muss sich häufig damit begnügen, einzelne Abschnitte etwas auszulichten und hier und da eine alte, nicht mehr lebenskräftige Pflanze durch eine jüngere zu ersetzen. [...] eine Rechtsordnung ist mit anderen Worten niemals frei von Widersprüchen. Cf. Klaus Vogel, “Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht”. *Steuer und Wirtschaft*, nº 2/1977, pp. 97 a 121 (104).*

3 Klaus Vogel, “Zur Konkurrenz zwischen Bundes- und Landessteuerrecht nach dem Grundgesetz – Über das ‘Anzapfen’ Von ‘Steuerquellen’”. *Steuer und Wirtschaft*, 48 (1) 1971, p. 308-316.

4 VOGEL, Klaus; LEHNER, Moris. *Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen. Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen*. 4. ed. Munique: Beck, 2003. p. 327.

5 SCHOUEIRI, Luís Eduardo. Repartição de Competências e Competência Residual. In: SCHOUEIRI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coords.). *Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.

6 Cf. op. cit. (nota 1).

7 Cf. VOGEL, Klaus. *Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen*. Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen. 3. ed. Munique: C.H. Beck, 1996. p. 121.

8 Cf. op. cit. (nota 3).

estudos na seara das relações entre países desenvolvidos e em desenvolvimento. Vogel revelava-se inconformado com o consenso em torno da tributação em bases universais. Para bem compreender a polêmica, Vogel houve por bem estudar os argumentos dos economistas e dos juristas, mostrando que sob ambas as perspectivas, mais fortes eram as razões para sustentar a prevalência da pretensão do Estado da fonte, em detrimento do país da residência<sup>9</sup>.

A influência de Vogel sobre a doutrina brasileira não se limitou aos discípulos que aqui deixa saudosos: o Professor jamais se negou a participar, com seus estudos, dos debates no Brasil, sendo memoráveis seus trabalhos nas coletâneas em homenagem a seus colegas Ruy Barbosa Nogueira<sup>10</sup>, Brandão Machado<sup>11</sup> e Alcides Jorge Costa<sup>12</sup>.

Com igual desenvoltura Vogel participou e influenciou o pensamento jurídico em diversas praças, o que fica notório quando se lê a coletânea organizada por seus amigos por ocasião de seu 70º aniversário<sup>13</sup>, onde, além dos maiores expoentes da doutrina alemã, encontram-se colaborações de diversos autores estrangeiros, em estudos sobre: (i) Estado, Economia e Sociedade; (ii) O Estado Financeiro e de Impostos; (iii) Situação Jurídica Alemã; (iv) Direito Constitucional; (v) Legislador e Administração; (vi) Integração Européia; (vii) Direito Tributário Nacional e (viii) Direito Tributário Internacional.

Acertam, portanto, a Editora Quartier Latin e os coordenadores da prestigiada *Revista de Direito Tributário Internacional* ao render homenagem a Klaus Vogel. O Direito Tributário Internacional ficou órfão. Que a tristeza momentânea seja superada pela alegria de poder honrar seu fundador! Oxalá possam as futuras gerações, seguindo os passos de Klaus Vogel, colaborar para o aprimoramento do Direito Tributário Internacional. Que não se perca a sua constante busca pela justiça e equidade internacional.

## DOCTRINA NACIONAL

9 Cf. VOGEL, Klaus. World-wide vs. Source Taxation of Income – a Review and Reevaluation of Arguments. In: MCLURE; SINN; MUSGRAVE and others. *The Influence of Tax Differentials on International Competitiveness*. Munique, p. 17-166 (também publicado em *Intertax*, 1988, nº 8-11).

10 Cf. VOGEL, Klaus. Tributos regulatórios e garantia da propriedade no direito constitucional da República Federal da Alemanha. In: MACHADO, Brandão (coord.). *Direito Tributário: Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 543.

11 Cf. VOGEL, Klaus. Harmonia Decisória e Problemática da Qualificação nos Acordos de Bitributação. In: op. cit. (nota 4), p. 71.

12 Cf. VOGEL, Klaus. Problemas na Interpretação de Acordos de Bitributação. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito Tributário: Homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 961.

13 KIRCHHOF, Paul et al. *Staaten und Steuern. Festschrift für Klaus Vogel zum 70. Geburtstag*. Heidelberg: Müller, 2000.