

UNIVERSIDADE ESTADUAL PAULISTA JÚLIO DE MESQUITA FILHO
FACULDADE DE CIÊNCIAS HUMANAS E SOCIAIS

LETÍCIA KALLÁS OLIVEIRA

**OS DESAFIOS DA APLICABILIDADE DE TRATADOS INTERNACIONAIS
TRIBUTÁRIOS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO**

FRANCA

2023

LETÍCIA KALLÁS OLIVEIRA

**OS DESAFIOS DA APLICABILIDADE DE TRATADOS INTERNACIONAIS
TRIBUTÁRIOS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO**

Dissertação apresentada à Faculdade de Ciências Humanas e Sociais, Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho”, como pré-requisito para a obtenção do título de Mestre em Direito. Linha de pesquisa: Cidadania Civil e Política e Sistemas Normativos

Orientador: Prof. Dr. Daniel Campos de Carvalho.

FRANCA

2023

LETÍCIA KALLÁS OLIVEIRA

**OS DESAFIOS DA APLICABILIDADE DE TRATADOS INTERNACIONAIS
TRIBUTÁRIOS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO**

Dissertação apresentada à Faculdade de Ciências Humanas e Sociais, Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho”, como pré-requisito para a obtenção do título de Mestre em Direito. Linha de pesquisa: Cidadania Civil e Política e Sistemas Normativos

Aprovado em 14 de setembro de 2023

BANCA EXAMINADORA

Professor Doutor Daniel Campos de Carvalho (Orientador)
Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho”

Professor Doutor Daniel Damásio Borges
Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho”

Professora Doutora Marcia Brandão Carneiro Leão
Universidade Presbiteriana Mackenzie

O48d

Oliveira, Letícia Kallás

OS DESAFIOS DA APLICABILIDADE DE TRATADOS
INTERNACIONAIS TRIBUTÁRIOS NO ORDENAMENTO
JURÍDICO BRASILEIRO / Letícia Kallás Oliveira. -- Franca, 2023
108 p.

Dissertação (mestrado) - Universidade Estadual Paulista (Unesp),
Faculdade de Ciências Humanas e Sociais, Franca

Orientador: Daniel Campos de Carvalho

1. Direito internacional público. 2. Tratados. 3. Bitributação. I.
Título.

Sistema de geração automática de fichas catalográficas da Unesp. Biblioteca da Faculdade de
Ciências Humanas e Sociais, Franca. Dados fornecidos pelo autor(a).

Essa ficha não pode ser modificada.

REGISTRO DE IMPACTO ESPERADO NA SOCIEDADE

O impacto esperado na sociedade atinente a presente pesquisa possui relação direta com a necessidade de adequações legislativas relacionadas a recepção e aplicação dos tratados internacionais tributários no ordenamento jurídico brasileiro, bem como aos demais temas adjacentes, contribuindo com o princípio da segurança jurídica. Com a análise e crítica das diversas jurisprudências e do caso prático abordado na presente pesquisa demonstra-se uma clara necessidade de maior especialização, aprofundamento e uniformização das decisões dos órgãos brasileiros. Por fim, espera-se uma amplificação de estudos sobre o tema que contribuam diretamente com a integração econômica entre os países.

REGISTRATION OF EXPECTED IMPACT ON SOCIETY

The expected impact on society regarding this research is directly related to the need for legislative adjustments related to the reception and application of international tax treaties in the Brazilian legal system, as well as other adjacent topics, contributing to the principle of legal certainty. With the analysis and criticism of the various jurisprudence and the practical case addressed in this research, a clear need for greater specialization, deepening and standardization of the decisions of Brazilian bodies is demonstrated. Finally, an expansion of studies on the topic is expected to directly contribute to economic integration between countries.

RÉCORD DE IMPACTO ESPERADO EN LA SOCIEDAD

El impacto esperado en la sociedad en relación con esta investigación está directamente relacionado con la necesidad de ajustes legislativos relacionados con la recepción y aplicación de los tratados tributarios internacionales en el sistema jurídico brasileño, así como otros temas adyacentes, contribuyendo al principio de seguridad jurídica. Con el análisis y crítica de las diversas jurisprudencias y del caso práctico abordado en esta investigación, se demuestra una clara necesidad de mayor especialización, profundización y estandarización de las decisiones de los órganos brasileños. Finalmente, se espera que una ampliación de los estudios sobre el tema contribuya directamente a la integración económica entre países.

À minha família, Sandra e Lívia.
Aos meus amigos, Kevin e Vitor.

AGRADECIMENTOS

A concepção de uma dissertação de mestrado é um trabalho introvertido que impõe diversos desafios para quem a escreve, porém, esta conta com cooperação de indivíduos essenciais.

Inicialmente, agradeço ao meu orientador Professor Doutor Daniel Campos de Carvalho, que me conduziu e guiou com maestria não só na presente pesquisa, mas durante todo o curso de mestrado.

Agradeço aos Professores Doutores Daniel Damásio Borges e Marcia Brandão Carneiro Leão que estiveram presentes na banca de qualificação e contribuíram de forma decisiva no desenvolvimento deste trabalho.

Agradeço a minha mãe, Sandra Esper Kallás, e a minha irmã, Livia Kallás Oliveira, que sempre me apoiaram e auxiliaram de forma absoluta e extraordinária.

Agradeço aos meus amigos, Kevin Giratto Henrique e Vitor Miguel Mazzei, que contribuíram em meu desenvolvimento pessoal e profissional.

Por fim, agradeço à Faculdade de Ciências Humanas e Sociais da Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho”, bem como todos seus associados.

O presente trabalho foi realizado com apoio da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior - Brasil (CAPES) - Código de Financiamento 001.

“Talvez não tenha conseguido fazer o melhor, mas lutei para que o melhor fosse feito. Não sou o que deveria ser, mas Graças a Deus, não sou o que era antes”.

Marthin Luther King

OLIVEIRA, Letícia Kallás. **Os Desafios Da Aplicabilidade De Tratados Internacionais Tributários No Ordenamento Jurídico Brasileiro**. 2023. 108 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Ciências Humanas e Sociais, Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho”, Franca, 2023.

RESUMO

Uma das áreas de maior evolução no cenário da globalização econômica atual é, sem dúvidas, o Direito Tributário Internacional. Os tratados internacionais revelam-se, em um planeta globalizado e integrado regionalmente, essenciais fontes de deveres e direitos entre os Estados Nacionais. Já no campo do Direito Tributário, os tratados dispõem de diversos papéis importantes, como evitar a bitributação e estabelecer regras de cooperação fiscal. Nesse diapasão, diversos são os enigmas levantados sobre a recepção e aplicabilidade dos tratados internacionais em matéria tributária no ordenamento jurídico brasileiro. Os principais pontos desse embate foram objetos de estudo do presente trabalho, como as questões atinentes à recepção das normas internacionais pela ordem jurídica interna, teorias monista e dualista, bem como questões relacionadas ao status supralegal dos tratados, com estudo da legislação e dos entendimentos jurisprudenciais sobre o tema. Debateu-se sobre o histórico e sobre a metodologia de celebração dos tratados, com enfoque nos trinta e sete tratados atualmente existentes com o Brasil. Analisou-se a tributação de pessoas físicas e jurídicas, em especial sobre o imposto de renda, com a aplicação de métodos diversos para residentes e não residentes. Foi feita, ainda, uma abordagem sobre a aplicabilidade da lei de conformidade tributária de contas estrangeiras na ordem interna brasileira e, posteriormente, uma perquirição de questões atinentes a dupla tributação. Por fim, foi realizado um estudo empírico sobre as principais decisões do Caso Volvo, que serviu de base para o entendimento sobre as decisões dos Tribunais em casos análogos. O tratamento dos tratados internacionais tributários possui extrema relevância, uma vez que estes podem controlar a economia internacional e nacional de diversas formas, sendo um ponto chave na esfera do desenvolvimento mundial. O escopo do presente estudo é, portanto, adensar à reflexão acerca do princípio da segurança jurídica.

Palavras-chave: Direito Tributário Internacional; Tratados Internacionais Tributários; Monismo e Dualismo; Dupla Tributação.

OLIVEIRA, Letícia Kallás. **Os Desafios Da Aplicabilidade De Tratados Internacionais Tributários No Ordenamento Jurídico Brasileiro**. 2023. 108 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Ciências Humanas e Sociais, Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho”, Franca, 2023.

ABSTRACT

One of the areas of greatest evolution in the scenario of current economic globalization is, without a doubt, International Tax Law. International treaties prove to be, in a globalized and regionally integrated planet, essential sources of duties and rights between National States. In the field of Tax Law, treaties have several important roles, such as avoiding double taxation and establishing rules for tax cooperation. In this vein, there are several enigmas raised about the reception and applicability of international tax treaties in the Brazilian legal system. The main points of this clash were objects of study in the present work, such as questions related to the reception of international norms by the internal legal order, monist and dualist theories, as well as questions related to the supralegal status of treaties, with a study of legislation and jurisprudential understandings on the subject. There was a debate on the history and on the methodology for signing the treaties, with a focus on the thirty-seven treaties that currently exist with Brazil. The taxation of individuals and companies was analyzed, especially on income tax, with the application of different methods for residents and non-residents. An approach was also made to the applicability of the tax compliance law of foreign accounts in the Brazilian internal order and, subsequently, a survey of issues related to double taxation. Finally, an empirical study was carried out on the main decisions of the Volvo Case, which served as a basis for understanding the decisions of the Courts in similar cases. The treatment of international tax treaties is extremely relevant, since they can control the international and national economy in different ways, being a key point in the sphere of world development. The scope of this study is, therefore, to deepen the reflection on the principle of legal certainty.

Key words: *International Tax Law; International Tax Treaties; Monism and Dualism; Double taxation.*

OLIVEIRA, Letícia Kallás. **Os Desafios Da Aplicabilidade De Tratados Internacionais Tributários No Ordenamento Jurídico Brasileiro**. 2023. 108 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Ciências Humanas e Sociais, Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho”, Franca, 2023.

RESUMEN

Una de las áreas de mayor evolución en el escenario de globalización económica actual es, sin duda, el Derecho Fiscal Internacional. Los tratados internacionales resultan ser, en un planeta globalizado y regionalmente integrado, fuente esencial de deberes y derechos entre los Estados Nacionales. En el campo del Derecho Tributario, los tratados tienen varias funciones importantes, como evitar la doble tributación y establecer reglas para la cooperación tributaria. En esa línea, se plantean varios enigmas sobre la recepción y aplicabilidad de los tratados tributarios internacionales en el ordenamiento jurídico brasileño. Los principales puntos de este choque fueron objeto de estudio en el presente trabajo, tales como cuestiones relacionadas con la recepción de las normas internacionales por el ordenamiento jurídico interno, las teorías monistas y dualistas, así como cuestiones relacionadas con el estatuto suprajurídico de los tratados, con un estudio de la legislación y los entendimientos jurisprudenciales sobre el tema. Hubo un debate sobre la historia y sobre la metodología para la firma de los tratados, con foco en los treinta y siete tratados que existen actualmente con Brasil. Se analizó la tributación de personas físicas y jurídicas, especialmente en el IRPF, con la aplicación de distintos métodos para residentes y no residentes. También se hizo un acercamiento a la aplicabilidad de la ley de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras en el orden interno brasileño y, posteriormente, un relevamiento de cuestiones relacionadas con la doble imposición. Finalmente, se realizó un estudio empírico sobre las principales decisiones del Caso Volvo, que sirvió de base para comprender las decisiones de los Tribunales en casos similares. El tratamiento de los tratados tributarios internacionales es de suma relevancia, ya que pueden controlar la economía internacional y nacional de diferentes formas, siendo un punto clave en la esfera del desarrollo mundial. El objetivo de este estudio es, por tanto, profundizar en la reflexión sobre el principio de seguridad jurídica.

Palabras llave: *Derecho Tributario Internacional; Tratados Fiscales Internacionales; monismo y dualismo; Doble imposición.*

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
1. AS QUESTÕES RELACIONADAS AOS TRATADOS INTERNACIONAIS NA EXPERIÊNCIA BRASILEIRA	16
1.1. A PROBLEMÁTICA ENVOLVIDA SOBRE AS TEORIAS MONISTA E DUALISTA	23
1.2. A DINÂMICA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS TRIBUTÁRIOS FACE A LEGISLAÇÃO INTERNA BRASILEIRA	32
2. CONJUNTURA CONTEMPORÂNEA DA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL	39
2.1. A TRIBUTAÇÃO DO RESIDENTE <i>VERSUS</i> A TRIBUTAÇÃO DO NÃO RESIDENTE	45
2.2. TRATADOS TRIBUTÁRIOS CELEBRADOS COM O BRASIL	52
2.3. ANÁLISE DA APLICABILIDADE DA LEI DE CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA DE CONTAS ESTRANGEIRAS NA ORDEM INTERNA BRASILEIRA	61
2.4. OS DESAFIOS DA DUPLA TRIBUTAÇÃO	71
3. EXPLICITANDO OS DESAFIOS DA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL ATUAL: O CASO VOLVO	78
CONCLUSÃO.....	87
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	92

INTRODUÇÃO

É incontestável o fato de que vivemos em uma constante evolução de integração dos espaços internacionais. Hoje, a vida é desenvolvida em um cenário onde os obstáculos geopolíticos já não são mais tão relevantes como antes; em outras palavras, podemos dizer que a vida é desenvolvida em uma sociedade global, tanto do ponto de vista social quanto econômico.

Tratando-se de um fenômeno relativamente recente, a globalização ainda enfrenta divergências na delimitação de seu conceito. Nas palavras de Anthony Giddens¹ a Globalização pode ser definida como:

A intensificação das relações sociais em escala mundial, que ligam localidades distantes de tal maneira que acontecimentos locais são modelados por eventos ocorrendo a muitas milhas de distância e vice-versa².

Podemos dizer que não apenas as relações sociais globalizadas, mas também suas repercussões econômicas, surgiram no final do século XX. Estamos falando de uma nova economia, baseada na modernização da tecnologia da informação e da comunicação, e cujas principais atividades estão estruturadas de maneira global, como o consumo e a produção, além de seus componentes. Os fluxos praticamente instantâneos de informações, comunicação e capital regulam toda a sociedade, com suas redes, em grande parte, afastadas de regulamentações nacionais³.

Os céleres eventos de globalização e de integração regional econômica possuem diversos efeitos sendo um dos mais importantes à subjunção de diversos países às mesmas normas gerando um crescente aumento na celebração de acordos e tratados internacionais.

Os tratados internacionais são umas das principais fontes do Direito Internacional Público, juntamente com outras fontes que podemos extrair do artigo 38 do Estatuto da Corte Internacional de Justiça (CIJ), tais como o costume, os princípios gerais do Direito, a jurisprudência e a doutrina. Contudo, o rol Estatuto não é exaustivo, de modo que subsistem demais fontes, tanto consuetudinárias ao Direito Interno como resultantes do exercício das relações internacionais. Podemos trazer, assim, as decisões das organizações internacionais, os atos unilaterais estatais, os princípios gerais do Direito Internacional, e o *soft law*. Apesar de

¹ GIDDENS, Anthony. As consequências da modernidade. São Paulo: Editora Unesp, 1991, p. 69-70.

² *Ibidem*, p. 72.

³ CASTELLS, Manuel. A sociedade em rede. 6ª ed. São Paulo: Paz e Terra, 1999, p. 199.

carecer de unanimidade doutrinária ressalta-se, também, a equidade, a analogia e o *jus cogens*, que possuem demasiada importância na sistematização das relações nas sociedades internacionais⁴.

Contudo, o Estatuto da Corte Internacional de Justiça encontra uma problemática ao deixar de prever a posição hierárquica das mencionadas fontes, gerando, conseqüentemente, um palco chamativo para os embates doutrinários. Alguns autores defendem a prevalência dos tratados sobre as demais fontes de Direito Internacional devido ao seu caráter escrito e, em suas opiniões, mais preciso⁵. Entretanto, sobressai o argumento de inexistência hierárquica das fontes devido ao fato destas possuírem um vínculo forte entre si ao aplicarem uma norma. Esta segunda posição parece deter de uma maior aptidão e aceitação no campo jurídico⁶.

Apesar de tal debate, é patente a relevância técnica dos tratados ao verificarmos a existência de diversos deles em tratativas e relações internacionais, seja pela sua característica democrática ou pela sua característica escrita. Dentre estes, importante ressaltar a existência dos tratados internacionais que versam sobre a matéria tributária e, principalmente, sobre sua aplicabilidade no ordenamento jurídico brasileiro, foco principal do presente trabalho. Sobre estes, assim dispõe Bernardo Ribeiro de Moraes⁷:

Os tratados ou convenções internacionais interessam ao direito tributário, pois constituem instrumentos reguladores dos impostos sobre o comércio exterior (imposto sobre importação e imposto sobre exportação), atuando sensivelmente no combate às bitribuições e sonegações internacionais, inclusive oferecendo favores fiscais. Pelo ordenamento brasileiro, será possível também, mediante tratado ou convenção internacional, estabelecer-se isenção tributária (federal, estadual ou municipal), se esse for o interesse da União. Pelo tratado internacional, v.g., evita-se bitributação em relação ao imposto de renda.

Ainda, a própria Constituição Federal⁸, em seu art. 4º, parágrafo único⁹, coloca como um princípio fundamental a integração econômica, política, social e cultural dos países, e, apesar do artigo se referir especialmente a integração regional, a fomentação dos laços de forma

⁴ PORTELA, Paulo Henrique Gonçalves. Direito Internacional Público e Privado. 7ª ed. Salvador: Editora Juspodivm, 2015, p. 71-72.

⁵ MAZZUOLI, Valério de Oliveira. Direito internacional público: parte geral. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 28.

⁶ MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. Curso de direito internacional público. v. 1. 12ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 298.

⁷ MORAES, Bernardo Ribeiro de. Compêndio de Direito Tributário. 2 ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1994, v.2, p. 28.

⁸ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm >. Acesso em 20 nov. 2021.

⁹ Art. 4º, Parágrafo único. A República Federativa do Brasil buscará a integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina, visando à formação de uma comunidade latino-americana de nações.

global não seria diferente, estando esta intrínseca na natureza do texto suscitado. Ao que tudo indica, em um mundo globalizado, é de interesse geral dos Estados alcançarem soluções unilaterais e bilaterais que preservem seus interesses arrecadatários, de modo a facilitar cursos econômicos indispensáveis às suas economias.

Para abordar o referido assunto, procuramos responder o problema de pesquisa que pergunta como se aplicam os tratados internacionais tributários no ordenamento jurídico brasileiro. Para este fim, adotamos como objetivo geral a função de pesquisar, compreender e relatar sobre a aplicação destes tratados internacionais tributários e a sua aplicabilidade no ordenamento jurídico brasileiro, com suas especificidades e desafios. Já como objetivos específicos, procuramos trazer os principais conceitos dos tratados internacionais tributários, suas respectivas importâncias e relações; verificar e detalhar acerca da recepção dos tratados internacionais tributários no ordenamento jurídico brasileiro; abordar sobre os posicionamentos das teorias monista e dualista, e qual delas seria adotada pelo Brasil; discorrer sobre os tratados internacionais tributários relevantes existentes, principalmente os relativos à bitributação e do “bis in idem”; analisar as legislações relevantes, principalmente o CTN, e a constitucionalidade e legalidade de seus dispositivos relativos aos tratados internacionais tributários; analisar os dispositivos pertinentes da Constituição Federal e suas respectivas importâncias e aplicabilidades; analisar a aplicabilidade da Lei de Conformidade Tributária de Contas Estrangeiras no ordenamento jurídico brasileiro e, por fim, trazer e analisar as particularidades da aplicação do tratado internacional entre o Brasil e o Japão no “Caso Volvo”.

Assim, o presente trabalho fora dividido em 3 capítulos principais, sendo o primeiro dividido em dois subtópicos, o segundo em quatro subtópicos, e o terceiro capítulo somente com o capítulo principal, uma vez que este trata da abordagem de um caso e não possui subdivisões. Procuramos abordar, no capítulo 1, os tratados internacionais de maneira geral, trazendo alguns conceitos principais e explicando a maneira geral de elaboração dos tratados, bem como sua finalização. O subtópico 1.1 trabalhou a forma de recepção dos tratados no ordenamento jurídico interno pelas teorias monista e dualista, concluindo por uma análise jurisprudencial com uma maior tendência à aplicação da teoria dualista no ordenamento jurídico brasileiro. Já o tópico 1.2 aborda especialmente sobre o embate dos tratados internacionais tributários com a legislação interna brasileira. A constitucionalidade do art. 98 do CTN gera palco para diversos debates, sendo esta discutida até os dias atuais. Assim, foram analisados as posições e embates existentes sobre este artigo e ressaltadas as posições já adotadas pelo STF e pelo STJ, bem como a adotada atualmente. O caráter hierárquico dos tratados internacionais tributários também foi palco para análise no trabalho.

O capítulo 2 trata especialmente da tributação internacional. Apesar de existirem tratados para os mais diversos tributos a maior parte dos tratados internacionais tributários celebrados com o Brasil versam sobre o imposto sobre a renda e, por isso, foi realizado tal recorte. Foram, assim, explicados conceitos e termos iniciais relativos ao imposto sobre a renda, sobre a tributação de pessoas físicas e jurídicas, e abordados os elementos de conexão aplicados na tributação internacional.

O subtópico 2.1 trata da diferença existente entre a tributação das pessoas residentes e das não residentes no Brasil, especialmente sobre aquelas que auferem renda tanto no país como no estrangeiro. Em relação a tributação internacional no Brasil, até 1995 para pessoa física e até 1996 para pessoa jurídica, só havia a tributação dos rendimentos auferidos no país, de modo que os rendimentos auferidos no exterior não eram tributáveis, adotando o princípio da territorialidade. Hoje, em relação aos lucros auferidos no exterior, em regra deve-se pagar o imposto para o país de residência da pessoa física ou jurídica, aplicando-se o princípio da universalidade¹⁰ para os residentes. Já em relação aos não residentes, estes são tributados na fonte, adotando-se ainda o princípio da territorialidade.

No subtópico 2.2 foram trazidos os 37 tratados celebrados com o Brasil em matéria tributária, com um apontamento sobre o histórico de celebração destes. Assim, deu-se enfoque sobre o desenvolvimento histórico da celebração de tratados internacionais tributários, bem como a posição brasileira neste cenário. No subtópico 2.3 tratamos sobre a FATCA, Lei de Conformidade Fiscal de Contas Estrangeiras, que determina uma obrigação para que as instituições financeiras e não financeiras de todo o mundo enviem relatórios mensais ao Serviço da Receita Federal dos Estados Unidos, contendo informações financeiras de cidadãos, empresas e corporações situadas fora dos Estados Unidos. Assim, fora abordada a sua relação com o Brasil, bem como os principais pontos adotados pela Receita Federal brasileira. O subtópico 2.4 trouxe uma matéria mais específica dos tratados internacionais tributários, tal seja a dupla tributação. Sobre esta matéria fora abordado alguns conceitos fundamentais, bem como suas ramificações e operações resultantes do planejamento tributário internacional.

Por fim, no capítulo 3 foi relatado o “Caso Volvo”, Recurso Especial nº 457.228/PR julgado pelo STJ em 18/03/2004 e Recurso Extraordinário 450.239/PR julgado pelo STF em 22/06/2010, onde ocorreu um debate sobre a aplicação de tratado internacional em empresa

¹⁰ Realizar a tributação de rendimentos utilizando-se o princípio da universalidade objetiva diminuir desigualdades incertas que possam ocorrer com a aplicação do princípio da territorialidade. Isso se dá porque tributa-se tanto os rendimentos que situam no exterior, como por exemplo em paraísos fiscais, quanto os situados no território brasileiro.

localizada em país diverso aos membros do tratado. A análise do caso possuiu como objetivo trazer ao trabalho uma dimensão empírica para além da bibliográfica.

Em relação a metodologia, quanto a sua abordagem, a presente pesquisa possui caráter qualitativo, uma vez que se preocupou-se com aspectos da realidade dos tratados internacionais tributários sem os quantificar de maneira evidente. Buscamos compreender, descrever, explicar, e relacionar sobre a aplicabilidade e a recepção dos tratados internacionais tributários no ordenamento jurídico brasileiro. Analisamos teorias, legislações, constituições, jurisprudências e doutrinas pertinentes ao tema. Para Minayo¹¹ a pesquisa qualitativa trabalha com significados, crenças, motivos, atitudes, valores e aspirações, correspondendo a uma maior profundidade dos fenômenos não são capazes de serem reduzidos a simples variáveis.

Foi realizada uma revisão bibliográfica consultando diversos materiais sobre o tema, como livros, monografias, trabalhos, constituições, legislações, sites especializados, artigos científicos, revistas e jornais. Ou seja, o material utilizado é acessível ao público em geral. De acordo com Fonseca¹², cada documento deve ser cuidadosamente selecionado, de modo a evitar o comprometimento da qualidade da pesquisa. Com o desenvolver do presente estudo, tratamos das particularidades do “Caso Volvo”, o qual concedeu a aplicação de uma dimensão empírica ao trabalho.

A metodologia aplicada foi dedutiva, partindo de situações gerais, como conceitos e legislações abordadas no tópico 1, para situações particulares tratadas nos tópicos 2 e 3, analisando a aplicabilidade e recepção dos tratados internacionais tributários, especialmente os relativos à tributação, suas divergências e o caso concreto. Quanto aos seus objetivos estamos diante de uma pesquisa descritiva e, conforme Gerhardt e Silveira¹³, esta requer uma boa quantidade de informações acerca do que se pretende pesquisar. Assim, esta visa expor os fenômenos e os fatos de certa realidade, tal seja da problemática dos tratados internacionais tributários no ordenamento jurídico brasileiro, objetivando sua maior clareza. Por fim, em relação a sua natureza, trata-se de uma pesquisa básica a qual visa trazer conhecimentos que serão úteis para o avanço do Direito Internacional Público e do Direito Tributário. Desse modo, os dados abordados são tomados como elementos com veracidade documentada, sendo relevantes do ponto de vista universal.

¹¹ MINAYO, Maria Cecília de Souza. Pesquisa social: Teoria, método e criatividade. Editora Petrópolis: Vozes, 2001, p. 14.

¹² FONSECA, João José Saraiva da. Metodologia da pesquisa científica. Fortaleza: UEC, 2002 p.32.

¹³ GERHARDT, Tatiana Engel; SILVEIRA, Denise Tolfo. Métodos de pesquisa. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2009, p.35.

1. AS QUESTÕES RELACIONADAS AOS TRATADOS INTERNACIONAIS NA EXPERIÊNCIA BRASILEIRA

A historicidade dos tratados possui ascendência nos tempos antigos, com suas formas preliminares esboçadas a mais de dez séculos antes de Cristo, sempre tomando como embasamento os costumes. Os direitos dos tratados, ou *jus tractatum*, foi progressivamente construindo por mais de mil anos, de modo que seu estilo de finalização ainda detém de paridades vultosas com suas celebrações originárias. Podemos considerar como um dos primeiros tratados celebrados, de caráter bilateral, o acordo que suprimiu a batalha de Kedesh, firmado aproximadamente a 1280 antes de Cristo¹⁴.

Embora os tratados subsistam desde os tempos antigos, estes sustentaram-se como fonte primordial do Direito Internacional somente após a Paz de Vestefália¹⁵, sucedendo gradualmente a posição anteriormente ocupada pelo costume¹⁶.

Os tratados internacionais sempre foram aparados por importantes princípios como a boa-fé, o livre consentimento e o *pacta sunt servanda*¹⁷, mas somente com o avanço da globalização estes instrumentos começaram a alterar o quadro internacional, principalmente com a materialização dos tratados multilaterais e das efetivas organizações internacionais. Neste diapasão originou-se a inevitável precisão de *codificação*¹⁸ do Direito dos Tratados, que ajudasse principalmente no alcance aos objetivos das Nações Unidas, permeando a segurança e a paz no âmbito externo¹⁹.

Tal disposição foi inclusive determinada no art. 13, §1, a, da carta da Organização das Nações Unidas, a qual dispôs que “*A Assembleia Geral iniciará estudos e fará recomendações, destinados a promover cooperação internacional no terreno político e incentivar o*

¹⁴ MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. Direito dos Tratados. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 37.

¹⁵ De acordo com Silvana Colombo (2007) “a Paz de Vestfália teve como marco histórico central o fim da Guerra dos Trinta Anos, em 1648. No entanto, as negociações de paz entre os Estados envolvidos começaram cinco anos antes, concretizando-se por meio de duas conferências: uma realizada em Münster, com a participação das potências protestantes, e outra em Osnabrück, de que participaram as potências católicas.”

¹⁶ PORTELA, Paulo Henrique Gonçalves. Direito Internacional Público e Privado. 7ª ed. Salvador: Editora Juspodivm, 2015, p. 73.

¹⁷ De acordo com a autora Maria Helena Diniz (1993), este princípio traduz-se em uma obrigatoriedade pois “o contrato, uma vez concluído livremente, incorpora-se ao ordenamento jurídico, constituindo uma verdadeira norma de direito”.

¹⁸ De acordo com Valerio de Oliveira Mazzuoli “No mundo jurídico se chama de *código* todo corpo escrito e sistematizado de normas relativas a um determinado ramo do direito. Num código deve-se encontrar o conjunto de regras e princípios basilares sobre um dado ramo do direito em especial, em contraposição à mera compilação normativa, que tem finalidade tão somente classificatória”

¹⁹ MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. Direito dos Tratados. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 38-39.

desenvolvimento progressivo do direito internacional e a sua codificação”²⁰. Para atingir tal objetivo foi criada a Comissão de Direito Internacional da ONU em Genebra, que promoveu especial atenção na regulamentação do Direito dos Tratados por mais de 20 anos. Em 1968 foi convocada uma conferência em Viena para apresentação dos trabalhos desenvolvidos pela Comissão, originando-se assim a importante Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados de 1969²¹, a qual passou a vigorar internacionalmente apenas em 1980 com a participação de trinta e cinco países²².

Apesar de sua grande importância, a Convenção de Viena foi ratificada pelo Brasil somente vários anos depois, por meio do Decreto 7.030 de 14 de dezembro de 2009. Porém, mesmo antes da ratificação, o Ministério das Relações Exteriores do Brasil, ou Itamaraty, utilizava as normas da Convenção de Viena de 1969 para regular suas tratativas em uma eventual celebração de um tratado ²³. Ou seja, a Convenção ainda não possuía força de tratado, mas já valia como um costume positivado.

Neste sentido, importante se faz conceituar esta fonte tão importante do Direito Internacional Público, que são os tratados internacionais. Em sua obra “Direito internacional público: curso elementar”, José Francisco Rezek²⁴ conceitua-os como:

Tratado é todo acordo formal concluído entre pessoas jurídicas de direito internacional público, e destinado a produzir efeitos jurídicos. Na afirmação clássica de Georges Scelle, o tratado internacional é em si mesmo um simples instrumento; identificamo-lo por seu processo de produção e pela forma final, não pelo conteúdo. Este — como o da lei ordinária numa ordem jurídica interna — é variável ao extremo. Pelo efeito compromissivo e cogente que visa a produzir, o tratado dá cobertura legal à sua própria substância. Mas essa substância tanto pode dizer respeito à ciência jurídica quanto à produção de cereais ou à pesquisa mineral. Desse modo, a matéria versada num tratado pode ela própria interessar de modo mais ou menos extenso ao direito das gentes (...).

Ou seja, os tratados são celebrados entre pessoas jurídicas internacionais e definidos de acordo com seu modo de elaboração e pela sua forma, não pelo seu conteúdo, o qual pode ser

²⁰ _____. Decreto nº 19.841, de 22 de outubro de 1945. Promulga a Carta das Nações Unidas, da qual faz parte integrante o anexo Estatuto da Corte Internacional de Justiça, assinada em São Francisco, a 26 de junho de 1945, por ocasião da Conferência de Organização Internacional das Nações Unidas. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d7030.htm >. Acesso em: 12 out. 2021.

²¹ _____. Decreto nº 7.030, de 14 de dezembro de 2009. Promulga a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, concluída em 23 de maio de 1969, com reserva aos Artigos 25 e 66. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d7030.htm >. Acesso em: 10 out. 2021.

²² MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. Direito dos Tratados. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 40-45.

²³ MEDEIROS, Antônio Paulo Cachapuz de. O poder de celebrar tratados: competência dos poderes constituídos para a celebração de tratados à luz do Direito Internacional, do Direito Comparado e do Direito Constitucional brasileiro. Porto Alegre: Fabris, 1995, P. 276.

²⁴ REZEK, José Francisco. Direito internacional público: curso elementar. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 17.

extremamente variável. De acordo o autor, o texto usual de um tratado possui um preâmbulo, acompanhado da parte dispositiva, e casualmente é incorporado por anexos²⁵.

Ainda, encontramos um conceito expresso desta fonte no art. 2.1.a. da já mencionada Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados de 1969, o qual dispõe que:

1. Para os fins da presente Convenção: a) “tratado” significa um acordo internacional concluído por escrito entre Estados e regido pelo Direito Internacional, quer conste de um instrumento único, quer de dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja sua denominação específica;

Tal definição exposta é, porém, objeto de diversos julgamentos doutrinários, uma vez que considera apenas requisitos formais em sua elaboração e limita a competência de celebração dos tratados por parte do Estado. Hoje essa disposição não encontra respaldo, uma vez que se admite a possibilidade de elaboração de tratados por parte das organizações internacionais²⁶. Assim, encontramos uma maior assertividade no primeiro conceito, que considera tanto requisitos materiais como a natureza das deliberações contratuais.

Desta última conceituação abordada, podemos extrair alguns elementos que se mostram fundamentais para a elaboração de um tratado internacional: 1. “Acordo internacional”: não existe norma que superior que vincule todos os Estados, pois estes se encontram em uma esfera de autonomia horizontal. As relações internacionais baseiam-se no princípio do livre convencimento, sendo essencial a confluência de vontades para a celebração de um acordo internacional plausível. Além disso, essa confluência de vontades deve se ordenar para elaborar um vínculo jurídico necessário entre as partes; 2. “Concluído por escrito”: os tratados devem ser escritos principalmente para viabilizar que os poderes Legislativos pertencentes a cada Estado realizem sua própria gestão democrática; 3. Concluído “entre Estados”: conforme já exposto, tal elemento já restou superado, uma vez que hoje as organizações internacionais também podem elaborar tratados; 4. “Regido pelo Direito Internacional”: as partes devem visar à elaboração de uma norma jurídica que esteja sujeita às disposições do Direito Internacional; 5. “Quer conste de um instrumento único, quer de dois ou mais instrumentos conexos”: ou seja, além de seu texto base, um tratado internacional pode conter outras normas que foram produzidas junto a ele ou mesmo depois; 6. “Qualquer que seja sua denominação específica”: não importa a intitulação que o tratado recebe, bastando apenas que este seja elaborado levando

²⁵ *Ibidem*, p. 36.

²⁶ MAZZUOLI, Valério de Oliveira. Curso de Direito internacional público. 5. ed. Revista dos Tribunais. São Paulo, 2010, p. 169.

em consideração a congruência de vontades das partes para a criação de uma obrigação jurídica²⁷.

Diversos autores já dispuseram sobre as classificações dos tratados internacionais, mas nenhuma delas foi disposta expressamente pela Convenção de Viena. Contudo, importante mencionar algumas classificações existentes como o número de partes, a possibilidade de participação, o modo de sua entrada em vigor e a matéria regulada.

Em relação ao número de partes, um tratado pode ser bilateral ao abranger apenas dois Estados participantes, ou multilateral ou plurilateral ao abranger uma quantidade maior de contratantes. Sobre a possibilidade de participação, o tratado pode ser aberto ao possibilitar livremente e amplamente a participação um Estado interessado em um Tratado Internacional, ou ainda pode ser fechado ao restringir a participação a apenas certos Estados determinados. De acordo com o modo de sua entrada em vigor, os tratados podem ser solenes ao necessitarem de uma formalidade maior para vigorarem dentro de um Estado, ou podem ser simplificados ao possuírem um tramite com maior acessibilidade como, por exemplo, ao dispensar a validação por seus parlamentares. Por último, são inúmeros os tipos de tratados existentes em relação a matéria regulada, uma vez que estes podem dispor de diversos assuntos como paz, comercio, tributos, consulta, extradição, entre outros²⁸.

No Brasil, é reservada ao Presidente da República a competência para celebrar tratados, conforme art. 84, inciso VIII, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988²⁹. Tal competência pode ser delegada, nos termos do parágrafo único do mesmo artigo³⁰.

O processo de elaboração de tratados possui duas fases, a primeira delas é composta pela negociação preliminar e assinatura, e a segunda por apreciação parlamentar, ratificação e promulgação.

A primeira fase se inicia com as negociações preliminares, aonde ocorrerá a elaboração e a discussão do texto. Conforme preconiza Roberto Luiz Silva³¹, inexistem regras predefinidas ao se tratar de tratados bilaterais, sendo usual a ocorrência de convite, por uma das partes, por meio de nota diplomática; já em tratados multilaterais discute-se o seu objeto em congressos ou

²⁷ *Ibidem*, p. 170-177.

²⁸ SOARES, Guido Fernando Silva. Curso de direito internacional público. São Paulo: Atlas, 2002, p. 61-64.

²⁹ Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República: VIII - celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional.

³⁰ Parágrafo único. O Presidente da República poderá delegar as atribuições mencionadas nos incisos VI, XII e XXV, primeira parte, aos Ministros de Estado, ao Procurador-Geral da República ou ao Advogado-Geral da União, que observarão os limites traçados nas respectivas delegações.

³¹ SILVA, Roberto Luiz. Direito internacional público. 2.ed., revista atualizada e ampliada. Belo Horizonte: Del Rey, 2002, p. 58.

conferencias internacionais. Assim, elaborado o texto final do acordo, se finda a fase de negociação.

Em conferências internacionais, nos termos do art. 9.2. da Convenção de Viena³², em regra o texto deve ser aprovado por dois terços dos Estados presentes e votantes, mas, a depender do conteúdo da matéria acordada, poderá ser necessária a uniformidade dos votos.

Aprovado, o tratado será assinado pelas partes signatárias. De acordo com a prática do Ministério das Relações Exteriores, no Brasil qualquer autoridade que possua carta de plenos poderes poderá assinar um tratado. Ainda, de acordo com o direito constitucional, o direito internacional, a prática e a doutrina, o Ministro das Relações Exteriores e o chefe de missão diplomática, este último em atos referentes ao seu Estado, possuem competência para realizar a assinatura sem possuírem a carta de plenos poderes³³.

Após assinatura inicia-se a segunda fase do processo, aonde o Presidente da República enviará, juntamente com a exposição de motivos do Ministro de Estado das Relações Exteriores, o tratado ao Congresso Nacional, para que este examine e aprove o texto nos termos do art. 49, inciso I da Constituição Federal³⁴. Este envio não é obrigatório, possuindo o chefe do Executivo autonomia para arquivar ou postergar o envio do acordo. Contudo, o Presidente não pode vincular definitivamente o país brasileiro aos termos do tratado sem antes submetê-lo à apreciação parlamentar. Assim, o presidente do Senado Federal promulgará Decreto Legislativo com aprovação ou rejeição do texto³⁵.

O próximo passo será a ratificação pelo Presidente da República no plano internacional, ato unilateral que vinculará definitivamente o Brasil aos termos do tratado. Desse modo o tratado começará sua vigência, para o Brasil, no âmbito internacional. De acordo com Rezek³⁶, este ato é discricionário e irretratável.

Após, ocorrerá a promulgação e publicação do tratado, que são atos de natureza interna. Por meio da promulgação, que é realizada por decreto do Presidente da República, o governo confirma a subsistência de um tratado, e determina sua execução. Considerando o princípio da

³² 9.2. A adoção do texto de um tratado numa conferência internacional efetua-se pela maioria de dois terços dos Estados presentes e votantes, salvo se esses Estados, pela mesma maioria, decidirem aplicar uma regra diversa.

³³ GABSCH, Rodrigo D'Araújo. Aprovação de tratados internacionais pelo Brasil: possíveis opções para acelerar o seu processo. Brasília: FUNAG, 2010, p. 45-46.

³⁴ Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional: I - resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional;

³⁵ OLIVEIRA, Diogo Pignataro de. Celebração e integração dos tratados internacionais no direito brasileiro. Revista Digital Constituição e Garantia de Direitos, v. 4, n. 01, 16 out. 2013, p.14.

³⁶ REZEK, José Francisco. Direito internacional público: curso elementar. 17. ed. São Paulo : Saraiva, 2018, p. 41-42.

publicidade da administração pública³⁷, este decreto é publicado no Diário Oficial da União e, assim, se torna aplicável e exigível na esfera interna³⁸.

Neste diapasão, resta importante destacar o instituto das reservas³⁹, o qual cresceu consideravelmente nos últimos anos por possibilitar a participação de um Estado a certo tratado, ainda que este se contraponha a determinado dispositivo.

Apesar de existirem a tempos, as reservas obtiveram a condição de instituição apenas após as Convenções de Haia de 1899 e 1907, nas quais fora observada a vantagem do instituto ao facilitar e viabilizar a adoção de tratados multilaterais pelos diversos Estados, possibilitando a existência de uma regulamentação jurídica mais adepta internacionalmente. Inicialmente vigorava-se a regra da unanimidade, por meio da qual demandava-se a aceitação dos demais Estados membros para a liberação de uma reserva, entretanto nos últimos anos os tratados internacionais, por si só, ostentaram de dispositivos que admitiram ou não o instituto da reserva, além de regulamentarem seu alcance⁴⁰.

Cumprе ressaltar, ainda, que existem diversas maneiras de findar um acordo internacional e há uma clara diferença entre a extinção, por meio da qual encerra-se definitivamente as disposições do tratado não sendo este mais aplicado na ordem jurídica interna e externa, e a suspensão, que se trata de uma simples interrupção momentânea dos efeitos do tratado internacional⁴¹.

A extinção pode ocorrer principalmente pela disposição das partes ou ainda pela modificação do contexto que acarretou na sua celebração⁴². Importante destacar, assim, algumas destas formas abordadas pelo autor Celso Duvivier de Albuquerque Mello⁴³, tais como: a) Execução integral do contrato, que ocorre quando as partes cumprem o que inicialmente determinado; b) Consentimento mútuo, pois o mesmo consentimento que deu

³⁷ Encontramos previsão deste princípio especialmente no art. 5, inciso XXXIII, e art. 37, ambos da Constituição Federal. De acordo com Meireles “A publicidade, como princípio da administração pública, abrange toda atuação estatal, não só sob o aspecto de divulgação oficial de seus atos como, também, de propiciação de conhecimento da conduta interna de seus agentes”.

³⁸ GABSCH, Rodrigo D’Araujo. Aprovação de tratados internacionais pelo Brasil: possíveis opções para acelerar o seu processo. Brasília: FUNAG, 2010, p. 53-54.

³⁹ O art. 2, § 1, d da Convenção de Viena conceitua reserva como “uma declaração unilateral, qualquer que seja a sua redação ou denominação, feita por um Estado ao assinar, ratificar, aceitar ou aprovar um tratado, ou a ele aderir, com o objetivo de excluir ou modificar o efeito jurídico de certas disposições do tratado em sua aplicação a esse Estado”

⁴⁰ MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. Direito dos Tratados. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 196-198.

⁴¹ GODINHO, Thiago José Zanini. Elementos de direito internacional público e privado. São Paulo: Atlas, 2010, p. 50.

⁴² De acordo com Celso D. A. Mello, esta disposição trata-se da cláusula “*omnis conventio intelligitur rebus sic stantibus*”, que admite que os tratados com prazo muito longos ou indeterminados possuam um subentendimento de termino ou modificação se suas circunstancias originarias forem ocasionalmente alteradas.

⁴³ MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. Curso de direito internacional público. v. 1. 12ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 244-246

origem ao tratado pode colocar fim a ele. Tal consentimento pode ser expresso e ocorrer, por exemplo, por meio de uma declaração, ou pode ser tácito ao firmar-se outro tratado com as mesmas partes e objeto; c) Termo, quando o tratado possui um prazo de validade e este é atingido; d) Condição resolutória, que ocorre quando as partes estipulam uma condição afirmativa ou negativa para seu término; e) Renúncia do beneficiário, ocorrendo nos tratados que concedem apenas benefícios para uma parte e deveres para a outra, podendo assim o beneficiário manifestar sua vontade de findá-lo sem acarretar em prejuízos a parte contrária; f) Caducidade, ocorrendo quando o tratado não é aplicado por um amplo período ou quando o costume se torna contrário a ele; g) Em situações de guerra, findando-se o tratado bilateral entre os litigantes, com exceções específicas; h) Fato de terceiro, por meio do qual um terceiro possui a capacidade para findar um tratado celebrado entre os Estados; i) Impossibilidade de execução, surgindo-se uma inviabilidade física ou jurídica para a sua consecução; j) Ruptura de relações diplomáticas e consulares, se estas forem essenciais; k) Inexecução do contrato por uma das partes, concedendo a outra parte o direito de suspensão ou término do tratado a seu critério; l) Denúncia, por meio da qual um Estado comunica ao outro sobre sua vontade de findar ou de se retirar do tratado.

Relevante se faz abordar o instituto da denúncia que ocorre unilateralmente e, normalmente, com maior frequência. Tal matéria, assim como algumas outras modalidades de extinção e suspensão, é orientada pela Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados de 1969. Rezek⁴⁴ ressalta que tal ato deve ser escrito e pode ser retratável, conceituando-o como:

A denúncia é um ato unilateral (...) pela denúncia, manifesta o Estado sua vontade de deixar de ser parte no acordo internacional. Só a comodidade didática determina o estudo da denúncia na seção pertinente à extinção dos tratados, visto que esse ato unilateral, embora hábil, por razão óbvia, para extinguir o tratado vigente entre duas partes apenas, é inofensivo à continuidade da vigência dos tratados multilaterais. No caso destes, tudo quanto se extingue pela denúncia é a participação do Estado que a formula.

Ou seja, a modalidade da denúncia é efetiva apenas em contratos bilaterais, uma vez que os contratos plurilaterais não possuirão sua vigência afetada em razão da retirada de um membro. A Convenção de Viena de 1969 reconhece a viabilidade da denúncia ao ser esta subentendida na natureza do contrato ou se esta for demonstrado a intenção prévia das partes em admiti-la., sob pena de denúncia ilegal e responsabilização internacional do país. Além disso, a Convenção dispõe que os efeitos da denúncia vigerão apenas doze meses após sua

⁴⁴ REZEK, José Francisco. Direito internacional público: curso elementar. 17. ed. São Paulo : Saraiva, 2018, p. 90-91.

apresentação. No Brasil a denúncia dispensa validação pelo Legislativo, característica que evidencia a divergência entre os tratados e as leis nacionais⁴⁵.

1.1. A PROBLEMÁTICA ENVOLVIDA SOBRE AS TEORIAS MONISTA E DUALISTA

A subsistência das ordens jurídicas internas e externas gera demasiadas complicações, tanto práticas quanto doutrinárias e jurisprudenciais, uma vez que as disposições constantes em um tratado internacional podem, muitas vezes, se conflitar com o teor das legislações nacionais do Estado-membro. Deste modo, existem discussões teóricas que buscam compreender a natureza mandamental dessas referidas normas e a maneira como se dá a incorporação metafísica junto ao ordenamento jurídico de determinado Estado, tendo em vista o evidente caráter distinto de concepção das leis internacionais e de direito interno, seja em decorrência da forma, dos sujeitos envolvidos e propriamente das fontes. Quanto ao tema, pode-se dizer que

O Direito Internacional, em particular, é concebido como algo substancialmente diferente daquele conjunto de normas jurídicas que o juiz, por sua função, é chamado moralmente a aplicar. Retirada essa contraposição e, ao contrário, sendo admitido que os dois direitos possam se compenetrar e se substituir mutuamente nas matérias comuns, o problema necessariamente perde o seu caráter geral e, com isso, o seu peculiar significado. Transforma-se em uma série de questões particulares: tratar-se-á, de fato, de ver se determinadas partes do Direito Internacional podem ser objeto de aplicação pelos tribunais de cada Estado e com quais limites e condição.⁴⁶

Por meio da compreensão da estrutura do processo legislativo internacional e de direito interno de determinado Estado, compreender-se-á a posição e o caráter de cada uma dessas normas, seu processo de internalização e posteriormente a sua eventual submissão ao controle de constitucionalidade do Poder Judiciário, ponto necessário e essencial para elidir discussões acerca do confronto entre leis de caráter internacional e de direito interno, o que não raramente ocorre em detrimento do mencionado caráter distinto de concepção de ambas as normas. Não se trata, pois, de uma análise simplória acerca dos preceitos e teores das normas firmadas em âmbito internacional, mas sim da compreensão acerca da forma como se dá o complexo processo de absorção de tais disposições à lei interna e obviamente quais são as consequências de todas as demais discussões.

⁴⁵ MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. Curso de direito internacional público. v. 1. 12ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 246-247.

⁴⁶ ANZILOTTI. Dionísio. O Direito Internacional nos Julgamentos Internos. Trad. Arno Dal Ri Jr. Ed. Unijuí. Ijuí: 2021, p. 41-42.

Os debates doutrinários e jurisprudenciais que versam sobre a temática têm identificado dois rótulos, com fito de esclarecer como se dá a interiorização das normas internacionais e sua supremacia à legislação brasileira, tais sejam a teoria monista e a teoria dualista. A imensa maioria dos autores nacionais como Carlos Husek, Mirtô Fraga, Mariângela Ariosi, Patrícia Henriques Ribeiro, George Rodrigo Bandeira Galindo, Bruno Pereira, Hee Moon Jo, Celso A. Mello, Pagliarini, Roberto Silva, Luís Roberto Barroso e Valério Mazzuoli formaram seus posicionamentos ontológicos, sejam eles penderes para a teoria monista ou para a teoria dualista, com supedâneo quase que exclusivamente nos ensinamentos de autores clássicos, quais sejam: Hans Kelsen e Heinrich Triepel⁴⁷. Por certo, essa discussão surgiu em decorrência da ausência de valorização expressa no texto constitucional sobre as disposições tributárias que porventura viessem a ser tratadas ou acordadas com os demais Estados.

Essa omissão legislativa, além de implicar em discussões sobre a forma e o momento em que se dá o controle constitucional do teor dos acordos internacionais, acaba por possibilitar entendimentos diversos sobre o modo adequado de agir diante da subsistência entre ambas as normas no cenário jurídico, ainda mais quando tais disposições possuírem teores conflitantes entre si. Neste sentido, há que se apontar que:

As teorias clássicas referenciadas acerca das relações entre direito interno e internacional surgiram em um contexto histórico, político e científico específico que remonta ao final do século XIX e muito diferem do contexto constitucional brasileiro atual. O monismo e o dualismo germânicos são frutos de uma época em que o direito buscava se firmar como uma ciência autônoma, seguindo o desenvolvimento das demais ciências, iniciado no início do século XIX, ou seja, são reflexos do positivismo científico e da necessidade de firmar o direito como uma categoria apreensível pela metodologia científica das ciências naturais.⁴⁸

No entanto, em que pese haver primordialmente duas correntes distintas, as relações internacionais passaram a apresentar tamanha complexidade que essas próprias teorias base percorridas pelos estudiosos parecem não mais se enquadrar perfeitamente à realidade jurídica. A forma como cada Estado trata a natureza da norma internacional depende diretamente de como a sua legislação valora esses acordos firmados com outros pares, vez que a depender do tratamento concedido à tais normas, determinado Estado estará ou não a reconhecendo como parte imediatamente integrante de seu ordenamento interno.

⁴⁷ MAGALHÃES, Breno Baía. O sincretismo teórico na apropriação das teorias monista e dualista e sua questionável utilidade como critério para a classificação do modelo brasileiro de incorporação de normas internacionais. Brasília: Revista de Direito Internacional, v. 12, n. 2, 2015, p. 77-96, doi: 10.5102/rdi.v12i2.3604. Disponível em: < <https://biblioteca.corteidh.or.cr/tablas/r36599.pdf>>. Acesso em: 09 fev. 2023.

⁴⁸ *Ibidem*, p. 82.

E é por tal razão que, ao longo da história, as situações fáticas que versavam sobre a recepção dos tratados internacionais tributários representaram tamanha complexidade que tais teorias acabaram por ser, muitas vezes, relativizadas por alguns doutrinadores e pela própria jurisprudência. Essas adequações ocasionaram no nascimento de expressões diversas e flexíveis como “monismo moderado” ou “dualismo radical”, com fito de adequar os conceitos técnicos das teorias já delineadas à necessidade de internalização específica de determinado tratado⁴⁹. Neste sentido, vale pontuar que:

O aprofundamento da análise revela, porém, um conjunto tão variado de situações práticas e soluções jurídicas em cada Estado que mesmo essas modalizações parecem tornar-se pouco úteis, pois elas simplificam excessivamente o problema. Esta é razão de muitos para condenar ao ostracismo tais expressões, preferindo abordar o tema de modo mais pragmático. Não obstante, elas permanecem no repertório linguístico dos jusinternacionalistas e, com isso, compõem a sua forma de compreender a realidade normativa que lhes incumbe descrever e sistematizar.⁵⁰

Frisa-se que as considerações acerca das correntes monistas e dualistas são tantas que não há sequer consenso sobre como se dá a constatação do modelo adotado por determinado Estado. Se por um lado parece lógico entender a valoração concedida aos acordos internacionais (e seu enquadramento nos ditames da teoria monista ou dualista) para posteriormente compreender a necessidade, a forma de incorporação e o controle de constitucionalidade dessas normas ao ordenamento jurídico interno, autores como John Jackson partem da lógica inversa: o modelo de incorporação adotado por determinado Estado é que poderá servir ou indicar como fator determinantemente para definir se a nação persegue a teoria monista ou dualista.⁵¹

Importante ressaltar, ainda, que de um ponto de vista contemporâneo, existe uma grande problemática com a classificação das teorias, não aparentando serem estas suficientes para abranger de forma suficiente a relação entre o direito interno e o direito externo. Neste sentido explicita o Professor Doutor Daniel Campos de Carvalho⁵²:

A complexidade do fenômeno jurídico atual não consegue ser suficientemente explicada por uma abordagem exclusivamente monista ou dualista, fato que pode ser comprovado com uma rápida reflexão a respeito da dinâmica de tratados e costumes

⁴⁹ LUIPI, André Lipp Pinto Basto. O Brasil é dualista? Anotações sobre a vigência de normas internacionais no ordenamento brasileiro. n. 184. Brasília: Revista de Informação Legislativa, 2009, p. 29-30. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/194945/000881701.pdf?sequence=3&isAllowed=y>>. Acesso em: 08 fev. 2023.

⁵⁰ *Ibidem*, p. 30.

⁵¹ JACKSON, John. *Status of Treaties in Domestic Legal Systems: A Policy Analysis*. *American Journal of International Law*, Washington, v. 86, n. 2, p. 310-340, abr. 1992.

⁵² CARVALHO, Daniel Campos de. O problema da autonomia do Direito da União Europeia em face aos ordenamentos nacionais e ao Direito Internacional Público. *Revista de Direito Constitucional e Internacional – RDCI*, São Paulo, v. 21, n. 83, p. 287-334, abr./jun. 2013.

internacionais. A transposição do aparato conceitual de décadas atrás para elucidar as características do cenário contemporâneo mostra-se insatisfatória, já que um vocabulário estado-cêntrico não consegue expressar a contento, por exemplo, o idioma das integrações regionais. Mesmo a remissão a Kelsen mostra-se problemática, seja pelo fato de a reflexão do autor promover um repertório conceitual construído sob a observação de uma realidade não mais existente, seja pela imprecisão causada graças à pluralidade de sentidos e de interpretações calcadas na obra kelseniana. Dessa forma, “*where monism lapses into dualism, and dualism lapses into monism, something is needed as a substitute*”. Tal substituto, na compreensão deste artigo, corresponde a um entendimento pluralista sistêmico da relação entre as ordens jurídicas.

Independente de tal crítica contemporânea, tais teorias possuem grande validade teórica no Direito Internacional. Apesar das teorias aparentarem insuficientes para explicar, de forma ampla, as relações de direito interno e externo, estas talvez sejam válidas para explicar o modo de funcionamento e algumas fontes de Direito Internacional, como no caso dos tratados.

A teoria monista é amparada por Hans Kelsen⁵³, o qual sustenta que a ordem jurídica interna e a ordem jurídica internacional não podem ser simultaneamente válidas, devendo somente haver uma única identidade jurídica. Por essa razão, a corrente doutrinária advoga a chamada unidade dos ordenamentos jurídicos de natureza nacional e internacional, pregando a eficácia direta e momentânea das normas presentes em qualquer tratado ou acordo internacional que vier a ser ratificado por determinado Estado diante das situações ocorridas internamente aos acordantes, não necessitando de qualquer formalidade para sua incorporação ao ordenamento jurídico interno. Como exemplo podemos mencionar a ausência de necessidade de conversão dessas normas em lei ordinária nacional⁵⁴.

Nas palavras de Magalhães⁵⁵ a teoria monista se caracteriza por:

1) todas as normas jurídicas estarem subordinadas entre si, dispostas hierarquicamente; 2) os ordenamentos jurídicos não serem autônomos; 3) inexistir conflito entre normas porque o ordenamento é unificado e unitário, portanto, sempre prevaleceria a norma superior hierarquicamente e 4) não ser necessária a transformação do ato internacional em normas internas.

Hans Kelsen procurou estabelecer parâmetros científicos para disciplinar a ciência do direito, partindo de uma ordem normativa que pressupõe uma identidade científica e busca uma validade do Direito a partir de uma técnica universal, aplicável a todas as situações e todos as nações. Nesta concepção Kelsiana, haveria uma norma supralegal, com importância mais

⁵³ KELSEN, Hans. Teoria pura do direito: introdução à problemática científica do direito. Tradução: J. Cretella Jr. e Agnes Cretella. 2. ed. rev. da tradução. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002, p. 148.

⁵⁴ MAGALHÃES, Breno Baía. O sincretismo teórico na apropriação das teorias monista e dualista e sua questionável utilidade como critério para a classificação do modelo brasileiro de incorporação de normas internacionais. Revista de Direito Internacional, Brasília, v. 12, n. 2, 2015, p. 77-96, doi: 10.5102/rdi.v12i2.3604. Disponível em: < <https://biblioteca.corteidh.or.cr/tablas/r36599.pdf> >. Acesso em: 09 fev. 2023.

⁵⁵ *Ibidem*, p. 81.

elevada, que justificaria a necessidade e a própria validade de todas as demais normas criadas nos ordenamentos jurídicos existentes intitulada de “norma hipotética fundamental”⁵⁶.

Neste sentido, em âmbito internacional, a norma hipotética fundamental seria o costume dos Estados. O costume seria o do *pacta sunt servanda*, a própria vontade de contratar, observando-se a boa-fé dos Estados acordantes, o que lhes imporá a condição de compartilhar do mesmo critério de validade dessas normas, tornando-se uníssonos, atrelados entre si.⁵⁷

Subsistindo eventual divergência entre o texto normativo do tratado internacional e o texto normativo de lei de direito interno, os monistas subdividem-se acerca da forma como o judiciário deveria elidir esse conflito de normas, tendo em vista a existência de duas subcorrentes: monismo internacionalista (dividida, ainda, por alguns doutrinadores nas vertentes “moderada” e “radical”) e monismo nacionalista.

Para os adeptos à primeira subdivisão, em eventual conflito, a norma internacional deverá se sobrepor às disposições presentes em âmbito interno, pois decorrem da primazia do direito internacional que permite seu desenvolvimento. Frisa-se que dentre os adeptos à tal ramificação está o próprio Professor Alberto Xavier, que fundamenta seu posicionamento no conteúdo do art. 5º, §2º, da Constituição Federal da República⁵⁸, o qual expressamente determina que “os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte”. No mesmo sentido, a tese monista com a prevalência do direito internacional é dominante e amplamente aceita pelas Cortes internacionais, tendo sido disposta inclusive no art. 27⁵⁹ da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados que dispõe que nenhum Estado poderá suscitar o direito interno para se contrapor às obrigações assumidas em decorrência da assinatura de determinado tratado.⁶⁰

⁵⁶ GONÇALVES, Alex Silva; QUIRINO, Regio Hermilton Ribeiro. A Norma Hipotética Fundamental de Hans Kelsen e a Regra de Reconhecimento de Herbert Hart: semelhanças e diferenças entre os critérios de validade do Sistema Jurídico. Florianópolis: Biblioteca Científica eletrônica em Linha, n. 78, p. 91-118, abr. 2018. Disponível em: < [⁵⁷ MAGALHÃES, Breno Baía. O sincretismo teórico na apropriação das teorias monista e dualista e sua questionável utilidade como critério para a classificação do modelo brasileiro de incorporação de normas internacionais. Revista de Direito Internacional, Brasília, v. 12, n. 2, 2015, p. 77-96, doi: 10.5102/rdi.v12i2.3604. Disponível em: < <https://biblioteca.corteidh.or.cr/tablas/r36599.pdf>>. Acesso em: 09 fev. 2023.](https://www.scielo.br/j/seq/a/PntQZ9PRnnZPS6v7mFT7wvR/?lang=pt&format=pdf#:~:text=A%20norma%20hipot%C3%A9tica%20fundamental%20baseia,%E2%80%9Cdevemos%20obedecer%20aos%20costumes%E2%80%9D.>”> https://www.scielo.br/j/seq/a/PntQZ9PRnnZPS6v7mFT7wvR/?lang=pt&format=pdf#:~:text=A%20norma%20hipot%C3%A9tica%20fundamental%20baseia,%E2%80%9Cdevemos%20obedecer%20aos%20costumes%E2%80%9D.>”. Acesso em: 08 fev. 2023.</p>
</div>
<div data-bbox=)

⁵⁸ REBOUÇAS, Osvaldo José. A validade no Brasil dos tratados internacionais em matéria tributária. Ed. Appris, 1. Ed. Curitiba: 2021, p. 189.

⁵⁹ Artigo 27. Direito Interno e Observância de Tratados. Uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado. Esta regra não prejudica o artigo 46.

⁶⁰ ROCHA, Sérgio André. Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda. Editora Quartier Latin. São Paulo: 2013, p. 49.

Os monistas adeptos à segunda subdivisão defendem a supremacia do direito nacional, tendo em vista que os tratados e convenções internacionais decorrem somente de compromissos discricionários de Estados soberanos⁶¹. Nesta linha, reforçando os argumentos traçados, pode-se dizer que a premissa adotada pelos defensores dessa corrente:

é aquela que aponta a prevalência das normas internas editadas com fundamento na soberania estatal, sobrepondo-se à ordem internacional, na hipótese de conflito entre os comandos por elas veiculados, prevalecendo, na solução do impasse, a hierarquia normativa local sobre a externa. Por esse ângulo, os acordos internacionais firmados pelo Estado com nações estrangeiras gozam de vigência e eficácia na ordem interna e disciplinam relações, criando direitos e obrigações, desde que incidam sobre fatos que não se encontram regrados por comandos locais, sujeitando-se por inteiro ao regramento externo. Caso haja disciplinamento em contrário, afasta-se o tratado para aplicar a norma interna, independentemente dos efeitos nefastos e das consequências que tal prática irradia no plano externo para a nação brasileira.⁶²

De maneira contraposta, para a teoria dualista, defendida e anunciada por Dionísio Anzilotti na Itália, e Carl Heinrich Triepel na Alemanha, as ordens jurídicas externas e internas convivem de maneira independente, de forma que não estão sujeitas a quaisquer embates entre si. Deste modo, não seria sequer possível existir, a *prima facie*, qualquer conflito de normas entre o direito internacional e a ordem jurídica interna de determinado país, tendo em vista que se tratam de dois ordenamentos distintos, como se representassem dois círculos fechados que não se sobrepõem, não mantendo qualquer contato e não estabelecendo qualquer concorrência, impossibilitando que tais normas acabem por gerar algum conflito entre si.⁶³

Para a teoria dualista, é preciso que ocorra um processo de recepção para validar determinada norma internacional no campo interno, convertendo-a em regra dentro do ordenamento jurídico de determinado Estado⁶⁴. Neste sentido, Sérgio André Rocha explica que:

Aspecto relevante do dualismo jurídico é a impossibilidade de aplicação direta dos tratados internacionais na ordem interna, a qual seria sempre dependente da “internalização” da regra pactícia mediante a edição de norma interna, configurando a “teoria da incorporação” do direito internacional. (...) Com efeito, se a aplicação do tratado na esfera interna depende da edição de norma doméstica de incorporação do tratado, temos que na verdade o intérprete aplicador do tratado, temos que na verdade o intérprete aplicador do tratado estará sempre interpretando e aplicando seu direito

⁶¹ GONÇALVES, Maria Beatriz Ribeiro. Direito Internacional Público e Privado. Salvador: Editora Juspodivm, 4ª ed., revista, atualizada e ampliada, vol. 25, 2017.

⁶² REBOUÇAS, Osvaldo José. A validade no Brasil dos tratados internacionais em matéria tributária. Ed. Appris, 1. Ed. Curitiba: 2021, p. 188.

⁶³ ROCHA, Sérgio André. Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda. Editora Quartier Latin. São Paulo: 2013, p. 47.

⁶⁴ MATOS, Lenisa Prado de. A recepção dos tratados internacionais no ordenamento brasileiro e o art. 98 do Código Tributário Nacional. Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região. v. 21. n. 12/1. 2010, p. 62-63. Disponível em: < <https://bdjur.stj.jus.br/jspui/handle/2011/35004>>. Acesso em: 15 out. 2021.

doméstico e não um tratado internacional, sempre que seu foco forem os efeitos internos da regra pactícia.⁶⁵

Ao discorrer sobre a teoria do dualismo, Heirinch Triepel, o principal doutrinador da temática, busca simplificar a diferenciação entre as normas de caráter internacional e direito interno com base nas diferenças das relações estabelecidas. Por um lado, a norma de direito interno busca coordenar a relação entre o Estado e seus cidadãos, enquanto a norma internacional possui como finalidade dispor a cooperação interestatal. Sendo diferentes os âmbitos de atuação, o conteúdo e sua finalidade, as normas não poderiam resultar em uma unicidade jurídica⁶⁶.

Para a teoria dualista, a distinção entre as normas jurídicas de caráter interno e de natureza internacional necessitam de evidente diferenciação, uma vez que implicam na instituição direta de dois sistemas jurídicos distintos e incomunicáveis, com assento nos seguintes aspectos: a) distinção de sujeitos, representada no Direito Internacional por dois (em caso de acordos bilaterais) ou por diversos Estados (em caso de acordos plurilaterais), e noutro pela relação direta entre os Estados e todos os indivíduos que permanecem sob o manto de sua jurisdição; b) distinção de fontes legais de sua fundamentação, representada no Direito Internacional pela observância às normas mandamentais de caráter internacional e noutro pela observância às leis e os costumes do Direito Interno de determinado Estado, e; c) distinção de relações, representada no Direito Internacional pela observância às relações entre dois ou mais Estados e noutro pela relação entre o ente federativo e seus respectivos cidadãos⁶⁷.

Em decisão bastante esclarecedora, o Supremo Tribunal Federal há muito tempo já explicitou seu posicionamento quanto a necessidade de observância à Constituição Federal da República para se constatar a exata definição procedimental necessária para internalização da norma de caráter internacional no Direito interno. Cita-se um trecho do da decisão do Relator Min. Celso de Mello em Agravo Regimental em Carta Rogatória nº 8.279-4⁶⁸:

⁶⁵ ROCHA, Sérgio André. *Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda*. Editora Quartier Latin. São Paulo: 2013, p. 48.

⁶⁶ MAGALHÃES, Breno Baía. O sincretismo teórico na apropriação das teorias monista e dualista e sua questionável utilidade como critério para a classificação do modelo brasileiro de incorporação de normas internacionais. *Revista de Direito Internacional*, Brasília, v. 12, n. 2, 2015, p. 77-96, p. 84, doi: 10.5102/rdi.v12i2.3604. Disponível em <<https://biblioteca.corteidh.or.cr/tablas/r36599.pdf>>. Acesso em: 09 fev. 2023.

⁶⁷ LUPU. André Lipp Pinto Basto. O Brasil é dualista? Anotações sobre a vigência de normas internacionais no ordenamento brasileiro. n. 184. Brasília: *Revista de Informação Legislativa*, 2009, p. 31-32. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/194945/000881701.pdf?sequence=3&isAllowed=y>>. Acesso em: 08 fev. 2023.

⁶⁸ _____. Supremo Tribunal Federal. Carta Rogatória nº 8.279-4. Rel. Min. Celso de Mello. j. 17/6/1998, DJ 10/8/2000 PP-6. Ementário nº 1999-1- PP- 00042 Tribunal Pleno. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=324396>>. Acesso em: 12 fev. 2023.

Não obstante tais considerações, impende destacar que o tema concernente à definição do momento a partir do qual as normas internacionais tornam-se vinculantes no plano interno excede, em nosso sistema jurídico, à mera discussão acadêmica em torno dos princípios que regem o monismo e o dualismo, pois cabe à Constituição da República – e a esta, somente – disciplinar a questão pertinente à vigência doméstica dos tratados internacionais.

Sob tal perspectiva, o sistema constitucional brasileiro – que não exige a edição de lei para efeito de incorporação do ato internacional ao direito interno (visão dualista extremada) – satisfaz-se, para efeito de executoriedade doméstica dos tratados internacionais, com a adoção inter procedimental que compreende a aprovação congressional e a promulgação executiva do texto convencional (visão dualista moderada).

Uma coisa, porém, é absolutamente inquestionável sob o nosso modelo constitucional: a ratificação – que se qualifica como típico ato de direito internacional público – não basta, por si só, para promover a automática incorporação do tratado ao sistema de direito positivo interno.

É que, para esse específico efeito, impõe-se a coalescência das vontades autônomas do Congresso Nacional e do Presidente da República, cujas deliberações individuais – embora necessárias – não se revestem suficientes para, isoladamente, gerarem a integração do texto convencional à ordem interna, tal como adverte José Francisco Resek (“Direito Internacional Público”, p.69, item nº 34, 5ª ed.,1995, Saraiva).

No mesmo sentido explicitou o Supremo Tribunal Federal ao julgar a medida cautelar nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.480/DF⁶⁹, reafirmando o posicionamento quanto à necessidade de submissão dos dispositivos dos tratados e acordos nacionais à procedimento legislativo próprio para sua incorporação dentro do ordenamento jurídico brasileiro, não bastando tão somente a adesão por meio de ratificação. Percebe-se que o entendimento jurisprudencial encampado pelo Supremo Tribunal Federal demonstra a necessidade obrigatória de submissão dos tratados ou acordos internacionais à submissão do procedimento legislativo representado pela aprovação do Congresso Nacional, acompanhada da ratificação do teor da lei pelo Poder Executivo. Assim dispõe determinado trecho da decisão:

É corolário da teoria dualista a necessidade de, através de alguma formalidade, transportar o conteúdo normativo dos tratados para o Direito Interno, para que estes, embora já existentes no plano internacional, possam ter validade e executoriedade no território nacional.⁷⁰

E é por tal razão que são premissas básicas da teoria dualista pregam a diferenciação e autonomia entre o marco temporal referente ao início da vigência da norma internacional e sua consequente incorporação no ordenamento jurídico interno, o distanciamento entre os efeitos da norma internalizada e quaisquer fatos já transcorridos entre as partes acordantes, a expressa

⁶⁹ _____. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar nos autos da ADI 1.480/DF. Rel. Ministro Celso de Mello, julgada em 04 de set. de 1997. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347083>>. Acesso em: 12 fev. 2023.

⁷⁰ *Ibidem*, p. 17.

valorização da norma internacional no plano criado pelo próprio ordenamento jurídico interno do Estado, e por fim, que eventuais incompatibilidades entre normas jurídicas internas de hierarquia superior e normas internacionais de hierarquia inferior não geram conflitos no ordenamento jurídico interno.⁷¹

Ambas as teorias encontram defensores com suas respectivas motivações particulares, não havendo consenso entre o modelo adotado pelo Brasil, sequer como a forma de constatação de tal vertente teórica. Se por um lado a corrente monista compreende que as normas de natureza internacional são imediatamente aplicáveis em território nacional mediante a ausência de qualquer formalidade, bastando tão somente a própria adesão ou ratificação ao tratado, a teoria dualista compreende que tais normas seriam autônomas possuindo, portanto, campos próprios de vigência e atuação, e que estas necessitariam de submissão ao procedimento legislativo para que possam produzir efeitos dentro do ordenamento jurídico próprio.

Para a teoria dualista, por meio da realização de tal processo, há a possibilidade de haver um embate entre as normas internas, devendo este ser solucionado com fulcro no instrumento “*lex posterior derogat priori*”⁷² expressamente disposto no art. 1º do art. 1º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro⁷³.

Alguns doutrinadores sustentam que o sistema jurídico brasileiro seria adepto ao dualismo, tendo em vista que a introdução dos tratados exige necessariamente a submissão a análise do legislativo, bem como à edição do decreto pelo chefe do poder executivo. Noutro turno, alguns estudiosos defendem a tese de que o sistema adotado pelo Brasil seria uma espécie de teoria monista moderada, tendo em vista que o ato legislativo apenas autoriza a celebração do tratado, enquanto o decreto presidencial presta-se tão somente a conceder-lhe publicidade, sem que haja qualquer diferenciação entre o direito internacional e a ordem jurídica interna.⁷⁴

Deste modo, em que pese não haver consenso doutrinário e jurisprudencial, a teoria dualista parece se adequar mais ao modelo imposto pela ordem jurídica brasileira, em especial se levar em consideração, por analogia expansiva, as disposições constitucionais inseridas pela

⁷¹ LUIPI, André Lipp Pinto Basto. O Brasil é dualista? Anotações sobre a vigência de normas internacionais no ordenamento brasileiro. a. 46 n. 184. Brasília: Revista de Informação Legislativa, 2009, p. 34-35. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/194945/000881701.pdf?sequence=3&isAllowed=y>>. Acesso em: 08 fev. 2023.

⁷² MATOS, Lenisa Prado de. A recepção dos tratados internacionais no ordenamento brasileiro e o art. 98 do Código Tributário Nacional. Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região. v. 21. n. 12/1. 2010, p. 62-63. Disponível em: <<https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:rede.virtual.bibliotecas:artigo.revista:2009;1000871746>>. Acesso em: 15 out. 2021.

⁷³ Art. 1º (...) §1º. A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

⁷⁴ ROCHA, Sérgio André. Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda. Editora Quartier Latin. São Paulo: 2013, p. 51.

Emenda Constitucional nº 45/2004 que versam sobre os tratados ou acordos internacionais de Direitos Humanos ou mesmo o posicionamento encampado pelo Supremo Tribunal Federal acerca da necessidade de formalidade para incorporação dessas normas (e aqui, em sentido *lato senso*, sem qualquer discriminação acerca da natureza do tratado) junto ao ordenamento jurídico interno. Tal fato se dá pela implícita diferenciação entre a natureza mandamental de tais normas em relação aos sujeitos, fundamentação e própria finalidade, o que exige a submissão ao processo legislativo próprio para sua incorporação junto ao ordenamento jurídico pátrio.

1.2. A DINÂMICA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS TRIBUTÁRIOS FACE A LEGISLAÇÃO INTERNA BRASILEIRA

Como já mencionado no tópico anterior, a Constituição Federal da República deixou de disciplinar acerca da valoração dos tratados internacionais que versem sobre matéria tributária. A ausência de previsão legal quanto à hierarquia expressa dos acordos que versem sobre esta matéria torna-se palco para sérios debates doutrinários e jurisprudenciais acerca das hipóteses de solução de antinomias em determinados casos práticos.

Seguindo a linha da corrente positivista criada por Hans Kelsen, seria possível identificar três possíveis critérios constitucionais para elidir determinadas controversas legislativas, quais sejam: a) o direito interno será sempre aplicado em detrimento de qualquer norma internacional; b) eventuais conflitos entre normas serão dirimidos por meio do princípio *lex posterior derogat prior*, e; c) o direito internacional sempre será superior às leis internas, cabendo, inclusive, aos tribunais declará-las nulas em decorrência de eventuais violações.⁷⁵

Independente do critério adotado, seja ele um dos elencados pela corrente positivista ou mesmo por qualquer outra corrente ou doutrinador, conceder a devida valoração aos acordos de natureza internacional mostra-se extremamente necessário para que os operadores de direito saibam eleger a norma correta a ser aplicada em cada caso concreto. E é por tal razão que a discussão acerca da temática apresenta diversas discussões e posicionamentos, tantos quanto às próprias discussões acerca do monismo e dualismo, que servem indicar o caminho a ser seguido.

Neste sentido, especificamente quanto aos tratados de direito internacional que versam sobre matéria tributária, em que pese não haver disposição constitucional acerca da valoração

⁷⁵ MAGALHÃES, Breno Baía. O sincretismo teórico na apropriação das teorias monista e dualista e sua questionável utilidade como critério para a classificação do modelo brasileiro de incorporação de normas internacionais. *Revista de Direito Internacional*, Brasília, v. 12, n. 2, 2015, p. 77-96, doi: 10.5102/rdi.v12i2.3604. Disponível em: < <https://biblioteca.corteidh.or.cr/tablas/r36599.pdf> >. Acesso em: 09 fev. 2023.

dessas normas, a própria legislação infraconstitucional acaba suprindo essa lacuna legislativa e serve como norteadora para as discussões travadas neste sentido.

O Código Tributário Nacional⁷⁶ preceitua sobre os tratados tributários em seu art. 98⁷⁷, de modo que a constitucionalidade, o alcance e o significado deste é palco para várias discussões, pois nele os tratados são considerados hierarquicamente superiores às leis ordinárias. O CTN foi recepcionado como lei complementar pelo art. 146 da Constituição Federal⁷⁸, devido ao fato de abordar sobre normas gerais em matéria tributária. Trata-se de uma legislação infraconstitucional dispondo, em seu art. 98, sobre hierarquia de normas, o que gera diversas controvérsias.

O autor Luciano Amaro⁷⁹ sustenta a inconstitucionalidade do dispositivo acima, uma vez que não há menção no art. 146 da CF sobre a hierarquia normativa ou a limitação ao legislativo, ao dispor sobre legislação complementar, defendendo que somente a Constituição poderia tratar de tais assuntos. Já Roque Antônio Carrazza⁸⁰ mudou seu entendimento sobre o assunto; o autor que inicialmente defendia a inconstitucionalidade do art. 98 do CTN hoje em dia sustenta sua constitucionalidade, baseando-se no argumento de que o tratado é fonte primária de direito tributário, no art. 4º, IX⁸¹ e parágrafo único⁸², e art. 5º, § 2º⁸³, da CF.

Analisando o artigo 98, podemos auferir que um dos objetivos do CTN foi o de defender as normas oriundas de tratados internacionais, ainda que incompatíveis com as normas tributárias internas. Neste diapasão, um dos autores que participou na elaboração deste código, Gilberto U. Canto⁸⁴, dispôs que o art. 98 não visou introduzir novidades na legislação brasileira, mas sim concretizar a jurisprudência que sobressaía na época, que trazia o entendimento da primazia dos tratados internacionais.

⁷⁶ _____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em: 05 dez. 2021.

⁷⁷ Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

⁷⁸ Art. 146: Cabe à lei complementar: I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária (...)

⁷⁹ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 208.

⁸⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 233.

⁸¹ Art. 4º. A República Federativa do Brasil rege-se nas suas relações internacionais pelos seguintes princípios: IX - cooperação entre os povos para o progresso da humanidade (...)

⁸² Art. 4º, Parágrafo único. A República Federativa do Brasil buscará a integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina, visando à formação de uma comunidade latino-americana de nações.

⁸³ Art. 5º, § 2º, CF: Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

⁸⁴ ULHÔA CANTO, Gilberto de. Legislação tributária, sua vigência, sua eficácia, sua aplicação, interpretação e integração. Revista Forense, Rio de Janeiro, vol. 267, jul./ago./set. 1979, p. 27.

O Supremo Tribunal Federal, por sua vez, mudou tal entendimento em 1977 ao decidir sobre o Recurso Extraordinário nº 80.004/SE⁸⁵, retirando o domínio do direito internacional perante o direito interno e equiparando o tratado à lei ordinária, além de defender a necessidade de concordância das normas internacionais com a Constituição⁸⁶. Conclui-se que a Constituição Federal sempre predominará face aos tratados internacionais tributários pois *lex superior derogat legi inferiori*, mesmo que estes tratem de normas especiais⁸⁷.

Com o precedente proferido no RE 80.004/SE, o Supremo Tribunal Federal passou a considerar que os tratados incorporados ao ordenamento jurídico interno possuem o mesmo *status* de lei federal, com exceção aos tratados que versem sobre Direitos Humanos, os quais possuem expressa equivalência às emendas constitucionais, em decorrência da promulgação da Emenda Constitucional nº 45/2004. Na decisão proferida foram utilizadas as seguintes justificativas: a) o Congresso Nacional poderá realizar atividade legislativa contrária às disposições presentes no tratado internalizado; b) o tratado será aplicado sem conversão legislativa, sendo exigida apenas ordem de execução; c) não se mostra problemática eventual conflitos em âmbito judicial, tendo em vista que a internalização dos tratados incorpora-o ao ordenamento jurídico interno, de modo que a vinculação judicial trata-se somente de produto do legislativo; d) as disposições do art. 98 do Código Tributário Nacional abarcam somente os tratados aqueles tratados que podem eventualmente criar direitos subjetivos, de inviável revogação legislativa interna, e; e) apenas e tão somente a Constituição Federal da República poderia discriminar a hierarquia entre os tratados, formas de dirimir conflitos e sua consequente revogação.

Tal entendimento foi tomada sob a égide da Constituição de 1967 e, com o surgimento da Constituição Federal de 1988 outorgou-se ao Supremo Tribunal Federal, por meio de

⁸⁵ Convenção de Genebra, Lei Uniforme Sobre Letras de Câmbio e Notas Promissórias - Aval Aposto a Nota Promissória Não Registrada no Prazo Legal - Impossibilidade de ser o Avalista Acionado, Mesmo Pelas Vias Ordinárias. Validade do Decreto-Lei Nº 427, de 22.01.1969. Embora a Convenção de Genebra que Previu uma Lei Uniforme Sobre Letras de Câmbio e Notas Promissórias Tenha Aplicabilidade no Direito Interno Brasileiro, Não se Sobrepõe Ela às Leis do País, Disso Decorrendo a Constitucionalidade e Consequente Validade do Dec-Lei Nº 427/69, Que Institui o Registro Obrigatório da Nota Promissória em Repartição Fazendária, Sob Pena de Nulidade do Título. Sendo o Aval um Instituto do Direito Cambiário, Inexistente Será Ele se Reconhecida a Nulidade do Título Cambial a que Foi Aposto. Recurso Extraordinário Conhecido e Provido. (STF - RE: 80004 SE, Relator: Min. Xavier de Albuquerque, Data de Julgamento: 01/06/1977, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 29-12-1977).

⁸⁶ ALVES, Jaime Leônidas Miranda. A hierarquia dos Tratados Internacionais em matéria tributária na ordem constitucional. Revista Tributária e de Finanças Públicas. v. 130. Editora Revista Dos Tribunais Ltda., 2016, p. 640. Disponível em: <
http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006>. Acesso em: 09 out. 2021.

⁸⁷ SANTHIAS, Tânia Maria Françosi. Implicações dos tratados internacionais tributários no contrato de federalização. Florianópolis: Insular, 2005, p. 106.

Recurso Extraordinário, a função de julgar causas em que a decisão declare “a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal”. A alteração constitucional trouxe ao debate, depois de quase 20 (vinte) anos, uma alteração significativa no entendimento jurisprudencial até então consolidado.

Necessariamente ao julgar o HC 72.131/RJ⁸⁸, o Supremo Tribunal Federal voltou a se debruçar sobre a temática e apresentou novos argumentos sobre o conflito de normas, ao analisar, pela primeira vez, a Convenção de São José da Costa Rica, por meio de seu art. 7º, inciso VII. No voto os Ministros debateram sobre a possibilidade de prisão civil dos depositários infiéis por dívida e, ao longo da decisão, o até então Ministro Moreira Alves ratificou o entendimento quanto à hierarquia dos tratados internacionais. Vejamos:

Com efeito, é pacífico na jurisprudência desta Corte que os tratados internacionais ingressam em nosso ordenamento jurídico tão somente com força de lei ordinária (o que ficou ainda mais evidente em face de o artigo 105, III, da Constituição que capitula, como caso de recurso especial a ser julgado pelo Superior Tribunal de Justiça como ocorre com relação à lei infraconstitucional, a negativa de vigência de tratado ou a contrariedade a ele), não se lhes aplicando, quando tendo eles integrado nessa ordem jurídica posteriormente à Constituição de 1988, o disposto no art. 5º, §2º, pela singela razão de que não se admite emenda constitucional realizada por meio de ratificação de tratado.

Ocorre que, naquela ocasião, além de reafirmar o entendimento jurisprudencial acerca da posição hierárquica dos tratados que ingressam no ordenamento jurídico interno, ao declararem que a Convenção de São José de Costa Rica não revogou o Decreto-Lei 911/1969⁸⁹, que se trata de lei especial, o julgamento do HC 72.131/RJ trouxe ao debate uma particularidade extra para dirimir casos de conflitos, qual seja, o princípio da especialidade “*lex specialis derogar legi generali*”.

O posicionamento firmado pelo Supremo Tribunal Federal praticamente se mantém até os dias atuais, com exceção tão somente aos tratados que versem sobre Direitos Humanos, os quais passaram a ter força de emenda constitucional por meio da disposição decorrente da Emenda Constitucional nº 45/2004, desde que observado obviamente o rito procedimental

⁸⁸ _____. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus nº 72.131-1/RJ, Rel. Min. Marco Aurélio, julgado em 23 de nov. de 1995. Disponível em < <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=73573>>. Acesso em 11 de nov. de 2022.

⁸⁹ _____. Decreto-lei nº 911, de 1 de outubro de 1969. Altera a redação do art. 66, da Lei nº 4.728, de 14 de julho de 1965, estabelece normas de processo sobre alienação fiduciária e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/del0911.htm>. Acesso em: 19 fev. 2023.

qualificado para sua consequente aprovação perante ao Congresso Nacional. Como exemplo, podemos citar algumas decisões, tais sejam: HC 87.585/TO⁹⁰ e RE 349.703/RS⁹¹.

Além disso, analisando os posicionamentos atuais, vemos que resta inviável a possibilidade de um tratado ou convenção internacional revogar a legislação tributária interna, existindo uma irregularidade formal no texto do art. 98 do CTN.

Sobre o ato de revogar o art. 2º, § 1º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro⁹² dispõe que este pode ser expresso, quando a nova norma expressamente determina sobre isso em seu texto, ou tácito, quando a nova norma apenas aborda sobre a mesma matéria já tratada. Ainda, o §2º determina que *“a lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior”*, se aplicando com frequência aos tratados internacionais tributários, uma vez que estes usualmente tratam de normas especiais relativas a leis brasileiras já em vigor.

Neste diapasão alguns autores, como Hugo de Brito Machado, sustentam que não há revogação de lei interna por incompatibilidade com tratado internacional tributário, e sim

⁹⁰ DEPOSITÁRIO INFIEL - PRISÃO. A subscrição pelo Brasil do Pacto de São José da Costa Rica, limitando a prisão civil por dívida ao descumprimento inescusável de prestação alimentícia, implicou a derrogação das normas estritamente legais referentes à prisão do depositário infiel. (STF - HC: 87585 TO, Relator: Min. MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 03/12/2008, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJe-118 DIVULG 25-06-2009 PUBLIC 26-06-2009 EMENT VOL-02366-02 PP-00237)

⁹¹ PRISÃO CIVIL DO DEPOSITÁRIO INFIEL EM FACE DOS TRATADOS INTERNACIONAIS DE DIREITOS HUMANOS. INTERPRETAÇÃO DA PARTE FINAL DO INCISO LXVII DO ART. 50 DA CONSTITUIÇÃO BRASILEIRA DE 1988. POSIÇÃO HIERÁRQUICO-NORMATIVA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS DE DIREITOS HUMANOS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO. Desde a adesão do Brasil, sem qualquer reserva, ao Pacto Internacional dos Direitos Civis e Políticos (art. 11) e à Convenção Americana sobre Direitos Humanos - Pacto de San José da Costa Rica (art. 7º, 7), ambos no ano de 1992, não há mais base legal para prisão civil do depositário infiel, pois o caráter especial desses diplomas internacionais sobre direitos humanos lhes reserva lugar específico no ordenamento jurídico, estando abaixo da Constituição, porém acima da legislação interna. O status normativo supralegal dos tratados internacionais de direitos humanos subscritos pelo Brasil torna inaplicável a legislação infraconstitucional com ele conflitante, seja ela anterior ou posterior ao ato de adesão. Assim ocorreu com o art. 1.287 do Código Civil de 1916 e com o Decreto-Lei nº 911/69, assim como em relação ao art. 652 do Novo Código Civil (Lei nº 10.406/2002). ALIENAÇÃO FIDUCIÁRIA EM GARANTIA. DECRETO-LEI Nº 911/69. EQUIPAÇÃO DO DEVEDOR-FIDUCIANTE AO DEPOSITÁRIO. PRISÃO CIVIL DO DEVEDOR-FIDUCIANTE EM FACE DO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE. A prisão civil do devedor-fiduciante no âmbito do contrato de alienação fiduciária em garantia viola o princípio da proporcionalidade, visto que: a) o ordenamento jurídico prevê outros meios processuais-executórios postos à disposição do credor-fiduciário para a garantia do crédito, de forma que a prisão civil, como medida extrema de coerção do devedor inadimplente, não passa no exame da proporcionalidade como proibição de excesso, em sua tríplice configuração: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito; e b) o Decreto-Lei nº 911/69, ao instituir uma ficção jurídica, equiparando o devedor-fiduciante ao depositário, para todos os efeitos previstos nas leis civis e penais, criou uma figura atípica de depósito, transbordando os limites do conteúdo semântico da expressão "depositário infiel" insculpida no art. 5º, inciso LXVII, da Constituição e, dessa forma, desfigurando o instituto do depósito em sua conformação constitucional, o que perfaz a violação ao princípio da reserva legal proporcional. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E NÃO PROVIDO. (STF - RE: 349703 RS, Relator: Min. CARLOS BRITTO, Data de Julgamento: 03/12/2008, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJe-104 DIVULG 04-06-2009 PUBLIC 05-06-2009 EMENT VOL-02363-04 PP-00675)

⁹² Art. 2. § 1. A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior. (...)

suspensão de sua eficácia, de modo que esta somente não se aplicará nas hipóteses estruturadas pelo dispositivo internacional. Desta forma, ocorrendo a denúncia do tratado, a norma brasileira interna restituiria sua eficácia⁹³. Trata-se do fenômeno da repriminção.

Importante ressaltar, também, acerca da impossibilidade de revogação de um tratado internacional tributário por uma lei interna. Tal fato se dá principalmente porque o art. 98 do CTN concede uma eficácia *sui generis* aos tratados, além de ser completamente contrário a esta possibilidade⁹⁴. Ainda, a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados de 1969 foi assinada e promulgada pelo nosso país, tratando-se de norma de caráter obrigatório. Esta traz a previsão de dispositivos próprios para a revogação de tratados, não estando a legislação interna incluída neste “rol”. Além disso, o art. 27⁹⁵ da Convenção exalta a impossibilidade de utilizar uma norma interna para explicar o descumprimento de um tratado internacional.

O caráter hierárquico dos tratados internacionais tributários também gera palco para inúmeras discussões, principalmente em relação a existência ou não da suprallegalidade. Alguns dispositivos da legislação brasileira parecem sustentar a supremacia dos tratados específicos face as normas gerais internas como, além do art. 98 do CTN, o art. 13 do Código de Processo Civil⁹⁶. Ainda, podemos notar tal tendência no art. 26 da Convenção de Viena⁹⁷, ao abordar os importantes princípios da boa fé objetiva e do *pacta sunt servanda*.

Na doutrina não faltam entendimentos sustentando o status suprallegal dos tratados internacionais tributários, mas há grandes divergências. De modo contrário, ressalta-se o posicionamento de Luciano Amaro, já abordado acima, e que se assemelha ao entendimento do STF. O autor sustenta uma igualdade entre a lei interna e o tratado internacional, devendo casual combate decidir-se pelo critério da especialidade, tal seja *lex specialis derogat legi generali*, independente do critério cronológico⁹⁸. Já o STF sustenta que, para resolver embate entre a lei interna e tratado comum, precisa-se adotar o critério cronológico e, sendo este incabível, o critério da especialidade. Assim foi decidido na ADIN 1480 de 2001⁹⁹.

⁹³ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 92.

⁹⁴ ALVES, Renato José Ramalho. Tratados Internacionais em Matéria Tributária no Brasil: Aplicabilidade e Questões Controversas. RDIET: Brasília. V. 12, nº1, p. 643, Jan-Jun, 2017. Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/article/view/7225>>. Acesso em 12 nov. 2021.

⁹⁵ Artigo 27. Uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado. Esta regra não prejudica o artigo 46.

⁹⁶ Art. 13. A jurisdição civil será regida pelas normas processuais brasileiras, ressalvadas as disposições específicas previstas em tratados, convenções ou acordos internacionais de que o Brasil seja parte.

⁹⁷ Art. 26. Todo tratado em vigor obriga as partes e deve ser cumprido por elas de boa fé.

⁹⁸ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 202-208.

⁹⁹ ADIN 1480 de 2001: “PARIDADE NORMATIVA ENTRE ATOS INTERNACIONAIS E NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS DE DIREITO INTERNO. Os tratados ou convenções internacionais, uma vez regularmente incorporados ao direito interno, situam-se, no sistema jurídico brasileiro, nos mesmos planos de validade, de eficácia e de autoridade em que se posicionam as leis ordinárias, havendo, em consequência, entre

Não obstante a existência de forte combate doutrinário, o Superior Tribunal de Justiça, por sua vez, distinguia os tratados-lei, de caráter geral e interesses comum entre os países, dos tratados-contrato, comutativos com interesses divergentes entre os Estados. Para o Tribunal, ao se tratar de direito tributário, somente haveria a impossibilidade de revogação face às leis internas dos tratados-contratos. Contudo, nos últimos anos o STJ vem mudando de posicionamento, aderindo ao entendimento do STF, como no Caso Copersul - Resp 1.161.467/RS¹⁰⁰.

Por fim, apesar de tais posicionamentos, é indubitável que os deveres celebrados no âmbito internacional devem ser prestigiados, de modo que seu descumprimento pode gerar uma grande insegurança jurídica e afastar aplicações estrangeiras, prejudicando o país.

estas e os atos de direito internacional público, mera relação de paridade normativa. Precedentes. No sistema jurídico brasileiro, os atos internacionais não dispõem de primazia hierárquica sobre as normas de direito interno. A eventual precedência dos tratados ou convenções internacionais sobre as regras infraconstitucionais de direito interno somente se justificará quando a situação de antinomia com o ordenamento doméstico impuser, para a solução do conflito, a aplicação alternativa do critério cronológico ("*lex posterior derogat priori*") ou, quando cabível, do critério da especialidade."

¹⁰⁰ De acordo com texto do Resp 1.161.467/RS: "(...) 7. A antinomia supostamente existente entre a norma da convenção e o direito tributário interno resolve-se pela regra da especialidade, ainda que a normatização interna seja posterior à internacional. 8. O art. 98 do CTN deve ser interpretado à luz do princípio *lex specialis derogat generalis*, não havendo, propriamente, revogação ou derrogação da norma interna pelo regramento internacional, mas apenas suspensão de eficácia que atinge, tão só, as situações envolvendo os sujeitos e os elementos de estraneidade descritos na norma da convenção. (...)".

2. CONJUNTURA CONTEMPORÂNEA DA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL

O Direito Tributário Internacional possui como instrumento acontecimentos internacionais, isto é, episódios do cotidiano que possuem comunicação com diversas ordens jurídicas com capacidade tributária ativa. Assim, situações meramente internas que se originam na esfera de somente um Estado não estão amparadas pelo seu objetivo¹⁰¹.

A tributação internacional pode abranger diversos tributos, mas, no Brasil, esta normalmente incide sobre a renda, tanto de pessoa jurídica – IRPJ, como de pessoa física – IRPF, e eventualmente sobre a Contribuição Social sobre o Lucro - CSLL. Por essa razão, os fatos e argumentos em relação a tributação internacional, aqui suscitados, serão relativos ao imposto sobre a renda.

E, em relação ao imposto de renda, conforme o art. 153, inciso III e § 2º da Constituição Federal, este é um tributo de competência exclusiva da União incidente sobre “renda e proventos de qualquer natureza” que “será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei”¹⁰². Existe na doutrina brasileira uma divergência sobre a existência ou não de um conceito constitucional de renda. Já o Código Tributário Nacional dispõe sobre elementos e definições pertinentes em seus artigos 43¹⁰³ e seguintes, concedendo uma vasta abrangência ao suposto conceito.

A aferição de renda ocorre diferentemente ao se tratar de pessoas físicas ou jurídicas. O fato gerador, para pessoas físicas, configura-se na disponibilidade econômica de renda (real domínio sobre o valor) e, em regra, sujeita-se ao regime de caixa¹⁰⁴. Já para as pessoas jurídicas caracteriza-se na disponibilidade jurídica de renda (aquisição do direito mesmo sem o domínio), sujeitando-se, em regra, ao regime de competência¹⁰⁵.

¹⁰¹ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 7 ed. reformulada e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 3.

¹⁰² _____. *Constituição de República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm >. Acesso em: 17 set. 2021.

¹⁰³ Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior. (...)

¹⁰⁴ De acordo com Rosana Sousa, no regime de caixa “as receitas não são registradas até que efetivamente recebidas e as despesas são reconhecidas nos registros contábeis quando efetivamente pagas”.

¹⁰⁵ Conforme a Federação de Contabilistas Europeus, o regime de competência pode ser definido como “um método de registro de transações financeiras em que todas as operações são registradas no período a que se relacionam”.

Para as pessoas físicas, o imposto de renda possui fato gerador anual (01/01 a 31/12) sujeitando-se ao lançamento por homologação¹⁰⁶. A declaração de ajuste anual relativa à apuração do imposto do ano anterior deve ser apresentada normalmente até 31/05 do ano subsequente, sob pena de multa. Ainda, a progressividade do imposto para pessoas físicas decorre do princípio da capacidade contributiva¹⁰⁷ e, dependendo do montante auferido, as alíquotas variarão de 7,5% a 27,5%¹⁰⁸.

Já para pessoas jurídicas, ao se efetuar um balanço patrimonial, nota-se que o patrimônio atinente a elas está sujeito a sucessivas alterações, de modo que seu acréscimo patrimonial pode ocorrer por meio de alguns aumentos como de capital, nas reservas de capital, nas reservas de lucro, ou ainda no lucro do exercício. Assim, a tributação do imposto de renda das pessoas jurídicas depende do regime de tributação adotado por estas, podendo ser pelo lucro real, lucro presumido, lucro arbitrado, ou pelo Simples nacional, cada um com suas próprias peculiaridades. Ao escolher um regime de tributação, torna-se inviável a sua alteração durante o ano, devendo este ser seguido até o exercício financeiro seguinte.

Optando pelo lucro real a pessoa jurídica poderá realizar balanço anual, no qual serão recolhidas parcelas mensais do imposto de renda, ou balanços trimestrais. A vantagem deste regime é a possibilidade de compensação dos lucros fiscais anteriores com os prejuízos seguintes dentro do mesmo ano, existindo pessoas jurídicas que estão obrigadas a optar por esse regime, conforme art. 14 da lei 9718/98¹⁰⁹. O lucro presumido é uma modalidade opcional de tributação por meio de percentuais da receita da atividade. Não estão autorizadas a optar por

¹⁰⁶ O lançamento por homologação está previsto no art. 150 do Código Tributário Nacional e ocorre naqueles casos em que a legislação atribui ao contribuinte a responsabilidade de realizar o pagamento antecipado (antes do lançamento da autoridade administrativa) sem que haja prévio exame da administração. A autoridade, ao tomar conhecimento da atividade que o sujeito passivo exerce, apenas a homologa expressamente.

¹⁰⁷ O Princípio da Capacidade Contributiva, previsto no art. 145, §1 da CF, determina que, sendo plausível, os impostos, e somente os impostos, devem ter caráter pessoal, aumentando ou diminuindo com relação à capacidade econômica do contribuinte.

¹⁰⁸ _____. IRPF (Imposto sobre a renda das pessoas físicas). 2021. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica>>. Acesso em: 05 jan. 2022.

¹⁰⁹ (...) I - cuja receita total no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00 ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 meses; II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta; III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior; IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto; V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa (...); VI - (...) (factoring). VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio

este regime as pessoas jurídicas que no ano calendário anterior tenha excedido a receita total de R\$ 78.000.000,00, e as obrigadas a optar pelo lucro real¹¹⁰.

O Lucro Arbitrado é uma modalidade excepcional e suplementar de tributação do IRPJ e da CSLL, de modo que não se trata de uma penalidade e não é condicional, porém as hipóteses de arbitramento são atos ilícitos, tais sejam: omissões contábeis-fiscais, opção indevida pelo lucro presumido, não atendimento da fiscalização, não separação das atividades entre comitente e comissário, não identificação da movimentação financeira ou do lucro real, e ausência de livro razão. O período de apuração, como regra geral, tanto no lucro presumido como arbitrado é trimestral. Por fim, o Simples Nacional trata-se de um Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte, por meio do qual realiza-se pagamento simplificado de oito tributos¹¹¹.

Ocorreu, por muito tempo, uma discussão sobre a abrangência da CSLL pelos tratados internacionais tributários que não a citavam claramente, uma vez que esta constituiu-se posteriormente a celebração de vários destes acordos. Os artigos e parágrafos segundos dos tratados realizados com o Brasil normalmente determinam acerca da possibilidade da aplicação destes instrumentos à tributos consideravelmente análogos, o que ocorre com a CSLL e o IRPJ. Com o surgimento da Lei nº 13.202/2015 este embate foi solucionado, uma vez que seu art. 11^o¹¹² dispôs sobre a possibilidade de aplicação destes tratados à CSLL, de maneira retroativa.

Ao se abordar sobre a tributação internacional, de fatos praticados por residentes ou não, devemos evidenciar a base utilizada para delimitar o alcance da capacidade tributária de um país sobre fatos ocorridos em território estrangeiro, tal seja a principiológica, que possui em si os princípios da territorialidade e da universalidade. Ao se utilizar o princípio da territorialidade, também conhecido como *source income taxation* ou base territorial, o país tributará apenas os fatos geradores sucedidos em seu território, independente do contribuinte possuir ou não ligação com aquele país¹¹³. De acordo com Alberto Xavier¹¹⁴, o entendimento tradicional sobre tal princípio estabelece que:

¹¹⁰ HIGUCHI, Hiromi. Imposto de rendadas empresas. 24 ed. 1999. p. 32-40.

¹¹¹ *Ibidem*, p. 40-53.

¹¹² Art. 11. Para efeito de interpretação, os acordos e convenções internacionais celebrados pelo Governo da República Federativa do Brasil para evitar dupla tributação da renda abrangem a CSLL.

¹¹³ CARDOSO, Frederico Padre. Dupla Tributação Internacional Sobre a Renda das Pessoas Jurídicas: Os elementos de conexão adotados na Convenção Modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) contra a dupla tributação internacional sobre a renda. Universidade Federal de Santa Catarina: Florianópolis, 2002. p. 58-59. Disponível em: < <https://repositorio.ufsc.br/xmlui/handle/123456789/83298> >. Acesso em: 21 mar. 2022.

¹¹⁴ XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil. 7 ed. reformulada e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 15-16.

De harmonia com o entendimento comum e tradicional deste princípio; as leis tributárias apenas se aplicariam aos fatos ocorridos no território da ordem jurídica a que pertencem, independentemente de outras características que eventualmente pudessem concorrer na situação em causa, como a nacionalidade, o domicílio ou a residência do sujeito passivo.

Contudo, com o mundo cada vez mais globalizado, o princípio da territorialidade aparente ser insatisfatório para delimitar as competências de matérias tributárias internacionais, sendo evidente a necessidade de utilização de critérios suplementares. Além disso, a utilização da tributação de fontes localizadas geograficamente apenas no território do país tributante pode encorajar o fenômeno da evasão fiscal, bem como estimular a retirada de investimentos para paraísos fiscais.

Já no princípio da universalidade, também conhecido como base global, princípio da renda mundial, princípio da pessoalidade, ou *world-wide income taxation*, o país tributará a totalidade dos rendimentos, lucros ou ganhos de capital do contribuinte, podendo estes serem provenientes de fonte nacional ou estrangeira, sendo irrelevante o local da fonte de produção ou de renda, a nacionalidade ou a condição jurídica do contribuinte¹¹⁵. Ao tratar sobre este princípio Francisco Rezek¹¹⁶ dispõe que:

O princípio da universalidade em matéria fiscal não significa, em absoluto, que todas as administrações fiscais devam tributar tudo quanto se lhes depare. Esse princípio torna possível a exigência fiscal à base de múltiplos critérios, mas é temperado, para que se evite a dupla tributação e o consequente *bis in idem*, pelas normas convencionais com que os Estados soberanos partilham a competência para tributar aquilo que apresente algum aspecto de transnacionalidade.

O princípio da universalidade tem sido frequentemente e progressivamente utilizado em países com sistemáticas econômicas modernas, principalmente naqueles mais desenvolvidos. São diversas as vantagens na sua utilização, mas podemos destacar o aumento da capacidade

¹¹⁵ CARDOSO, Frederico Padre. Dupla Tributação Internacional Sobre a Renda das Pessoas Jurídicas: Os elementos de conexão adotados na Convenção Modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) contra a dupla tributação internacional sobre a renda. Universidade Federal de Santa Catarina: Florianópolis, 2002. p. 58-59. Disponível em: < <https://repositorio.ufsc.br/xmlui/handle/123456789/83298> >. Acesso em: 21 mar. 2022.

¹¹⁶ REZEK, José Francisco. Direito internacional público: curso elementar. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 84.

contributiva do Estado devido ao aumento na arrecadação, e um melhor amoldamento aos princípios da progressividade¹¹⁷ e da capacidade contributiva¹¹⁸.

Porém, tal princípio também deve ser aplicado com cautela, uma vez que seu emprego inadequado poderia ocasionar a dupla tributação de um mesmo fato, a qual será melhor explicada adiante, onerando as transações internacionais e inibindo o comércio externo.

Adotado um princípio, necessária de faz a análise dos elementos de conexão, uma vez que estes podem ser combinados de diversas formas com aqueles, sendo aplicáveis para sanar distintos casos de embate entre ordenamentos jurídicos. O conceito específico de elemento de conexão encontra divergências doutrinárias ao se tratar de Direito Internacional Privado ou de Direito Tributário Internacional.

Assim, para o Direito Internacional Privado, o elemento de conexão tem por função de indicar a legislação aplicável, dentre aquelas possíveis, para a situação que se apresenta, enquanto que, para o Direito Tributário Internacional, o elemento de conexão é utilizado para determinar o âmbito de aplicação da legislação de apenas um Estado¹¹⁹.

Os elementos de conexão tratam-se das efetivas conexões entre fatos, objetos e pessoas com a legislação aplicável, podendo ser subjetivos quando se dirigem as pessoas, ou objetivos quando se dirigem aos fatos e objetos. Os elementos de conexão subjetivos usam como base a residência (também conhecida como domicílio) ou a nacionalidade, já os objetivos utilizam a origem, destino, fonte e situação do bem. Iniciaremos explicando os critérios subjetivos e, nos dois casos, utilizaremos como base o imposto mais abrangido pelos tratados internacionais, tal seja o imposto sobre a renda.

O critério da residência ou domicílio é muito utilizado na esfera tributária, por meio do qual tributa-se o indivíduo residente no país aonde quer que este pratique o fato gerador, universalmente. Assim, para pessoas físicas aplica-se os termos da 3º, §4º, da Lei n. 7.713/88¹²⁰,

¹¹⁷ A progressividade pode ser considerada como regra e como princípio. Como regra encontramos disposições na Constituição Federal sobre o imposto sobre a propriedade rural e sobre o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, prevendo critérios de progressividade nos artigos 153 e 156. Já como princípio este dispõe que, ao estabelecer determinada carga tributária, deve-se considerar a progressividade dos seus sistemas de repartição, a fim de se obter uma sociedade livre, justa e solidária. PALMEIRA, Marcos Rogério. *Direito Tributário versus Mercado: o liberalismo na reforma do estado brasileiro nos anos 90*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. p.76.

no art. 153, §1º, I, da Constituição Federal ao dispor que o ITR “(...)será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas”

¹¹⁸ TÔRRES, Heleno Taveira. *A Pluritributação Internacional sobre a Renda das Empresas*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997, p. 73.

¹¹⁹ MALUF, Paulo José Leonesi. *Pluritributação internacional e elementos de conexão no Direito Tributário*. Revista Jus Navigandi: Teresina, 2013. n. 1883, p.2. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/11652>>. Acesso em: 20 abr. 2022.

¹²⁰ _____. Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/17713.htm>. Acesso em: 27 set. 2021.

e para pessoas jurídicas o art. 25 da Lei n. 9.249/95¹²¹. Já o critério da nacionalidade assemelha-se ao critério anterior, onde o país tributa universalmente os contribuintes que sejam seus nacionais¹²².

Importante ressaltar que a conceituação do termo residência ou domicílio para fins fiscais altera conforme o sistema jurídico de cada país, contudo admite-se comumente que, em relação as pessoas físicas, existe um certo período que estas devam permanecer no território de um país para adquirirem o status de residente. Para as pessoas jurídicas existem critérios diferentes como local da sede administrativa, da atividade predominante, da constituição da empresa, entre outros¹²³.

Além disso, o conceito de residente é abordado no art. 4º da Convenção Modelo da OCDE, de modo que seu §1º¹²⁴ reconhece os termos residência e domicílio como sendo sinônimos e os §2º¹²⁵ e 3º¹²⁶ traz regras de desempate para quando uma pessoa for residente em mais de um país membro.

Em relação aos critérios objetivos, o critério da fonte dispõe que será tributada somente a renda auferida dentro da jurisdição territorial do país em questão, ou seja, dentro do espaço físico territorial. No critério da situação do bem, também conhecido como critério real, a esfera de aplicação do tributo é delimitada pela localização do bem, seja este móvel ou imóvel. Já no critério do destino, a tributação é determinada pelo local do destinatário final do serviço ou

¹²¹ _____. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19249.htm>. Acesso em: 27 set. 2021.

¹²² NORONHA, Francisco Daniel Holanda. A tributação internacional e as contribuições sociais incidentes sobre o comércio exterior brasileiro. n. 40. Revista CEJ: Brasília, 2008. p. 61.

¹²³ CAMPOS, Lucas Augusto Ponte. Os Elementos de Conexão em Direito Tributário Internacional: definindo o significado de “residência” para pessoa física e contribuição do direito comparado. Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, v. 103, p. 877 – 889, jan./dez. 2008

¹²⁴ Artigo 4.º. 1. Para efeitos da Convenção, a expressão "residente de um Estado contratante" significa qualquer pessoa que, por virtude da legislação desse Estado, está aí sujeita a imposto devido ao seu domicílio, à sua residência, ao local de direcção ou a qualquer outro critério de natureza similar, aplica-se igualmente a esse Estado e às suas subdivisões políticas ou autarquias locais. Todavia, esta expressão não inclui qualquer pessoa que está sujeita a imposto nesse Estado apenas relativamente ao rendimento de fontes localizadas nesse Estado ou ao património aí situado.

¹²⁵ ¹²⁵ Artigo 4.º. 2. Quando, por virtude do disposto no n.º 1, uma pessoa singular for residente de ambos os Estados contratantes, a situação será resolvida como segue: a) Será considerada residente apenas do Estado em que tenha uma habitação permanente à sua disposição. Se tiver uma habitação permanente à sua disposição em ambos os Estados, será considerada residente apenas do Estado com o qual sejam mais estreitas as suas relações pessoais e económicas (centro de interesses vitais). b) Se o Estado em que tem o centro de interesses vitais não puder ser determinado ou se não tiver habitação permanente à sua disposição em nenhum dos Estados, será considerada residente apenas do Estado em que permanece habitualmente; c) Se permanecer habitualmente em ambos os Estados ou se não permanecer habitualmente em nenhum deles, será considerada residente apenas do Estado de que for nacional; d) Se for nacional de ambos os Estados ou não for nacional de nenhum deles, as autoridades competentes dos Estados contratantes resolverão o caso de comum acordo.

¹²⁶ ¹²⁶ Artigo 4.º. 3. Quando, em virtude do disposto no n.º 1, uma pessoa, que não seja uma pessoa singular, for residente de ambos os Estados contratantes, será considerada residente apenas do Estado em que estiver situada a sua direcção efetiva.

objeto, ou seja, aplica-se um critério espacial, uma vez que o fato se inicia em território diverso do tributável. Por fim, o critério da origem se assemelha ao anterior, mas ocorre de forma inversa, tributando-se pelo local de origem do bem ou serviço¹²⁷.

Resta evidente, assim, a possibilidade de ocorrer diversas combinações entre princípios e elementos de conexão. De maneira geral, os países tendem a adotar o princípio da universalidade combinado com o critério da residência, que é o que ocorre no caso do Brasil. Contudo, ao se adotar o princípio da territorialidade, usualmente este é combinado com o critério da fonte. Importante destacar que estas combinações são apenas comuns, mas isso não impede que outras combinações possam ser feitas¹²⁸.

2.1. A TRIBUTAÇÃO DO RESIDENTE *VERSUS* A TRIBUTAÇÃO DO NÃO RESIDENTE

O conceito de residente pode variar de acordo com o sistema jurídico adotado em cada país. De maneira geral, podemos dizer que a continuidade de pessoas físicas em certo território, por certo prazo, configura a condição de residente desta; já para as pessoas jurídicas os parâmetros são diferentes como, por exemplo, lugar da sede ou da atividade principal da empresa.

No ordenamento jurídico brasileiro encontramos o conceito de residente para pessoas físicas delimitado no art. 2 da Instrução Normativa SRF nº 208/2002¹²⁹, e para pessoas jurídicas no art. 5º da Instrução Normativa SRF nº 1700/2017¹³⁰.

¹²⁷ XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil. 7 ed. reformulada e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2010. P. 260-272.

¹²⁸ *Ibidem*, p. 202-203.

¹²⁹ Art. 2º Considera-se residente no Brasil, a pessoa física: I - que resida no Brasil em caráter permanente; II - que se ausente para prestar serviços como assalariada a autarquias ou repartições do Governo brasileiro situadas no exterior; III - que ingresse no Brasil: a) com visto permanente, na data da chegada; b) com visto temporário: 1. para trabalhar com vínculo empregatício, na data da chegada; 1. para trabalhar com vínculo empregatício ou atuar como médico bolsista no âmbito do Programa Mais Médicos de que trata a Medida Provisória nº 621, de 8 de julho de 2013, na data da chegada; 2. na data em que complete 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, dentro de um período de até doze meses; 3. na data da obtenção de visto permanente ou de vínculo empregatício, se ocorrida antes de completar 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, dentro de um período de até doze meses; IV - brasileira que adquiriu a condição de não-residente no Brasil e retorne ao País com ânimo definitivo, na data da chegada; V - que se ausente do Brasil em caráter temporário ou se retire em caráter permanente do território nacional sem entregar a Declaração de Saída Definitiva do País, durante os primeiros doze meses consecutivos de ausência. V - que se ausente do Brasil em caráter temporário ou se retire em caráter permanente do território nacional sem apresentar a Comunicação de Saída Definitiva do País, de que trata o art. 11-A, durante os primeiros 12 (doze) meses consecutivos de ausência.

¹³⁰ Art. 5º Consideram-se pessoas jurídicas, para efeito do disposto no inciso I do caput do art. 4º: I - as pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no Brasil, sejam quais forem seus fins, nacionalidade ou participantes no capital; II - as filiais, sucursais, agências ou representações no País das pessoas jurídicas com sede no exterior; e III - os comitentes domiciliados no exterior, quanto aos resultados das operações realizadas por seus mandatários ou comissários no Brasil.

Até o ano de 1995 o princípio admitido para a tributação dos rendimentos auferidos no exterior pelas pessoas físicas era o da universalidade, enquanto que o princípio da territorialidade era aplicado às pessoas jurídicas; apenas na vigência da Lei nº 9.249/95 sobreveio a aplicação do princípio da universalidade também para as pessoas jurídicas. Conforme já abordado, hoje no Brasil a tributação do residente dá-se pelo conjunto do princípio da universalidade com o elemento de conexão residência.

O conceito de rendimentos auferidos no exterior abrange, na totalidade, dividendos, rendimentos de aplicação financeira e ganhos de capital, tanto para as pessoas físicas quanto para as jurídicas. A diferença é que, para pessoas físicas, podem ser incluídos ganhos com uma eventual prestação de serviços no exterior, já para pessoas jurídicas essa possibilidade é inexistente. Contudo, ambas as pessoas passam por um regime de apuração do lucro tributável no Brasil.

Podemos encontrar a regulação de parte significativa desta matéria na Instrução Normativa SRF nº 208/2002¹³¹ e, nos termos desta, ao receber dividendos, a pessoa física deve recolher o imposto mensalmente por meio do carnê-leão, que segue a tabela progressiva do imposto de renda com variações entre 0% e 27,5%; já os rendimentos de aplicação financeira no exterior estão sujeitos a uma alíquota única de 15%. Por fim, os ganhos de capital seguem a mesma regra nacional, com uma alíquota progressiva de 15% a 22% a depender do valor do ganho. As pessoas físicas estão sujeitas a regime de caixa, ou seja, não é necessário que haja remessa de recursos para o Brasil para que se ocorra o Fato Gerador, sendo ainda possível aplicar medidas contra a dupla tributação partindo da premissa de que estes rendimentos no exterior também podem estar sujeitos a alguma tributação devido a liberdade dos países na escolha de seus elementos de conexão.

Frequente se faz, também, a situação de pessoa física estrangeira que venha residir no Brasil, aonde essa deverá informar todo o seu patrimônio na primeira declaração de imposto de renda realizada. A partir do surgimento da Medida Provisória nº 2.158-35¹³², especialmente em seu art. 24 § 6º, inciso I, passou-se a isentar a tributação de ganhos decorrentes da alienação de bens e direitos que tenham adentrado ao patrimônio pessoal deste novo contribuinte brasileiro

¹³¹ _____. Instrução Normativa SRF nº 208, de 27 de setembro de 2002. Dispõe sobre a tributação, pelo imposto de renda, dos rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior e dos ganhos de capital apurados na alienação de bens e direitos situados no exterior por pessoa física residente no Brasil e dos rendimentos recebidos e dos ganhos de capital apurados no País por pessoa física não-residente no Brasil. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15079>>. Acesso em: 22 nov. 2021.

¹³² _____. Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social - COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2158-35.htm>. Acesso em: 12 jan. 2022.

antes deste ter se tornado residente do país. Tal norma também é regulada pelo decreto nº 9.580/18 – RIR ¹³³, em seu art. 154, § 6º, inciso I, e este decreto também se aplica a pessoas jurídicas.

Importante ressaltar que parte desta matéria relativa a pessoas físicas também é encontrada na Instrução Normativa SRF nº 118, de 28 de dezembro de 2000¹³⁴.

Ao se tratar de pessoas jurídicas as normas estão dispostas na Lei nº 9.249/95, por meio da qual alterou-se a legislação do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido destas. Para estas pessoas as normas são mais simples, pois os dividendos, rendimentos de aplicações financeiras e ganhos de capital, na medida em que auferidos no exterior, irão incluir-se na base de cálculo do IRPJ e da CSL.

Ainda, as pessoas jurídicas residentes que auferem rendimento no exterior possuem a obrigatoriedade de optar pela tributação por meio do lucro real. Semelhante ao que ocorre com pessoas físicas, resta importante analisar se tais rendimentos foram tributados na fonte e, se a resposta for positiva, deve-se investigar sobre a possibilidade de aplicação de medidas contra a dupla tributação. Na legislação brasileira encontramos normas para evitar a bitributação compensando-se o imposto pago no exterior no RIR/18, sendo que o art. 115¹³⁵ dispõe sobre as pessoas físicas e o art. 465¹³⁶ sobre as pessoas jurídicas.

Conforme podemos verificar na Solução de Divergência Cosit (Coordenação-Geral de Tributação) nº 8 de 2014¹³⁷, as pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido que prestam serviços no exterior restam impossibilitadas de compensar o imposto pago fora, existindo tal possibilidade apenas se houver tratado contra a bitributação entre os países envolvidos. A ausência de legislação brasileira que disponha sobre o tema pode ensejar em diversos problemas

¹³³ _____. Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm>. Acesso em 12 jan. 2022.

¹³⁴ _____. Instrução Normativa SRF nº 118, de 28 de dezembro de 2000. Dispõe sobre a tributação do ganho de capital decorrente da alienação de bens ou direitos e da liquidação ou resgate de aplicações financeiras, adquiridos em moeda estrangeira, e da alienação de moeda estrangeira mantida em espécie, de propriedade de pessoa física. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=14802>>. Acesso em: 13 jan. 2022.

¹³⁵ Art. 115. As pessoas físicas que declararem rendimentos provenientes de fontes situadas no exterior poderão deduzir, do imposto apurado na forma estabelecida no art. 79, o cobrado pela nação de origem daqueles rendimentos, desde que: I - em conformidade com o previsto em acordo ou convenção internacional firmado com o país de origem dos rendimentos, quando não houver sido restituído ou compensado naquele país; ou II - haja reciprocidade de tratamento em relação aos rendimentos produzidos no País (...)

¹³⁶ Art. 465. A pessoa jurídica poderá compensar o imposto sobre a renda incidente, no exterior, sobre os lucros, os rendimentos, os ganhos de capital e as receitas decorrentes da prestação de serviços efetuada diretamente, computados no lucro real, até o limite do imposto sobre a renda incidente, no País sobre os referidos rendimentos, ganhos de capital e receitas de prestação de serviços.

¹³⁷ _____. Solução de Divergência Cosit nº 8, de 16 de julho de 2014. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=54770>>. Acesso em: 13 jan. 2022.

e preocupações, principalmente devido a ocorrência de divergência de tratamento entre as pessoas jurídicas optantes pelo lucro real e pelo lucro presumido, situação que fere diretamente o princípio tributário da capacidade contributiva.

Insta salientar, ainda, a relação de controladas e coligadas de empresas brasileiras que auferem rendimentos no exterior. Diante de tal situação de globalização, com um progressivo aumento de mobilidade de capital, começou a se verificar a existência de alguns abusos nos planejamentos das tributações de empresas subsidiárias de grupos multinacionais situadas no exterior, causando elisão fiscal¹³⁸. Assim, após intensas alterações nas normas brasileiras, surgiu a regra *Controlled Foreign Companies* - CFC brasileira com o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, o qual dispunha que “os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados”. Ou seja, a regra CFC brasileira exibia o momento de disponibilização dos rendimentos recebidos por controladas e coligadas no exterior. Para a doutrina majoritária, o artigo foi considerado ilegal e inconstitucional desde sua origem devido a sua incompatibilidade com o art. 43 do CTN e art. 153, inc. III da CF¹³⁹.

Diante disto, ocorreram intensas discussões e modificações legislativas sobre o tema, de modo que atualmente o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35 encontra-se revogado pela Lei nº 12.973/2014¹⁴⁰. Em seu art. 77, esta última lei determina que a tributação brasileira recairia sobre “a parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros por ela auferidos”. Contudo, pondera-se que esta regra não deve ser aplicada caso o país possua tratado com o Brasil, que no geral estabelecem em seus arts. 7º sobre a ocorrência de tributação dos rendimentos das pessoas jurídicas somente no país de residência. Alguns tratados, como os assinados com a República Tcheca e Eslováquia dispõem abertamente em suas normas acerca da impossibilidade de tributação, pelo Brasil, de rendimentos indisponibilizados recebidos por pessoas coligadas e controladoras no exterior¹⁴¹.

Já em relação aos não residentes, por exclusão e em termos gerais, podemos considerar que estes são as pessoas físicas ou jurídicas que não se enquadram nos conceitos de residentes

¹³⁸ Segundo Bruno L. L. Lima, a elisão fiscal é conhecida como uma modalidade de planejamento tributário lícito, por meio do qual o sujeito passivo busca inadimplir o pagamento do tributo utilizando meios lícitos, como, por exemplo, em brechas legais.

¹³⁹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. O Imposto de Renda e os Lucros Auferidos no Exterior. In: ROCHA Valdir de Oliveira (Coord.). Grandes Questões Atuais do Direito Tributário: v. 7. São Paulo: Dialética, 2003. p. 354.

¹⁴⁰ _____. Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l12973.htm>. Acesso em: 13 jan. 2022.

¹⁴¹ ROCHA, Sérgio André. Tributação de Lucros Auferidos por Controladas e Coligadas no Exterior. 2 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 74-81.

trazidos nos artigos das Instruções Normativas mencionadas acima. Contudo este conceito também é abordado nos diplomas jurídicos brasileiros como dispõe, por exemplo, o art. 3º da Instrução Normativa SRF nº 208/2002¹⁴² para as pessoas físicas.

Para os não residentes aplica-se no Brasil o princípio da territorialidade combinado com o elemento de conexão da fonte. A fonte do rendimento é desdobrada em duas naturezas pela legislação brasileira: fonte de produção e fonte de pagamento. A fonte de produção possui como nexos causais a pertinência, de acordo com o art. 74 do RIR/18, já a fonte de pagamento possui como nexos causais a origem dos recursos, levando em consideração onde está a pessoa, e não a conta bancária, conforme art. 744 do RIR/18. Em regra, no Brasil ocorre a concomitância entre as duas fontes mencionadas, possuindo algumas exceções ao se tratar de serviços, na qual basta a fonte de pagamento, e ao se tratar de ganhos de capital, no qual basta a fonte de produção, conforme art. 18 da lei 9.249/95 e art. 26 da lei 10.833/03. Ou seja, o Brasil somente tributará a pessoa física ou jurídica não residente em relação aos lucros produzidos em território nacional.

A tributação destas pessoas, segundo Alberto Xavier¹⁴³, sujeita-se a:

(...) uma retenção exclusiva na fonte, que incide sobre os rendimentos brutos provenientes de fontes nacionais e que lhe forem pagos, creditados ou remetidos, do regime de tributação pelo qual os residentes no exterior são equiparados a residentes no Brasil, sujeitando-se às mesmas regras que a estes são aplicáveis.

Depreende-se, em regra geral, que a tributação das pessoas não residentes que auferem rendimentos no Brasil ocorre por meio de retenção do imposto de renda na fonte, ou tributação definitiva, exceto na hipótese de equiparação destas à residentes brasileiros, onde ambos receberão o mesmo tratamento. Ainda, as reduções e isenções asseguradas aos residentes não são adotadas ao se apurar o ganho de capital de pessoa não residente¹⁴⁴.

Existem algumas situações nas quais as pessoas, mesmo que não residentes, estão obrigadas a se inscreverem no Cadastro de Pessoa Física - CPF ou no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica - CNPJ. A obrigatoriedade de inscrição no CNPJ se encontra no art. 4º,

¹⁴² Art. 3º Considera-se não-residente no Brasil, a pessoa física: I - que não resida no Brasil em caráter permanente e não se enquadre nas hipóteses previstas no art. 2º; II - que se retire em caráter permanente do território nacional, na data da saída, ressalvado o disposto no inciso V do art. 2º; III - que, na condição de não-residente, ingresse no Brasil para prestar serviços como funcionária de órgão de governo estrangeiro situado no País, ressalvado o disposto no inciso IV do art. 2º; IV - que ingresse no Brasil com visto temporário: a) e permaneça até 183 dias, consecutivos ou não, em um período de até doze meses; b) até o dia anterior ao da obtenção de visto permanente ou de vínculo empregatício, se ocorrida antes de completar 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, dentro de um período de até doze meses; V - que se ausente do Brasil em caráter temporário, a partir do dia seguinte àquele em que complete doze meses consecutivos de ausência. (...)

¹⁴³ XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil. 7 ed. reformulada e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 300.

¹⁴⁴ Idem, Ibidem, p. 301.

especialmente no inciso XV, da Instrução Normativa SRF nº 1863/2018¹⁴⁵, já a inscrição no CPF consta no art. 3º, inciso II, da Instrução Normativa RFB nº 1548/2015¹⁴⁶.

Ainda, é importante ressaltar que existe a possibilidade de perda da condição de residente no Brasil uma vez que a pessoa física se ausente em caráter definitivo do país, apresentando uma declaração de saída definitiva¹⁴⁷, ou permaneça mais de 12 (doze) meses em território estrangeiro, situação na qual a perda ocorrerá de forma automática. Nesta hipótese, torna-se vantajoso realizar anteriormente a comunicação da saída definitiva¹⁴⁸, que possui um dos objetivos de evitar a incidência de obrigações principais e acessórias em países diversos, impedir a dupla tributação e desviar da possibilidade de dupla residência. Tais normas constam nos artigos da Instrução Normativa SRF nº 208/2002, alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1008/2010, e na Solução de Consulta Cosit nº 63/2021.

O montante de imposto de renda averiguado nas declarações mencionadas serão arrecadados em uma única cota, bem como os outros débitos tributários existentes e ainda não pagos. O prazo de vencimento destes será a mesma data de apresentação das declarações, exceto caso haja previsão de prazo inferior em legislação tributária interna¹⁴⁹.

Ainda, o art. 9, § 3º da Instrução Normativa SRF nº 208/2002 dispõe que, na declaração de saída definitiva, o tributo será *“apurado mediante a utilização dos valores da tabela progressiva mensal”* e *“multiplicados pelo número de meses em que o contribuinte tenha permanecido na condição de residente no Brasil”*.

¹⁴⁵ Art. 4º São também obrigados a se inscrever no CNPJ: (...) XV - entidades domiciliadas no exterior que, no País: a) sejam titulares de direitos sobre: 1. imóveis; 2. veículos; 3. embarcações; 4. aeronaves; 5. contas-correntes bancárias; 6. aplicações no mercado financeiro ou de capitais; ou 7. participações societárias constituídas fora do mercado de capitais; b) realizem: 1. arrendamento mercantil externo (leasing); 2. afretamento de embarcações, aluguel de equipamentos e arrendamento simples; ou 3. importação de bens sem cobertura cambial, destinados à integralização de capital de empresas brasileiras; (...)

¹⁴⁶ Art. 3º Estão obrigadas a inscrever-se no CPF as pessoas físicas: II - residentes no Brasil ou no exterior que: a) praticarem operações imobiliárias de quaisquer espécies no Brasil; b) possuírem, no Brasil, contas bancárias, de poupança ou de investimentos; c) operarem no mercado financeiro ou de capitais no Brasil, inclusive em bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhados; ou d) possuírem, no Brasil, bens e direitos sujeitos a registro público ou cadastro específico, incluídos imóveis, veículos, embarcações, aeronaves, instrumentos financeiros e participações societárias ou no mercado de capitais;

¹⁴⁷ A declaração de saída definitiva será apresentada no mesmo período da declaração do imposto de renda, ou seja, nos meses de março e abril do ano subsequente a ausência. Ela retroagirá à data de saída do país e promoverá o ajuste para pagamento do imposto de renda devido no período em que a pessoa física estava como residente no Brasil.

¹⁴⁸ Esta comunicação possui caráter precário e pode ser apresentada até o último dia de fevereiro do ano subsequente à ausência. Assim, ela possibilita que haja a comprovação da não residência antes do prazo necessário para se apresentar a declaração de saída definitiva.

¹⁴⁹ LENTZ, Guilherme Speroni; et. al. Tributação Sobre a Renda Auferida no Exterior por Residentes e não Residentes no Brasil. Revista Eletrônica de Contabilidade: Santa Maria, 2012. v. 6. n. 1. p. 50. Disponível em: <https://periodicos.ufsm.br/contabilidade/article/view/46>. Acesso em: 21 jan. 2022.

Já a mencionada dupla residência ocorre quando uma pessoa ainda possui a condição de residente tanto no Brasil como no país estrangeiro e, nestes casos, adota-se o art. 4º da convenção modelo da OCDE como regra para desempate (*tie-breaker rules*). De acordo com o artigo, o desempate ocorre seguindo a ordem de: local de habitação permanente, centro de interesses vitais, permanência habitual, nacionalidade e, por fim, comum acordo entre os países. Tais conceituações são amplamente debatidas na doutrina brasileira.

Este assunto foi objeto do acórdão nº 2201-003.748 proferido pelo relator do Carf Carlos Alberto do Amaral Azeredo, em 05/07/2017, conhecido como Caso Dario Conca, no qual utilizaram as regras de desempate do art. 4º para definir o contribuinte como residente fiscal chinês. Segue trecho do acórdão proferido:

(...)Assim, identifico como incontestado que, nos termos do Acordo internacional celebrado, a condição de residente do recorrente na China, pois ainda que se considere que este também manteve habitação em caráter permanente no Brasil, não há dúvidas de que, no curso do contrato em tela, é na China que o atleta mantém estreitas relações pessoais e econômicas. (...) Assim, sejam os rendimentos decorrentes ou não de vínculo empregatício, considerando que o Acordo para evitar bitributação celebrado entre o Brasil e a China revoga ou modifica a legislação interna, entendo que merece acolhida o pleito recursal, pois há que se reconhecer a condição de residente na China no curso do contrato celebrado, o que afasta a tributação no Brasil dos rendimentos oriundos do exterior¹⁵⁰.

A perda da condição de residente no Brasil, entretanto, é tratada de forma diferente ao realizar a mudança para países com regime de tributação favorecida ou para países com regime fiscal privilegiado, relacionados na já mencionada Instrução Normativa RFB nº 1.037/2010. Segundo o art. 27 da Lei 12.249/2010¹⁵¹, o contribuinte somente deixará de ser residente brasileiro quando comprovar “*I - ser residente de fato naquele país ou dependência; ou II - sujeitar-se a imposto sobre a totalidade dos rendimentos do trabalho e do capital, bem como o efetivo pagamento desse imposto*”.

Relevante se faz, também, a abordagem sobre a situação de pagamento proveniente do Brasil para beneficiário localizado no exterior. Nesta hipótese, deve-se verificar sobre a existência de tratados para se evitar a dupla tributação entre o Brasil e o país do beneficiário, aplicando-se necessariamente os termos deste; contudo, inexistindo tratado entre os países,

¹⁵⁰ _____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Acórdão nº 2201-003.748. Direito De Imagem. Aspecto Patrimonial. Possibilidade De Cessão. Rendimentos Do Exterior. China. Recorrente: Dario Leonardo Conca. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Carlos Alberto do Amaral Azeredo, 05 de julho de 2017. P. 802. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 20 jan. 2022.

¹⁵¹ _____. Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/lei/l12249.htm>. Acesso em: 20 jan. 2022.

aplicar-se-á as regras gerais de tributação, que podem variar de acordo com algumas especificidades. Em regra, o pagamento para pessoa física estará sujeito a retenção de 25% de imposto de renda retido na fonte, sendo essa porcentagem equivalente a 15% para pessoas jurídicas e 25% para pessoas residentes em países com regime de tributação favorecida¹⁵².

No entanto, nos termos dos artigos 12, 17 e 18 da Instrução Normativa SRF nº 208/2002, ao realizar pagamento de valores para beneficiários no exterior que estejam a serviço do País, de autarquias ou de repartições do Governo brasileiro, a retenção será diferenciada. Se a pessoa física for residente brasileira, ainda que ausente do país para a prestação de serviços, esta será considerada como residente para fins tributários, de modo que apenas 25% dos valores pagos serão tributáveis no Brasil e os outros 75% serão considerados rendimentos não tributáveis. Todavia, se a pessoa física for não residente contratada por autarquias ou repartição do Governo brasileiro, situada fora do território nacional, como assalariado ou não, haverá uma isenção do imposto de renda retido na fonte com relação ao pagamento realizado à essa pessoa.

Por fim, um assunto relevante trata-se da incidência de imposto de renda retido na fonte sobre bens provenientes de doação ou herança para não residente. A inviabilidade desta cobrança era determinada no art. 690, inciso III, do RIR/1999, contudo este foi substituído pelo art. 744 do RIR/2018, que deixou de prever essa impossibilidade e gerou incertezas e dúvidas sobre esta aplicação.

Visando solucionar as divergências, tal questão foi tema da Solução de Consulta Cosit nº 309 de 26 de dezembro de 2018¹⁵³, na qual dispôs que os rendimentos provenientes de doação a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior sujeitam-se sim ao imposto de renda retido na fonte, com alíquota de 15% ou de 25% se a pessoa se localizar em país com regime de tributação favorecida. Contudo, trata-se de um tema polêmico que ainda gera diversos debates e divergências.

2.2. TRATADOS TRIBUTÁRIOS CELEBRADOS COM O BRASIL

Anteriormente, e de maneira geral, o direito dos tratados fundamentava-se tão somente em práticas costumeiras, sem qualquer formalidade ou obediência legal, cuja observância se

¹⁵² _____. Tributação do não residente. Receita Federal. Publicado em 04/02/2021. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/meu-imposto-de-renda/preenchimento/tributacao-do-nao-residente>>. Acesso em: 21 jan. 2022.

¹⁵³ _____. Solução de Consulta Cosit nº 309, de 26 de dezembro de 2018. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97808&visao=anotado>>. Acesso em: 21 jan. 2022.

dava tão somente em relação aos princípios da boa-fé e do pacta sunt servanda. Não se sabe ao certo como, nem a partir de quando, o direito dos tratados passou a compreender, esclarecer e uniformizar temas sobre diversas questões significativas que parecem ter sido potencialmente valoradas ao longo dos anos percorridos da história, dentre os quais se podem citar: a forma como as partes se negociam e por meio de qual órgão; qual o gênero da matéria a ser negociada; como as partes se manifestam acerca da concordância ou convalidação posterior da matéria debatida em determinado tratado; como efetivamente pregam seu compromisso para com o cumprimento daquele tratado; que efeitos os tratados firmados efetivamente produzem sobre os pactuantes e sobre os próprios terceiros; e quais formas podem ser adotadas para que se possa alterar ou extinguir os deveres firmados.¹⁵⁴

Nas palavras de Francisco Rezek¹⁵⁵, a primeira evidência de um acordo internacional bilateral refere-se a um tratado que versava sobre a paz entre o rei dos hititas e o faraó egípcio da XIX^a dinastia. Esse tratado milenar, acredita-se que firmado entre 1280 e 1272 a.C., buscou regular diversos temas entre os dois reinos, como compromissos, alianças contra terceiros inimigos comuns, relações comerciais, imigração e extradição de indivíduos. Cumpre esclarecer que o tratado firmado entre as partes possuiu inclusive consequências de caráter cultural e social, tendo em vista a confluência dos costumes e a própria utilização do idioma em comum a partir da formalização do acordo. Relatos históricos demonstram que os povos egípcios e hititas cumpriram à risca as disposições contratuais firmadas, mesmo durante a decadência de ambos os reinos, apresentando estrita lealdade quanto ao compromisso bilateral assumido por ambos.

Especificamente quanto aos tratados que versam sobre a matéria tributária, pode-se dizer que os mais rebuscados tratados internacionais começaram a ser formalmente firmados ainda no final do século XIX, mediante a realização de mútuas concessões entre dois ou mais Estados, visando principalmente mitigar a bitributação. No entanto, naquela época o Direito Internacional ainda não possuía tamanha representatividade no cenário mundial, de modo que países com poucas relações comerciais não firmavam pactos internacionais de natureza tributária entre si, especialmente pela ausência de informações e de costumes neste sentido. Em decorrência destas circunstâncias, cumpre esclarecer que os primeiros tratados internacionais que versaram sobre Direito Tributário foram firmados entre Estados que possuíam íntima

¹⁵⁴ REZEK, Francisco. Direito Internacional Público – Curso Complementar. Editora Saraiva, 17^a ed. São Paulo: 2018, p. 10.

¹⁵⁵ *Ibidem*, p. 10.

relação comercial, seja em razão de sua contingência limítrofe ou propriamente pela afinidade política.¹⁵⁶

O autor Luís Eduardo Schoueri¹⁵⁷ explica exatamente a motivação desses tratados e a forma como se deu tal fenômeno:

Já no final do século XIX, passaram os Estados a adotar acordos bilaterais para evitar a bitributação da renda. No começo, tratava-se de Estados com uma relação muito estreita, ou mesmo membros de uma federação (assim, a convenção entre a Prússia e a Saxônia, sobre impostos diretos, celebrada em 16.4.1869; entre a Áustria e a Hungria, sobre a tributação de empresas, de 18.12.1869/7.1.1870; o tratado para afastar a bitributação, celebrado entre Prússia e Áustria, em 21.6.1899). Com o encerramento da Primeira Guerra, começou a se construir uma rede de tais acordos na Europa central (assim, Itália e Alemanha celebraram tal acordo em 1925); Inglaterra e Estados Unidos ainda tinham, na época, uma postura mais tímida (a Inglaterra celebrou um acordo com a Irlanda, em 1922/28 e os Estados Unidos celebraram um tratado, de alcance parcial, com a França, em 1932 e com o Canadá, em 1936), fenômeno que acabou se alastrando pelo resto do mundo, a partir do fim da Segunda Guerra.

Os tratados que versam sobre Direito Tributário, firmados em sua grande maioria visando impedir a bitributação, foram implementados após a realização de amplos debates pela comunidade mundial ao longo da história, e merecem ser lembrados para que sejam compreendidas as circunstâncias que remontam os estudos que tornaram a pactuação de acordos desta natureza necessários e eficientes para regulação da ordem jurídica mundial.

Pode-se dizer que o marco inicial das discussões formais sobre bitributação internacional trata-se de um parecer, solicitado pela Seção Financeira da Comissão Econômica e Financeira da Sociedade das Nações, e elaborado pelo funcionário público britânico, especialista em finanças internacionais, Basil Phillott Blackett em 15 de janeiro de 1921. O referido documento apontou a existência de superposição de impostos e a nítida intenção de territórios do Império Britânico em se esquivar da bitributação. Mais tarde, entre os anos de 1926 e 1927, após realização de estudos por outros especialistas em finanças públicas e administração fiscal de alguns países (dentre os quais se incluíam Estados europeus e Estados Unidos da América), o comitê da Sociedade das Nações Unidas apresentou quatro modalidades de acordo que versavam sobre temas de bitributação quais sejam: impostos diretos, impostos decorrentes de sucessões, de assistência administrava e assistência judiciária. Esses modelos de

¹⁵⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. Tratados e Convenções internacionais sobre tributação. Direito tributário atual, v. 17. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário: Dialética, 2003, p. 27. Disponível em: <<https://repositorio.usp.br/item/001632511>>. Acesso em: 19 mai. 2023.

¹⁵⁷ *Ibidem*, p. 27.

acordos foram ratificados por mais de 28 (vinte e oito) países no mundo todo, dentre os quais figuraram inclusive alguns Estados que não faziam parte da sociedade.¹⁵⁸

Os estudos acerca da temática desencadearam diversas discussões em cenário internacional, especialmente sobre a existência de bitributação e sobre a eficaz maneira de erradicação. O marco mais pertinente teria se dado em 1956 com a instituição do Comitê Fiscal na Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômicos, antiga Organização Europeia de Cooperação Econômica:

(...) foi instituído o Comitê Fiscal da então denominada Organização Europeia de Cooperação Econômica (OECE), com o mandato de apresentar um novo modelo de acordo de bitributação. A OECE foi substituída, em 1961, pela Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômicos (OCDE) e, em 6 de julho de 1963, o Comitê Fiscal concluiu seus trabalhos com um relatório e um anexo, no qual fazia constar um modelo de acordo de bitributação no qual, à semelhança do modelo de Londres, prevalecia a tributação pelo Estado da residência. O Comitê Fiscal converteu-se, em 1971, no até hoje existente Comitê para Assuntos Fiscais, continuando a trabalhar em seu modelo e em seus comentários, revisados, pela primeira vez, em 1977 (criando-se o modelo de 1977) e, a partir de 1991, considerando-se a constante evolução, decidiu-se adotar um modelo em folhas soltas, com revisões periódicas desde 1992. O modelo da OCDE teve uma influência marcante nos acordos de bitributação celebrados (...)¹⁵⁹

A antiga OECE foi fundamental para dirimir e uniformizar algumas questões existentes acerca da temática, bem como para determinar o próprio conceito de bitributação adotado atualmente pelo cenário mundial, e que será posteriormente abordado. O Comitê fiscal, atualmente intitulado Comitê para Assuntos Fiscais, possuía especificamente a tarefa de discutir e formular um novo modelo de acordo que versasse sobre bitributação entre Estados, tendo o referido comitê concluído seus trabalhos em 1963, mediante a apresentação de uma proposta modelo que abarcava a hipótese de tributação na residência, uma convenção-modelo que continua a ser atualizada e muito utilizada por diversos Estados em todo o âmbito internacional.¹⁶⁰

Importante ressaltar a existência de algumas diferenciações entre tratados que versam sobre a matéria tributária e aqueles que disciplinam a matéria mesmo sem ter em sua essência tal finalidade. Os primeiros se tratam efetivamente daqueles tratados ou acordos internacionais que buscam disciplinar a matéria tributária de dois ou mais Estados, elaborados e criados com a única finalidade de dirimir ou uniformizar questões tributárias, sendo em sua imensa maioria

¹⁵⁸ *Ibidem*, p. 28.

¹⁵⁹ *Ibidem*, p. 29.

¹⁶⁰ PINTO, Gustavo Mathias Alves. *Tratados Internacionais em Matéria Tributária e sua Relação com o Direito Interno no Brasil*. Revista de Direito GV. São Paulo: jan. – jun. 2008, p. 141. Disponível em: <<https://doi.org/10.1590/S1808-24322008000100007>>. Acesso em: 15 mai. 2023.

aqueles que abarcam a questão da bitributação. Por outro lado, existem os tratados ou acordos internacionais que acabam por contemplar, mesmo que de forma acessória ou subsidiária, questões capazes de afetar a seara tributária entre os Estados, tais como aqueles que versem sobre questões diplomáticas e consulares que acabam por ter reflexos tributários entre os Estados¹⁶¹.

No Brasil, a assinatura de tratados que versassem efetivamente sobre natureza tributária ou que refletissem, de forma eventual ou acessória, nesta área, iniciou-se na década de 1960, objetivando eliminar a bitributação sobre a renda. O país possui, atualmente, 37 (trinta e sete) tratados com países estrangeiros para evitar a dupla tributação, sendo uma quantidade relativamente pequena do ponto de vista internacional. Todos os tratados foram formados de forma bilateral entre o Brasil e os seguintes países: África do Sul, Alemanha, Argentina, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, China, Coreia do Sul, Dinamarca, Emirados Árabes Unidos, Equador, Eslováquia, Espanha, Filipinas, Finlândia, França, Hungria, Índia, Israel, Itália, Japão, Luxemburgo, México, Noruega, Países Baixos, Peru, Portugal, República Tcheca, Rússia, Suécia, Suíça, Singapura, Trinidad e Tobago, Turquia, Ucrânia e Venezuela¹⁶².

O primeiro tratado assinado foi com o Japão, no ano de 1967, já os mais novos foram realizados com Emirados Árabes, Suíça e Singapura, sendo este último o mais recente, promulgado em junho de 2022 pelo ex-Presidente da República Jair Messias Bolsonaro por meio do Decreto nº 11.109, de 29 de junho de 2022¹⁶³. Tais tratados possuem uma característica positiva uma vez que, segundo a Instrução Normativa RFB nº 1.037/2010¹⁶⁴, os Emirados Árabes são considerados paraísos fiscais. Já a Suíça e Singapura detêm de regimentos fiscais favorecidos para certas categorias societárias.

Salienta-se que a grande maioria dos Estados com os quais o Brasil possui tratados de natureza tributária são países situados na América Latina, com finalidade de potencializar o tráfego internacional de cidadãos e fluxo econômico de mercadorias e serviços, extinguindo qualquer barreira de natureza tributária para impulsionar o crescimento dos países com relações

¹⁶¹ *Ibidem*, p. 139.

¹⁶² _____. Acordos para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao>>. Acesso em: 12 nov. 2021.

¹⁶³ _____. Decreto nº 11.109, de 29 de junho de 2022. Promulga o Acordo entre a República Federativa do Brasil e a República de Singapura para Eliminar a Dupla Tributação em Relação aos Tributos sobre a Renda e Prevenir a Evasão e a Elisão Fiscais e seu Protocolo, firmados em Singapura, em 7 de maio de 2018. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2022/decreto/D11109.htm>. Acesso em: 12 jun. 2023.

¹⁶⁴ _____. Instrução Normativa RFB nº 1037, de 04 de junho de 2010. Relaciona países ou dependências com tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=16002>>. Acesso em: 12 nov. 2021.

contíguas e do próprio bloco econômico. Esses acordos ampliam a fronteira econômica tributária dos países e facilita a vasão de capitais e pessoas.

Todos os tratados firmados com esses países visam impedir a bitributação e prevenir a evasão fiscal de matéria de imposto de renda. Com à Argentina, as convenções e suas respectivas matérias foram introduzidas ao ordenamento jurídico brasileiro por meio do Decreto Legislativo nº 74/1981¹⁶⁵, Decreto nº 87.976/1982¹⁶⁶, bem como por meio da Portaria do Ministério da Fazenda nº 22/1983¹⁶⁷. Com relação à Venezuela, citam-se o Decreto Legislativo nº 559/2010¹⁶⁸ e o Decreto nº 8.336/2014¹⁶⁹. Já com relação ao Chile e Equador, podem ser citados, respectivamente, o Decreto Legislativo nº 331/2003¹⁷⁰, o Decreto nº 4.852/2003¹⁷¹, a Portaria do Ministério da Fazenda nº 285/2003¹⁷², o Decreto Legislativo nº 4/1986¹⁷³ e o

¹⁶⁵ _____. Decreto Legislativo nº 74, de 05 de dezembro de 1981. Aprova o texto da Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, firmada entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Argentina, em Buenos Aires, a 17 de maio de 1980. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decleg/1980-1987/decretolegislativo-74-5-dezembro-1981-360472-publicacaooriginal-1-pl.html>>. Acesso em: 19 jul. 2023.

¹⁶⁶ _____. Decreto nº 87.976, de 22 de dezembro de 1982. Promulga a Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Argentina destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/atos/decretos/1982/d87976.html>. Acesso em: 19 nov. 2022.

¹⁶⁷ _____. Portaria MF nº 22, de 25 de janeiro de 1983. Métodos de aplicação da Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Argentina destinada a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre a renda. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=60839>>. Acesso em: 19 jul. 2023.

¹⁶⁸ _____. Decreto Legislativo nº 559, de 27 de junho de 2009. Aprova o texto da Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Bolivariana da Venezuela para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda, assinada em Caracas, em 14 de fevereiro de 2005. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decleg/2010/decretolegislativo-559-6-agosto-2010-607803-norma-pl.html>>. Acesso em: 19 jul. 2023.

¹⁶⁹ _____. Decreto nº 8.336, de 12 de novembro de 2014. Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Bolivariana da Venezuela para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, firmada em Caracas, em 14 de fevereiro de 2005. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/decreto/d8336.htm>. Acesso em: 19 jul. 2023.

¹⁷⁰ _____. Decreto nº 331, de 23 de julho de 2003. Aprova o texto da Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República do Chile destinada a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em relação ao Imposto sobre a Renda, celebrada em Santiago, em 3 de abril de 2001. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decleg/2003/decretolegislativo-331-22-julho-2003-494165-convencao-1-pl.html>>. Acesso em: 19 jul. 2023.

¹⁷¹ _____. Decreto nº 4.852, de 02 de junho de 2003. Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República do Chile Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Relação ao Imposto sobre a Renda, de 3 de abril de 2001. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2003/D4852.htm>. Acesso em 19 jul. 2023.

¹⁷² _____. Portaria MF nº 285, de 18 de novembro de 2003. Métodos de aplicação da Convenção destinada a evitar a dupla tributação e a prevenir a evasão fiscal em relação ao imposto sobre a renda, assinada pela República Federativa do Brasil com a República do Chile. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/chile/portaria-mf-n-o-285-de-18-de-novembro-de-2003>>. Acesso em: 19 jul. 2023.

¹⁷³ _____. Decreto Legislativo nº 4, de 21 de março de 1986. Aprova o texto da Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Equador, celebrado em Quito, a 26 de maio de 1983. Disponível em:

Decreto nº 95.717/1988¹⁷⁴. Com o México, tem-se o Decreto Legislativo nº 58/2006¹⁷⁵, o Decreto nº 6.000/2006¹⁷⁶, a Portaria do Ministério da Fazenda nº 38/2007¹⁷⁷, o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 1/2007¹⁷⁸ e o Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 22/2008¹⁷⁹. Por fim, com relação ao Peru, podem ser citados o Decreto Legislativo nº 500/2009¹⁸⁰, o Decreto nº 7.020/2009¹⁸¹ e a Portaria MF nº 553/2010¹⁸² que também versa sobre a matéria.¹⁸³

<<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decleg/1980-1987/decretolegislativo-4-20-marco-1986-356534-convencao-1-pl.html>>. Acesso em 19 jul. 2023.

¹⁷⁴ _____. Decreto nº 95.717, de 11 de fevereiro de 1988. Promulga a Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda entre a República Federativa do Brasil e a República do Equador. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1980-1989/D95717.htm>. Acesso em: 19 jul. 2023.

¹⁷⁵ _____. Decreto 58, de 18 de abril de 2006. Aprova o texto da Convenção entre os Governos da República Federativa do Brasil e dos Estados Unidos Mexicanos Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Relação aos Impostos sobre a Renda, assinada na Cidade do México, em 25 de setembro de 2003. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decleg/2006/decretolegislativo-58-17-abril-2006-541786-norma-pl.html>>. Acesso em: 19 jul. 2023.

¹⁷⁶ _____. Decreto nº 6.000, de 26 de dezembro de 2006. Promulga a Convenção entre os Governos da República Federativa do Brasil e dos Estados Unidos Mexicanos Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Relação aos Impostos sobre a Renda, celebrada na Cidade do México, em 25 de setembro de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/decreto/D6000.htm>. Acesso em: 19 jul. 2023.

¹⁷⁷ _____. Portaria MF nº 38, de 21 de fevereiro de 2007. Métodos de aplicação da Convenção destinada a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em relação aos impostos sobre a renda celebrada pela República Federativa do Brasil com os Estados Unidos Mexicanos. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=21832&visao=anotado#:~:text=MF%20n%C2%BA%2038%2F2007&text=M%C3%A9todos%20de%20aplica%C3%A7%C3%A3o%20da%20Conven%C3%A7%C3%A3o,com%20os%20Estados%20Unidos%20Mexicanos>>. Acesso em: 19 jul. 2023.

¹⁷⁸ _____. Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 01, de 01 de março de 2007. Dispõe sobre a aplicação de dispositivos da Convenção entre a República Federativa do Brasil e os Estados Unidos Mexicanos destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Relação aos Impostos sobre a Renda. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=5545&visao=anotado>>. Acesso em: 19 jul. 2023.

¹⁷⁹ _____. Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 22, de 01 de fevereiro de 2008. Dispõe sobre a aplicação de dispositivos da Convenção entre os Governos da República Federativa do Brasil e dos Estados Unidos Mexicanos destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Relação aos Impostos sobre a Renda. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=5694&visao=anotado>>. Acesso em: 19 jul. 2023.

¹⁸⁰ _____. Decreto Legislativo nº 500, de 11 de agosto de 2009. Aprova o texto da Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República do Peru para Evitar Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal com Relação ao Imposto sobre a Renda, celebrado em Lima, em 17 de fevereiro de 2006. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/peru/decreto-legislativo-no-500-de-10-de-agosto-de-2009>>. Acesso em: 19 jul. 2023.

¹⁸¹ _____. Decreto Legislativo nº 7.020, de 27 de novembro de 2009. Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República do Peru para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal com Relação ao Imposto sobre a Renda, firmada em Lima, em 17 de fevereiro de 2006. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d7020.htm#:~:text=DECRETO%20N%C2%BA%207.020%2C%20DE%2027,17%20de%20fevereiro%20de%202006>. Acesso em: 19 jul. 2023.

¹⁸² _____. Portaria MF nº 553, de 25 de nov. de 2010. Métodos de aplicação da Convenção destinada a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em relação ao imposto sobre a renda celebrada pela República Federativa do Brasil com a República do Peru. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=28650>>. Acesso em: 19 jul. 2023.

¹⁸³ SANTOS. Jazam. A dupla tributação no imposto sobre a renda das pessoas físicas nos países-membros do Mercosul: aplicação das convenções sob uma leitura a partir da Teoria da Argumentação Jurídica – A Nova

Por meio dos tratados celebrados os Estados optaram por igualar as alíquotas e as bases de cálculos de determinados tributos entre si, impedindo que determinado contribuinte necessite pagar um mesmo imposto em duplicidade, em benefício de dois países distintos. Em linhas gerais, o contribuinte de determinado país não precisará se preocupar com a alíquota ou base de cálculo do tributo atinente àquela operação ou àquele fato gerador no Estado parceiro, tendo em vista que os valores pagos a um determinado país serão equivalentes, igualados, sem que seja necessário realizar novo pagamento ou mesmo custear qualquer complementação aos montantes que seriam cobrados pelo Estado parceiro. Esses acordos, portanto, não proíbem somente a bitributação, que será melhor abordada adiante, mas também o isento do pagamento de qualquer diferença monetária a título de complementação, tendo em vista que dois ou mais Estados podem ter optado por tributar determinado fato gerador de maneira diferente. Deste modo, como exemplo, caso o pagamento do tributo ao país de importação tenha sido inferior ao devido no país que receberá a mercadoria, o contribuinte ficará isento de pagar quaisquer diferenças, obviamente desde que haja tratamento igualitário.

Os tratados mais recentes apresentam em seu corpo uma cláusula que dispõe acerca da troca de informações complexas, em estrita semelhança à cláusula contida no art. 26 da Convenção Modelo da OCDE¹⁸⁴, que visa claramente estreitar as relações entre os países acordantes inclusive no que concerne ao intercâmbio de informações ditas como sigilosas referentes aos seus respectivos cidadãos. Tal movimento tem se tornado necessário e indispensável à luz da atualidade, tendo em vista o pressuposto de cooperação entre dois ou mais Estados, inclusive com a finalidade de combater condutas criminosas.¹⁸⁵

Já em relação ao modelo dos tratados internacionais tributários adotados pelo Brasil, apesar de não se confundirem, estes seguem, na maioria de suas cláusulas, o modelo da

Retórica de Perelman. Tese de Doutorado apresentada à Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-graduação em Direito. Florianópolis: 2019, p. 107/110.

¹⁸⁴ Artigo 26.º. 1. As autoridades competentes dos Estados contratantes trocarão entre si a informação previsivelmente relevante para aplicar as disposições da Convenção ou para administrar ou por em vigor as leis internas dos Estados contratantes, das suas subdivisões políticas ou autarquias locais, na medida em que a tributação nelas prevista não seja contrária à Convenção. A troca de informações não é restringida pelo disposto nos Artigos 1.º e 2.º. 2. Qualquer informações recebida, nos termos do parágrafo 1.º, por um Estado contratante, será considerada secreta do mesmo modo que a informação obtida com base na legislação interna desse Estado e só poderá ser comunicada às pessoas ou autoridades (incluindo tribunais e autoridades administrativas) encarregadas da liquidação ou cobrança impostos referidos no primeiro período, ou dos procedimentos declarativos ou executivos relativos a estes impostos, ou da decisão de recursos referentes a estes impostos. Essas pessoas ou autoridades utilizarão as informações assim obtidas apenas para os fins referidos. Essas informações podem ser reveladas em audiências públicas de tribunais ou em decisões judiciais. (...)

¹⁸⁵ VALADÃO. Marco Aurélio Pereira. Troca de Informações com Base em Tratados Internacionais: Uma Necessidade e uma Tendência Irreversível. Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário, v. 4, n. 2, jul./dez. de 2009, p. 10. Disponível em: < <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rdiet/article/view/4510>>. Acesso em: 15 mai. 2023.

Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)¹⁸⁶. Apesar de ainda não ser membro da organização, em 2017 o Brasil solicitou sua admissão¹⁸⁷.

Insta salientar que em 07 de abril de 2005 foi denunciado, pela Alemanha, o tratado que esta possuía com o Brasil, cessando sua vigência em 01 de janeiro de 2006, conforme Ato Declaratório Executivo SRF nº 72/2005¹⁸⁸. Assim, restam ausentes de tratados com o Brasil alguns países com forte peso econômico mundial e que possuem ampla influência no mercado internacional, tais sejam Alemanha, Estados Unidos e Reino Unido.

Diante de suas divergências, o Brasil e estes Estados Estrangeiros não conseguiram, ainda, firmar um tratado para evitar a bitributação internacional, de modo que possuem apenas um tratamento de reciprocidade. Por meio deste tratamento a República Federativa do Brasil autoriza que seja aplicado o método do crédito, concedendo um valor para compensar o montante pago em imposto no exterior, contudo, este só será aplicado se o outro país envolvido também prever tal tratamento em seu ordenamento jurídico. Especificamente no caso destes três países, a Receita Federal brasileira não exige que seja provada reciprocidade para que esta seja concedida¹⁸⁹.

O princípio da reciprocidade é um instrumento fundamental para regulação de matérias que versem sobre natureza tributária entre dois ou mais Estados que não possuem acordos internacionais entre si. Por meio desta relação, procura-se estabelecer equilíbrio nas relações entre os governos, de modo que se conceda tratamento igualitário entre cidadãos de determinado Estado que estão submetidos, ainda que em curto período de tempo ou por qualquer relação que seja, ao dever de pagar tributos em outro país.¹⁹⁰ Este princípio visa uniformizar o tratamento entre Estados distintos, de modo a conceder benefícios, isenções e imunidades dentre si de forma isonômica e igualitária.

¹⁸⁶ Além do modelo da OCDE, temos como importantes o modelo da ONU e o modelo dos EUA, que são adotados em vários tratados contra a dupla tributação celebrados no campo internacional. (ROCHA, 2020, p. 34)

¹⁸⁷ ROCHA, Sérgio André. Acesso do Brasil à OCDE e a Política Fiscal Internacional Brasileira. Boletim de Economia e Política Internacional – BEPI. n. 28. Set./Dez. 2020. P. 29-30. Disponível em: < <http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/10540> >. Acesso em: 16 dez. 2021.

¹⁸⁸ _____. Ato Declaratório Executivo SRF nº 72, de 22 de dezembro de 2005. Dispõe sobre a data do término de vigência do Acordo para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital firmado entre o Brasil e Alemanha. Disponível em: < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=5216&visao=anotado> >. Acesso em: 12 nov. 2021.

¹⁸⁹ SILVA, Lauriana de Magalhães. Tratados Internacionais Sobre Dupla Tributação da Renda e Suas Consequências na Tributação dos Rendimentos Obtidos no Exterior por Pessoas Jurídicas com Domicílio no Brasil. Revista do Curso de Mestrado da Universidade Católica de Brasília: Brasília, 2007. v. 1, n. 2. P. 45. Disponível em: < <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rvmd> >. Acesso em: 15 dez. 2021.

¹⁹⁰ AGUADO. Juventino de Castro; HERINGER. Helimara Moreira Lamounier. Princípio da Reciprocidade: A (IN)aplicabilidade deste princípio à questão religiosa. Anais do V Congresso Brasileiro de Processo Coletivo e Cidadania, n. 5, p. 520-536, out. 2017. ISSN 2358-1557. Disponível em: <<https://revistas.unaerp.br/cbpcc/article/view/963/952>>. Acesso em: 19 mai. 2023.

Se por um lado os tratados internacionais visam tornar as alíquotas de determinado produto ou serviço equivalentes entre si, o tratamento por reciprocidade apenas acaba por permitir a compensação dos tributos já pagos em outro Estado, fundamentando-se na competência tributária ativa deste. O tratamento de reciprocidade não afasta somente a bitributação, mas acaba por regular questões como imunidades tributárias e forma de tributação entre países sem que haja efetivamente a necessidade de pactuação formal e positiva de tratado de direito internacional, fazendo com que estados ofereçam muitas vezes concessões ou adotem medidas mais severas buscando igualar e retribuir o tratamento que recebem de seu parceiro político ou comercial. Esse movimento demonstra que dois ou mais países podem acordar tacitamente determinada conduta, com embasamento no poder (ou não) de tributar, visando estreitar suas relações com semelhantes.

2.3. ANÁLISE DA APLICABILIDADE DA LEI DE CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA DE CONTAS ESTRANGEIRAS NA ORDEM INTERNA BRASILEIRA

A sigla FATCA, que possui como significado “*Foreign Account Tax Compliance Act*” (em português, Lei de Conformidade Fiscal de Contas Estrangeiras), trata-se de lei federal norte-americana de conformidade tributária para contas estrangeiras em que o principal objetivo é evitar a evasão fiscal nos Estados Unidos (EUA).

A referida lei foi aprovada em 2009 pelo Comitê do Senado dos Estados Unidos para Assuntos de Finanças – *U.S Senate Finance Committee* e pelo Comitê Chefe de Elaboração Legislativa Tributária da Câmara Norte-Americana – *House Committee on Ways and Means*, sendo posteriormente promulgada em 2010. O objetivo principal era o de estimular a criação de empregos nos Estados Unidos após a crise econômica global que assolou a população mundial.

Insta ressaltar que a Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) desempenhou papel fundamental no sentido de defender a quebra de sigilo bancário desde 1998, realizando estudo aprofundado junto aos países-membros para combate à corrupção e também lavagem de dinheiro. Em 2000, a referida organização publicou relatório demonstrando questões relevantes, como a necessidade de rever as políticas e as práticas que impedem as autoridades fiscais de países-membros de terem acesso a informações bancárias, atentando-se à troca de informações fiscais acerca de assuntos criminais importantes,

encorajando ainda os países que ainda não eram membros da organização a possibilitar o acesso à informação bancária para todo e qualquer fim fiscal¹⁹¹.

Assim, em breve síntese, o FATCA é um instrumento legal resultado de uma política agressiva de combate à evasão fiscal por pessoas físicas e jurídicas norte-americanas, que determina uma obrigação para que as instituições financeiras e não financeiras de todo o mundo enviem relatórios mensais ao Serviço da Receita Federal dos Estados Unidos ou *IRS – Internal Revenue Service*, contendo informações financeiras de cidadãos, empresas e corporações situadas fora dos Estados Unidos¹⁹².

O objetivo principal do FATCA é ampliar a capacidade do *IRS* em detectar os sonegadores de impostos, impossibilitando que as *FFI's* (instituições financeiras estrangeiras) e *NFFE's* (entidades não financeiras estrangeiras) escondam seus ativos em contas de investimentos externos, devendo estas cumprirem diversas regras de declaração de informações fiscais e retenção na fonte. Entretanto, algumas *FFI's* estão isentas de retenção na fonte do FATCA, as chamadas “usufrutuárias isentas”, sendo estas: governos estrangeiros e suas subdivisões políticas, agências e órgãos de administração indireta; organizações internacionais e agências ou órgãos de administração indireta por elas controlados integralmente; bancos centrais estrangeiros; governos de possessões norte-americanas; alguns planos de aposentadoria estrangeiros e algumas entidades totalmente controladas por um ou mais usufrutuários isentos.¹⁹³

Neste passo, de acordo com o próprio *IRS*, o FATCA constitui-se como um esforço norte-americano para combater a evasão fiscal de *United States Persons*¹⁹⁴ detentoras de contas e outros ativos financeiros¹⁹⁵, como no caso de como *offshore*¹⁹⁶.

¹⁹¹ GUIMARÃES, Vasco Branco. O segredo bancário - uma interpretação dos estudos da OCDE. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coords.). Sigilos bancário e fiscal: homenagem ao jurista José Carlos Moreira Alves. 2.ed. Belo Horizonte: Fórum, 2015, p.139-151.

¹⁹² STELLITA, Heloisa; BASTOS, Frederico Silva. O intercâmbio de informações tributárias e a cooperação internacional no Brasil. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. (coord.). Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao professor Isaias Coelho. 1. ed. São Paulo: FISCOSoft, 2013, p. 477

¹⁹³ PRICEWATERHOUSECOOPERS; CONTADORES PÚBLICOS LTDA. A nova regulamentação proposta do FATCA. Disponível em <<https://www.pwc.com.br/pt/gestao-de-riscos-corporativos-e-compliance/assets/fatcavisao-geral-12.pdf>>. Acesso em: 19 jun. 2023.

¹⁹⁴ Para fins tributários, o próprio *IRS* define *United States Persons* como: “The term “United States person” means: A citizen or resident of the United States; A domestic partnership; A domestic corporation; Any estate other than a foreign estate; Any trust if: A court within the United States is able to exercise primary supervision over the administration of the trust, and One or more United States persons have the authority to control all substantial decisions of the trust; Any other person that is not a foreign person.”

¹⁹⁵ *IRS*. Summary of FATCA Reporting for U.S. Taxpayers. Disponível em: <<https://www.irs.gov/businesses/corporations/summary-of-fatca-reporting-for-us-taxpayers>>. Acesso em: 17 jun. 2023.

¹⁹⁶ Para Penteadó (2004) “*Offshore* pode ser conceituada como uma pessoa jurídica que opera fora dos limites territoriais onde está localizada. A empresa offshore não tem uma forma jurídica determinada, podendo se revestir

Sendo, portanto, uma lei que trata evidentemente de tributação, o Departamento do Tesouro (*Department of the Treasury*) e o IRS são os órgãos encarregados pela fiscalização, efluindo orientações a serem seguidas pelos contribuintes, a exemplo da orientação colacionada abaixo, emanada pelo IRS no *Internal Revenue Bulletin*¹⁹⁷, em 13 de setembro de 2010:

[...] O Departamento do Tesouro e a Receita Federal pretendem emitir orientações antecipadamente antes da data do capítulo 4 para assegurar que as pessoas afetadas tenham tempo para implementar os sistemas e processos necessários para cumprir integralmente as novas obrigações de retenção na fonte, documentação e reporte impostas pelo capítulo 4.

De início, o FATCA transferiu às instituições privadas os custos de *compliance*¹⁹⁸, porém, em razão da complexidade da norma, alto custo de adequação individual por parte das instituições financeiras e eventual impossibilidade de cumprimento isolado de todas as exigências, os países passaram a firmar acordos com os Estados Unidos, centralizando a colheita e transferência das informações em um único órgão para posterior envio ao IRS.¹⁹⁹ Inclusive, este é o caso do Brasil, que centraliza a transmissão e recebimento destes dados por meio da Receita Federal do Brasil.

Esta política fiscal também previu sanção aos contribuintes e instituições financeiras que se recusarem a cumprir as disposições legais ou que não cumprirem adequadamente o reporte de informações, estando sujeitas à retenção de 30% (trinta por cento) sobre qualquer pagamento feito à conta de contribuinte americano no exterior, e a retenção do mesmo percentual sobre quaisquer pagamentos feitos às instituições financeiras quando a fonte pagadora for oriunda dos Estados Unidos. Países como França, Alemanha, Itália, Espanha, Japão, Suíça, Canadá, Dinamarca, Finlândia, Irlanda, México, Holanda e Noruega já assinaram acordos bilaterais para implementar o regulamento do FATCA²⁰⁰. De acordo com o próprio U.S

da forma e tipo que se amoldem às necessidades de cada caso específico para atingir a sua finalidade principal que é servir seus sócios, outras empresas ou até mesmo controlá-las.”

¹⁹⁷ “*The Department of the Treasury (Treasury) and the Internal Revenue Service (IRS) intend to issue guidance in advance of the effective date of chapter 4 to ensure that affected persons have time to implement the systems and processes necessary to comply fully with the new withholding, documentation, and reporting obligations imposed by chapter 4*”.

¹⁹⁸ De acordo com Ubaldo (2017) “O *compliance* tem a função de monitorar e assegurar que todos os envolvidos com uma empresa estejam de acordo com as práticas de conduta da mesma. Essas práticas devem ser orientadas pelo Código de Conduta e pelas políticas da companhia, cujas ações estão especialmente voltadas para o combate à corrupção”

¹⁹⁹ FARIA, Wilson Rodrigues de; ROCHA, Alessandra M. Gonsales. O combate à evasão fiscal – como Fatca pode afetar as instituições brasileiras. Revista de Direito Bancário e do Mercado de Capitais n. 59. São Paulo: RT, 2013, p. 388.

²⁰⁰ ESTELLITA, Heloisa; BASTOS, Frederico Silva. *Tax exchange of information and international cooperation in Brazil*. São Paulo: Revista Direito GV, 2015. p.19.

Department of Treasury, de 2016, no total, 113 (centro e treze) jurisdições já assinaram acordos ou estão em tratativas para implantação do FATCA²⁰¹.

Acerca do mecanismo de retenção do FATCA, ressalta-se que este não se assemelha aos demais mecanismos de retenção habitualmente utilizados nos regimes tributários, pois significa verdadeira penalidade pela falha no envio das informações, ou seja, não serve para o mero propósito de assegurar o pagamento da obrigação do contribuinte. Assim, o FATCA extrapola as políticas de reporte e retenção usuais, constituindo-se como mecanismo extremamente eficaz, uma vez que diversas instituições financeiras espalhadas pelo mundo possuem ativos ou mesmo recebem rendimentos oriundos dos Estados Unidos.

Portanto, conclui-se que existem duas áreas principais nas quais o *IRS* tem atuado majoritariamente, quais sejam: (i) a natureza voluntária do pagamento de impostos por meio de retenção na fonte, o que evita e elimina a possibilidade de ausência de pagamento e (ii) a garantia de que o governo tenha outra fonte de informação para comprar com os registros do contribuinte²⁰², razão pela qual o FATCA é essencial para o regime de tributação norte-americano.

O FATCA passou a ser efetivamente implementado no Brasil após aprovação do Decreto Legislativo nº 146, de 25 de junho de 2015²⁰³, enquanto a Presidência da República promulgou o Decreto-lei nº 8.506, em 24 de agosto do mesmo ano²⁰⁴.

Para implementação do FATCA, foram criados dois modelos diferentes de Acordos de Cooperação Intergovernamental - *Intergovernmental Cooperation Agreements (IGA)*. O “Modelo 1” determinava que a jurisdição parceira concorda em reportar ao IRS as informações sobre contas norte-americanas mantidas nas instituições financeiras relevantes de sua jurisdição, podendo ou não haver a reciprocidade de informações. Por outro lado, o “Modelo 2” permitia que a jurisdição parceira reportasse diretamente ao fisco americano todas as

²⁰¹ EUA. *US Department of the Treasury*. Disponível em: <<https://www.treasury.gov/resource-center/taxpolicy/treaties/Pages/FATCA.aspx>>. Acesso em: 18 jun. 2023.

²⁰² DIZDAREVIC, Melissa A. *The FATCA Provisions of the Hire Act: Boldly Going Where No Withholding Has Gone Before*. In: *Fordham Law Review*. Vol. 79. Issue 6. Article 14. 2011. p. 2967-2994. Disponível em: <<https://ir.lawnet.fordham.edu/flr/vol79/iss6/14/>>. Acesso em: 18 jun. 2023.

²⁰³ _____. Decreto Legislativo nº 146, de 25 de junho de 2015. Aprova o texto do Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo dos Estados Unidos da América para Melhoria da Observância Tributária Internacional e Implementação do FATCA, celebrado em Brasília, em 23 de setembro de 2014. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-intercambio-de-informacoes-relativas-a-tributos/estados-unidos-da-america/copy_of_decreto-legislativo-no-211-de-12-de-marco-de-2013>. Acesso em: 16 jun. 2023.

²⁰⁴ _____. Decreto nº 8.506, de 24 de agosto de 2015. Promulga o Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo dos Estados Unidos da América para Melhoria da Observância Tributária Internacional e Implementação do FATCA, firmado em Brasília, em 23 de setembro de 2014. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/decreto/d8506.htm>. Acesso em: 16 jun. 2023.

informações financeiras relevantes de sua jurisdição, desde que cumprindo com cautela e diligências previstas em acordo.

Desse modo, no âmbito do FATCA, conforme mencionado, primordialmente o Ministério da Fazenda precisou firmar com a embaixada dos Estados Unidos o Acordo de Cooperação Internacional (IGA – *Intergovernmental Cooperation Agreement*), tratado este que versava sobre a troca automática de informações tributárias. Inclusive, o próprio acordo previa um rol taxativo de possibilidades em que uma das partes poderia se recusar a atender um pedido.²⁰⁵

Ocorre, porém, que este instrumento precisou ser ampliado para atender os requisitos previstos pelo FATCA, razão pela qual o modelo firmado pelo Brasil foi o “Modelo 1A” baseado na reciprocidade, onde ambos os países se comprometeram a transmitir reciprocamente e em periodicidade anual as informações sobre a titularidade de contas nele especificadas. Conforme exposto anteriormente, a Receita Federal do Brasil, que somente realiza troca de informações para fins fiscais com base legal para tanto, capta as informações fornecidas pelas instituições obrigadas a observar o FATCA e as transmite diretamente ao IRS²⁰⁶.

A escolha do modelo baseado na reciprocidade de tratamento entre Brasil e Estados Unidos foi possível em razão da vigência anterior do Acordo para Troca de Informações Fiscais (TIEA), firmado em 20 de março de 2007 e internalizado por meio do Decreto-lei de nº 8.003, de 15 de maio de 2013²⁰⁷. Em seu artigo 1º²⁰⁸, o acordo autoriza o intercâmbio de informações que interessam às administrações fazendárias dos países signatários, compreendendo a tributação da renda – Imposto de Renda de pessoas Física (IRPF), Imposto de Renda de Pessoa

²⁰⁵ _____. Ministério Público Federal. Câmara de Coordenação e Revisão, 2. Crimes fiscais, delitos econômicos e financeiros. 2ª Câmara de Coordenação e Revisão, Criminal. Brasília: MPF, 2018. 223 p. Disponível em: <<https://memorial.mpf.mp.br/nacional/vitrine-virtual/publicacoes/crimes-fiscais-delitos-economicos-e-financeiros>>. Acesso em: 19 jun. 2023.

²⁰⁶ COELHO, Carolina Reis Jatobá. Sigilo Bancário e Governança Global: a Incorporação do F.A.T.C.A. (*Foreign Account Tax Compliance Act*) no Ordenamento Jurídico Brasileiro diante do impacto regulatório internacional. Revista da Receita Federal: Estudos Tributários e Aduaneiros. Brasília, v. 1, n. 1, p.217-232, dez. 2015. Disponível em: <https://www.editoraroncarati.com.br/v2/phocadownload/revista_receita_federal_n2_2015_fatca.pdf>. Acesso em: 18 jun. 2023.

²⁰⁷ _____. Decreto-lei nº 8.003, de 15 de maio de 2013. Promulga o Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo dos Estados Unidos da América para o Intercâmbio de Informações Relativas a Tributos, firmado em Brasília, em 20 de março de 2007. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/decreto/d8003.htm>. Acesso em: 19 jun. 2023.

²⁰⁸ ARTIGO I. Objeto do Acordo. As Partes assistir-se-ão mediante o intercâmbio de informações que possam ser pertinentes para a administração e o cumprimento de suas leis internas concernentes aos tributos visados por este Acordo, inclusive informações que possam ser pertinentes para a determinação, lançamento, execução ou cobrança de tributos em relação a pessoas sujeitas a tais tributos, ou para a investigação ou instauração de processo relativo a questões tributárias de natureza criminal. As Partes assistir-se-ão mediante o intercâmbio de informações a pedido conforme o Artigo V e por outras formas conforme acordado pelas autoridades competentes segundo o Artigo X, em conformidade com os termos deste Acordo.

Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL); além do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), imposto sobre Operações Financeiras (IOF), Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição social para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

Outrossim, cumpre ressaltar ainda que, em razão da inovação norte-americana acerca do combate a evasão e elisão fiscal, em 1º de junho de 2011, a Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE) convocou seus membros e parceiros (também chamados de *key-partners*) para que aderissem à “Convenção Multilateral Sobre Assistência Administrativa Mútua em Matéria Fiscal” – GATCA. O Brasil, apenas em 3 de novembro de 2011, representado pelo Ministério da Fazenda, assinou a adesão à Convenção, tornando-se um parceiro-chave, ou seja, participante de comitês de organização, atuando de forma seletiva de acordo com seus interesses.²⁰⁹ Entretanto, foram feitas retificações pelo Congresso Nacional, visando adequar a norma recepcionada aos direitos e jurisprudência pátrios, razão pela qual em 1º de junho de 2016, o instrumento de adesão foi depositado com as seguintes alterações²¹⁰:

Art. 2º Ao depositar a Carta de Ratificação à Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária, em 1º de junho de 2016, o Governo brasileiro fez as seguintes declarações:

I – para a República Federativa do Brasil, a Convenção cobrirá os seguintes tributos listados no Artigo 2º, parágrafo 1º, desse ato internacional (Anexo A da Convenção):

a) parágrafo 1º.a.i: Imposto sobre a Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido;

b) parágrafo 1º.b.ii: Programa de Integração Social e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público;

c) parágrafo 1º.b.iii.D: Imposto sobre os Produtos Industrializados; e

d) parágrafo 1º.b.iii.G: qualquer outro tributo administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observando o disposto no caput do parágrafo 1º.b.iii; e

II – a Autoridade Competente para a República Federativa do Brasil é o Secretário da Receita Federal do Brasil (Anexo B da Convenção).

Art. 3º São sujeitos à aprovação do Congresso Nacional atos que possam resultar em revisão do texto da Convenção e ajustes complementares que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional, nos termos do inciso I do caput do art. 49 da Constituição.

²⁰⁹ _____. Ministério Público Federal. Câmara de Coordenação e Revisão, 2. Crimes fiscais, delitos econômicos e financeiros. 2ª Câmara de Coordenação e Revisão, Criminal. – Brasília: MPF, 2018. 223 p. Disponível em: <<https://memorial.mpf.mp.br/nacional/vitrine-virtual/publicacoes/crimes-fiscais-delitos-economicos-e-financeiros>>. Acesso em: 19 jun. 2023.

²¹⁰ _____. Decreto-lei nº 8.842, de 29 de agosto de 2016. Promulga o texto da Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária emendada pelo Protocolo de 1º de junho de 2010, firmada pela República Federativa do Brasil em Cannes, em 3 de novembro de 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/decreto/D8842.htm>. Acesso em 19 de julho de 2023.

Salienta-se que, como regra geral, as instituições financeiras que pretendem se adequar ao FATCA precisam firmar um Contrato de Instituição Financeira Estrangeira, chamado de *Foreign Financial Institution Agreement*, diretamente com o IRS. Porém, como o Brasil optou pelo “Modelo 1A”, as instituições financeiras brasileiras não precisaram assinar o *Foreign Financial Institution Agreement*, pois estão sujeitas ao sistema doméstico de repasse de informações à Receita Federal, que posteriormente transmite os dados ao IRS. Ademais, para que o FATCA pudesse ser aplicado em nosso país, houve necessidade de observância do ordenamento estrangeiro, além da realização de adaptações internas para aplicação adequada do acordo internacional. Ainda, foram impostos encargos ao fisco e às instituições financeiras locais para a efetivação de remessa de informações aos Estados Unidos²¹¹.

O FATCA ordena que as instituições financeiras do Brasil reportem as contas controladas por pessoas físicas ou jurídicas dos Estados Unidos ou detidas por entidade que não seja norte-americana, porém, que seja controlada por pessoa dos Estados Unidos. Devem ser enviados os dados cadastrais das pessoas físicas ou jurídicas específicas dos Estados Unidos, contendo inclusive número de identificação no padrão *U.S TIN*, valor contido na conta no final do ano civil, montante total de bruto de juros, dividendos e outras receitas relativas a ativos custodiados na conta durante o ano e outras informações, conforme Acordo para Implementação do FATCA.

Acerca do sigilo bancário em território brasileiro, destaca-se que a Lei Complementar 105/2001²¹², que versa sobre o tema, foi declarada como constitucional em 24 de fevereiro de 2016 pelo Supremo Tribunal Federal em julgamento da ADI nº 2.859/DF²¹³. Inclusive, o

²¹¹ ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira. Transparência no Combate à Evasão Fiscal: Repercussões da Fatca no Brasil. *Revista de Direito Internacional e Tributário (RDIET)*, 2017, V. 12, nº1, p. 261 – 297.

²¹² _____. Lei complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001. Dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp105.htm>. Acesso em: 20 jun. 2023.

²¹³ EMENTA Ação direta de inconstitucionalidade. Julgamento conjunto das ADI nº 2.390, 2.386, 2.397 e 2.859. Normas federais relativas ao sigilo das operações de instituições financeiras. Decreto nº 4.545/2002. Exaurimento da eficácia. Perda parcial do objeto da ação direta nº 2.859. Expressão “do inquérito ou”, constante no § 4º do art. 1º, da Lei Complementar nº 105/2001. Acesso ao sigilo bancário nos autos do inquérito policial. Possibilidade. Precedentes. Art. 5º e 6º da Lei Complementar nº 105/2001 e seus decretos regulamentadores. Ausência de quebra de sigilo e de ofensa a direito fundamental. Confluência entre os deveres do contribuinte (o dever fundamental de pagar tributos) e os deveres do Fisco (o dever de bem tributar e fiscalizar). Compromissos internacionais assumidos pelo Brasil em matéria de compartilhamento de informações bancárias. Art. 1º da Lei Complementar nº 104/2001. Ausência de quebra de sigilo. Art. 3º, § 3º, da LC 105/2001. Informações necessárias à defesa judicial da atuação do Fisco. Constitucionalidade dos preceitos impugnados. ADI nº 2.859. Ação que se conhece em parte e, na parte conhecida, é julgada improcedente. ADI nº 2.390, 2.386, 2.397. Ações conhecidas e julgadas improcedentes. 1. Julgamento conjunto das ADI nº 2.390, 2.386, 2.397 e 2.859, que têm como núcleo comum de impugnação normas relativas ao fornecimento, pelas instituições financeiras, de informações bancárias de contribuintes à administração tributária. 2. Encontra-se exaurida a eficácia jurídico-normativa do Decreto nº 4.545/2002, visto que a Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, de que trata este decreto e que instituiu a CPMF, não está mais em vigência desde janeiro de 2008, conforme se depreende do art. 90, § 1º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias -

entendimento quanto à constitucionalidade do artigo 6º da Lei Complementar nº 105/2001 só foi alterado neste julgamento, autorizando assim que o fisco requisitasse informações de forma direta às instituições financeiras, por meio apenas de processos administrativos, modificando o entendimento conservador proferido o julgamento dos Recursos Extraordinários nº 387.604/RS²¹⁴ e nº 389.808/PR.²¹⁵

ADCT. Por essa razão, houve parcial perda de objeto da ADI nº 2.859/DF, restando o pedido desta ação parcialmente prejudicado. Precedentes. 3. A expressão “do inquérito ou”, constante do § 4º do art. 1º da Lei Complementar nº 105/2001, refere-se à investigação criminal levada a efeito no inquérito policial, em cujo âmbito esta Suprema Corte admite o acesso ao sigilo bancário do investigado, quando presentes indícios de prática criminosa. Precedentes: AC 3.872/DF-AgR, Relator o Ministro Teori Zavascki, Tribunal Pleno, DJe de 13/11/15; HC 125.585/PE-AgR, Relatora a Ministra Cármen Lúcia, Segunda Turma, DJe de 19/12/14; Inq 897-AgR, Relator o Ministro Francisco Rezek, Tribunal Pleno, DJ de 24/3/95. 4. Os artigos 5º e 6º da Lei Complementar nº 105/2001 e seus decretos regulamentares (Decretos nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001, e nº 4.489, de 28 de novembro de 2009) consagram, de modo expresse, a permanência do sigilo das informações bancárias obtidas com espreque em seus comandos, não havendo neles autorização para a exposição ou circulação daqueles dados. Trata-se de uma transferência de dados sigilosos de um determinado portador, que tem o dever de sigilo, para outro, que mantém a obrigação de sigilo, permanecendo resguardadas a intimidade e a vida privada do correntista, exatamente como determina o art. 145, § 1º, da Constituição Federal. 5. A ordem constitucional instaurada em 1988 estabeleceu, dentre os objetivos da República Federativa do Brasil, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a erradicação da pobreza e a marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais. Para tanto, a Carta foi generosa na previsão de direitos individuais, sociais, econômicos e culturais para o cidadão. Ocorre que, correlatos a esses direitos, existem também deveres, cujo atendimento é, também, condição sine qua non para a realização do projeto de sociedade esculpido na Carta Federal. Dentre esses deveres, consta o dever fundamental de pagar tributos, visto que são eles que, majoritariamente, financiam as ações estatais voltadas à concretização dos direitos do cidadão. Nesse quadro, é preciso que se adotem mecanismos efetivos de combate à sonegação fiscal, sendo o instrumento fiscalizatório instituído nos arts. 5º e 6º da Lei Complementar nº 105/2001 de extrema significância nessa tarefa. 6. O Brasil se comprometeu, perante o G20 e o Fórum Global sobre Transparência e Intercâmbio de Informações para Fins Tributários (Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes), a cumprir os padrões internacionais de transparência e de troca de informações bancárias, estabelecidos com o fito de evitar o descumprimento de normas tributárias, assim como combater práticas criminosas. Não deve o Estado brasileiro prescindir do acesso automático aos dados bancários dos contribuintes por sua administração tributária, sob pena de descumprimento de seus compromissos internacionais. 7. O art. 1º da Lei Complementar 104/2001, no ponto em que insere o § 1º, inciso II, e o § 2º ao art. 198 do CTN, não determina quebra de sigilo, mas transferência de informações sigilosas no âmbito da Administração Pública. Outrossim, a previsão vai ao encontro de outros comandos legais já amplamente consolidados em nosso ordenamento jurídico que permitem o acesso da Administração Pública à relação de bens, renda e patrimônio de determinados indivíduos. 8. À Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, órgão da Advocacia-Geral da União, caberá a defesa da atuação do Fisco em âmbito judicial, sendo, para tanto, necessário o conhecimento dos dados e informações embasadores do ato por ela defendido. Resulta, portanto, legítima a previsão constante do art. 3º, § 3º, da LC 105/2001. 9. Ação direta de inconstitucionalidade nº 2.859/DF conhecida parcialmente e, na parte conhecida, julgada improcedente. Ações diretas de inconstitucionalidade nº 2390, 2397, e 2386 conhecidas e julgadas improcedentes. Ressalva em relação aos Estados e Municípios, que somente poderão obter as informações de que trata o art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001 quando a matéria estiver devidamente regulamentada, de maneira análoga ao Decreto federal nº 3.724/2001, de modo a resguardar as garantias processuais do contribuinte, na forma preconizada pela Lei nº 9.784/99, e o sigilo dos seus dados bancários. (STF - ADI: 2859 DF 0000959-77.2003.1.00.0000, Relator: DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: 24/02/2016, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 21/10/2016)

²¹⁴ _____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 387.604/RS. Relator: Min. Carmen Lúcia, 23 de fevereiro de 2011. Disponível em: < <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2125847>>. Acesso em: 02 jun. 2023.

²¹⁵ _____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 389.808/PR. Relator: Min. Marco Aurélio, 15 de dezembro de 2010. Disponível em: < <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2129315>>. Acesso em: 02 jun. 2023.

Os ministros que votaram a favor da constitucionalidade defendiam que o acesso a dados bancários pelo fisco caracterizaria mera transferência de dados, que ainda assim permaneceriam sigilos. Assim, restou permitido o acesso aos dados fiscais sem a necessidade de medida judicial prévia, porém, desde que haja processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso, considerando como indispensável o exame das informações a serem concedidas pelas instituições financeiras. Acerca do tema, o artigo 195, do Código Tributário Nacional, resguardou certos limites para que a autoridade fiscal respeite o sigilo dos dados obtidos:

Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades. § 1º Excetuam-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes: I – requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça; II – solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa.

§ 2º O intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo.

Ratificando a necessidade de envio destas informações específicas, o art. 2-a do Decreto-Lei nº 8.506/15 determinou que as informações a serem trocadas em relação às contas mantidas por instituição financeira brasileira informante e controlada por uma ou mais pessoas dos Estados Unidos, ou por entidade não norte-americana com uma ou mais pessoas controladoras dos Estados Unidos, são as seguintes²¹⁶:

(1) nome, endereço, número U.S. TIN de cada pessoa física ou jurídica específica dos EUA que seja titular da conta e, no caso de entidade que não seja dos EUA a qual, após registro dos procedimentos de diligência devida descritos no Anexo I, seja identificada como tendo uma ou mais Pessoas Controladoras que sejam Pessoa Física ou Jurídica Específica dos EUA, o nome, endereço, número U.S. TIN (se houver) da referida entidade e de cada Pessoa Física ou Jurídica dos EUA;

(2) o número da conta (ou informação funcional equivalente, na ausência de número de conta);

(3) o nome e o número de identificação da Instituição Financeira Brasileira Informante;

(4) o balanço ou valor da conta (incluindo, no caso de Contrato de Seguro com Valor Monetário ou Contrato de Anuidade, o Valor Monetário ou o valor de resgate) no final do ano civil pertinente ou em outro período de prestação de informações apropriado;

²¹⁶ _____. Decreto nº 8.506, de 24 de agosto de 2015. Promulga o Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo dos Estados Unidos da América para Melhoria da Observância Tributária Internacional e Implementação do FATCA, firmado em Brasília, em 23 de setembro de 2014. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/decreto/d8506.htm>. Acesso em: 16 jun. 2023.

ou, caso a conta tenha sido fechada durante o ano, imediatamente antes do fechamento;

(5) No caso de qualquer Conta de Custódia:

(A) o montante total bruto de juros, o valor total bruto de dividendo e o montante bruto total de outras receitas geradas com relação aos ativos custodiados na conta, em cada caso pagos ou creditados na conta (ou em relação à conta), durante o ano civil ou outro período de prestação de informações cabível; e

(B) o total das receitas brutas da venda ou resgate de propriedade pago ou creditado na conta durante o ano civil ou outro período de prestação de informações cabível em relação ao qual a Instituição Financeira Brasileira Informante atuou como custodiante, corretora, nomeada ou agente para o Titular da Conta;

(6) No caso de qualquer Conta de Depósito, o valor bruto total de juros pagos ou creditados na conta durante o ano civil ou outro período de prestação de informações cabível; e

(7) No caso de qualquer conta não descrita no subparágrafo 2 (a) (5) ou 2 (a) (6) do presente artigo, o valor bruto total pago ou creditado ao titular da conta no que diz respeito à conta durante o ano civil ou outro período de prestação de informações cabível em relação ao qual a Instituição Financeira Brasileira Informante é devedora ou Parte obrigada, incluindo o valor total de todos os pagamentos de resgate feito ao Titular da Conta durante o ano civil ou outro período de prestação de informações cabível.

Por outro lado, as instituições financeiras norte-americanas devem prestar informações sobre contas de indivíduos residentes no Brasil, contendo dados pessoais como nome, endereço, CPF ou CNPJ brasileiro, valor bruto de juros, dividendos e de outras fontes pagos ou creditados na conta. Neste sentido, determina a literalidade do art. 2-b do referido Decreto-lei:

b) No caso dos Estados Unidos, no que se refere a cada Conta Brasileira a ser informada de cada Instituição Financeira Informante dos EUA:

(1) nome, endereço e CPF/CNPJ brasileiro de toda pessoa que seja residente no Brasil e titular da conta;

(2) o número da conta (ou informação funcional equivalente, na ausência de número de conta);

(3) o nome e o número de identificação da Instituição Financeira Informante dos EUA;

(4) o valor bruto de juros pago na Conta de Depósito;

(5) o valor bruto de dividendos de fonte dos EUA pagos ou creditados na conta; e

(6) o valor bruto de outras fontes de renda dos EUA pagas ou creditadas na conta, desde que sujeito à obrigação de prestação de informações constante no capítulo 3 da alínea A ou capítulo 61 da alínea F do Código da Receita Federal dos EUA.

Assim, constata-se que as informações objeto da troca são de certa forma simples e genéricas, pois tratam apenas de saldos e montantes brutos, sem adentrar na identificação de fontes pagadoras.

Contudo, existem exceções quanto à obrigação de reporte de informações, como em caso de contas individuais em que os saldos não sejam maiores do que o equivalente a US\$ 50.000,00 (cinquenta mil dólares norte-americanos); contas já existentes, que estão em posse de pessoas jurídicas com saldos não superiores do que o equivalente a US\$ 250.000,00 (duzentos e cinquenta mil dólares norte-americanos), até que o valor do saldo ultrapasse o equivalente a um milhão de dólares norte-americanos; e organizações sem fins lucrativos, como

Organizações Não Governamentais (ONGS), e fundos de pensão. Instituições financeiras que não tenham clientes em outros países também não são obrigadas pela legislação a reportar desde que sigam pelo menos uma das duas seguintes condições: a primeira é possuir o mínimo de 98% (noventa e oito por cento) dos valores de suas contas detidos por pessoas físicas residentes no Brasil, e que tenham procedimentos apropriados para identificar e reportar contas detidas por Contribuintes dos Estados Unidos; já a segunda condição é que não possuam mais do que o equivalente a US\$ 175.000.000,00 (cento e setenta e cinco milhões de dólares norte-americanos) em ativos contabilizados²¹⁷.

Por fim, constata-se que o FATCA é instrumento eficaz de interação entre os países, representando papel relevante quanto aos padrões de transparência internacional, pois por meio da cooperação tributária, a troca de informações entre autoridades tributárias aumenta a transparência e combate a práticas nocivas como a evasão e a elisão fiscais, ou mesmo o planejamento tributário agressivo.

2.4. OS DESAFIOS DA DUPLA TRIBUTAÇÃO

Ao se praticar relações econômicas internacionais há de se destacar a potencial incidência de dois eventos distintos: a bitributação, também conhecida como dupla tributação, e “bis in idem”, sobre os quais Hugo de Brito Machado Segundo²¹⁸ assim dispõe:

Entende-se por bitributação a cobrança de mais de um tributo, sobre um determinado fato, por entes tributantes diversos. Bis in idem, por sua vez, acontece quando um ente federativo tributa mais de uma vez um mesmo contribuinte sobre o mesmo fato, como o mesmo tributo, ou tributos diferentes. (...) Ressalvadas as hipóteses expressamente previstas no texto constitucional (...), tanto a bitributação como o bis in idem são vedados pela CF/88.

O conceito de bitributação é abordado de forma prática e clara nos comentários da introdução da Convenção modelo da OCDE²¹⁹, a qual assim estabelece:

A dupla tributação jurídica internacional pode ser geralmente definida como a imposição de impostos comparáveis em dois (ou mais) Estados ao mesmo contribuinte relativamente ao mesmo objeto e por períodos idênticos. Os seus efeitos nefastos

²¹⁷ _____. Ministério Público Federal. Câmara de Coordenação e Revisão, 2. Crimes fiscais, delitos econômicos e financeiros. 2ª Câmara de Coordenação e Revisão, Criminal. Brasília: MPF, 2018. 223 p. Disponível em: <<https://memorial.mpf.mp.br/nacional/vitrine-virtual/publicacoes/crimes-fiscais-delitos-economicos-e-financeiros>>. Acesso em: 19 jun. 2023

²¹⁸ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Manual de direito tributário. 11ª ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 105.

²¹⁹ OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version*. 2017. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en>. Acesso em: 23 mar. 2023.

sobre as trocas de bens e serviços e movimentos de capitais, tecnologias e pessoas são tão conhecidos que não é necessário sublinhar a importância de eliminar os obstáculos que a dupla tributação apresenta ao desenvolvimento das relações económicas entre os países.

Podemos delimitar que para configurar a dupla tributação, deve-se existir mais de um Estado com capacidade tributária ativa para cobrar um mesmo tributo incidente sobre um mesmo fato gerador, relativo a um mesmo período específico e aplicável a um mesmo sujeito passivo. Para alguns autores como Antônio de Moura Borges, seria mais assertivo a utilização da palavra “múltipla tributação”, uma vez que este evento pode abarcar mais de duas incidências tributárias²²⁰. Assim, ao estudar sobre a matéria, podemos encontrar expressões diversas para determinar um mesmo fenômeno.

De acordo com Alberto Xavier²²¹, a dupla tributação trata-se de um caso no qual ocorre um claro concurso de normas, dispondo que:

Como se sabe, há concurso de normas quando o mesmo fato se integra na previsão de duas normas diferentes. Assim, há concurso de normas em Direito Tributário quando o mesmo fato se integra na hipótese de incidência de duas normas tributárias materiais distintas, dando origem à constituição de mais do que uma obrigação de imposto.

A dupla tributação internacional trata-se de fato distinto ao *bis in idem*, uma vez que neste último temos o mesmo ente federativo cobrando o mesmo tributo mais de uma vez, sobre um mesmo fato e de um mesmo contribuinte. Ou seja, o que distingue os dois conceitos é a quantidade de entidades que possuem a capacidade tributária ativa, de modo que o *bis in idem* possui uma problemática oriunda à esfera interna dos países, tratando-se de matéria estranha ao direito internacional²²².

Independente da classificação adotada, podemos notar que a dupla tributação internacional advém principalmente com o avanço da globalização, da reciprocidade econômica entre os países abastados em investimentos, recursos tecnológicos e financeiros, matérias-primas e demais itens que gerem o fomento do comércio e de capitais²²³.

Contudo, há uma grande problemática envolta e adjacente a este fenômeno. O fato de a dupla tributação onerar transações interestatais pode inibir o comércio internacional, de modo

²²⁰ BORGES, Antônio de Moura. *Convenções sobre dupla tributação internacional*. São Paulo: IBDT. 1992. p.61.

²²¹ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 7 ed. reformulada e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p.21.

²²² *Ibidem*, p. 95.

²²³ SANTOS, Jazam. *A dupla tributação no imposto sobre a renda das pessoas físicas nos países-membros do Mercosul: aplicação das convenções sob uma leitura a partir da Teoria da Argumentação Jurídica – a Nova Retórica de Perelman*. Tese (doutorado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-Graduação em Direito, Florianópolis, 2019. P. 53. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/204411>>. Acesso em: 25 mar. 2023.

que os agentes internacionais podem decidir retornar para seus mercados internos, gerando um retrocesso econômico mundial ²²⁴. Além disso, pode-se ocorrer um encorajamento à admissão de concutas fraudulentas que acarretem diretamente em sonegação fiscal, também conhecida como evasão fiscal²²⁵.

Visando evitar a bitributação, a evasão fiscal e promover as atividades econômicas em esfera internacional, são firmados tratados entre o Brasil e diversos países estrangeiros. Um dos principais objetivos destes tratados é o de evitar a bitributação incidente sobre a renda de pessoas físicas ou jurídicas residentes nos países envolvidos, definindo e restringindo o exercício de competências tributárias²²⁶ dos Estados membros em determinadas ocasiões.

Por meio de tratados são definidas, também, as regras para se identificar a residência fiscal do contribuinte em caso de conflitos. Além disso, os tratados internacionais tributários possuem outros objetivos como evitar a evasão fiscal, trocar informações sobre os contribuintes e fomentar investimentos internacionais.

Para manter uma maior segurança jurídica, existem alguns métodos que são adotados visando evitar a dupla tributação internacional, são eles: isenção, divisão do produto, imputação, dedução, redução de alíquotas e redução do tributo.

Por meio do método da isenção, os Estados participantes estabelecem instrumentos que afastam e excluem a obrigação tributária, gerando uma ressalva às hipóteses de incidências²²⁷. Tal isenção pode ser integral, por meio da qual não há qualquer forma de incidência dos produtos isentos no cálculo do tributo, ou progressiva, aonde se calcula a alíquota por meio da ponderação dos elementos materiais do fato gerador²²⁸.

²²⁴ UCKMAR, Victor. *Tratados Internacionales en Materia Tributaria*. In: AMATUCCI, Andrea (Coord.). *Tratado de Derecho Tributario*. Bogotá: Themis, 2001, p. 744.

²²⁵ De acordo com Luiz Alberto Ferracini (1996), trata-se de um crime omissivo próprio e material, sendo consumado com o inadimplemento total ou parcial do pagamento de determinado tributo perante a fazenda pública no prazo legal estipulado, ou ainda fora dos padrões devidos. Já Alberto Xavier (2002) dispõe que “A expressão elisão fiscal internacional (*tax avoidance*), não pode ser assimilada ao conceito de evasão fiscal (*tax evasion*), pois não está em causa, necessariamente, um ato ilícito pelo qual o contribuinte viola a sua obrigação tributária (conexa com mais do que uma ordem jurídica), prestando falsas declarações ou recusando-se ao seu cumprimento, mas sim a prática de atos (em princípio) lícitos, praticados no âmbito da esfera de liberdade de organização mais racional dos interesses do contribuinte, face a uma pluralidade de regimes fiscais de ordenamentos distintos. Trata-se, em suma, de evitar a aplicação de certa norma ou conjuntos de normas através de atos ou conjuntos de atos que visem a impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária em certa ordem jurídica (menos favorável) ou produzam a ocorrência desse fato noutra ordem jurídica (mais favorável).”

²²⁶ Podemos definir a competência tributária como autorização e limitação constitucional ao exercício do poder tributário de determinado país, traduzindo-se como prerrogativa de determinado Estado quanto à possibilidade de legislar, produzir, criar e estipular normas de natureza tributária.

²²⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Edição revista e atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 916.

²²⁸ FUCK, Luciano Felício. Métodos para Evitar a Pluritributação Internacional. *Revista do Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília*. V. 1, n. 2. p. 227. Disponível em: < <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rvmd/issue/view/168> >. Acesso em: 20 nov. 2021.

Pelo método da divisão do produto os países participantes firmam um acordo no qual permanece a apenas um deles a capacidade tributária de certo fato gerador, mas o valor arrecadado é dividido igualmente com o outro país²²⁹.

O método da imputação, também conhecido como método do crédito, é aquele aonde o país realiza a concessão de crédito para compensar o valor pago em imposto no exterior²³⁰. Tal método é contemplado pelo capítulo V, art. 23-B²³¹ da convenção modelo em matéria de imposto sobre o rendimento e sobre o património da OCDE, sendo usualmente adotado pelo Brasil em seus tratados.

Os únicos tratados celebrados com o Brasil que não possuem semelhança com o artigo 23-b, parágrafo 1 do modelo da OCDE, são os celebrados com a Holanda e com a Áustria, apesar de adotarem o método do crédito. Nos demais tratados o parágrafo 1 é amplamente utilizado, apesar da grande maioria deixar de expor o parágrafo 2, uma vez que o Brasil não compreende os tributos sobre o património em seus acordos internacionais²³².

No método da dedução ocorre um abatimento do valor pago de tributo no exterior diretamente na base de cálculo tributária do país de residência²³³. Por fim, por meio do método de redução da alíquota, esta última é diminuída ao incidir em fatos sujeitos a dupla tributação internacional. E, de maneira parecida, no método da redução do tributo, este último é diminuído em seu valor final ao incidir em fatos sujeitos a dupla tributação internacional²³⁴.

Importante ressaltar que os tratados se referem somente a uma das formas de se evitar ou “mitigar” a dupla tributação, tratando-se de medida bilateral de iniciativa diplomática

²²⁹ BORGES, Antônio de Moura. Meios de solução de conflitos Internacionais de Dupla Tributação. Direito Tributário Atual. Vol. 9. 1989. p. 2401.

²³⁰ VOGEL, Klaus. *Wesen und Wirkungen der Freistellung. Besonders bei negativen Einkünften und Vermögenswerten*, in: VOGEL, Klaus e outros (coord.) *Freistellung im internationalem Steuerrecht*. München: Beck, 1996, p.59-61.

²³¹ Artigo 23.º-B. Método de imputação. 1. Quando um residente de um Estado contratante obtiver rendimentos ou for proprietário de património que, de acordo com o disposto na Convenção, possam ser tributados no outro Estado contratante, o primeiro Estado mencionado deduzirá: a) do imposto sobre os rendimentos desse residente uma importância igual ao imposto sobre o rendimento pago nesse Estado; b) do imposto sobre o património desse residente, uma importância igual ao imposto sobre o património pago nesse outro Estado. Em ambos os casos, a importância deduzida não poderá, contudo, exceder a fracção do imposto sobre o rendimento ou do imposto sobre o património, calculado antes da dedução, correspondente ao rendimento ou património que, consoante o caso, pode ser tributado nesse outro Estado. 2. Quando um residente de um Estado contratante obtiver rendimentos ou for proprietário de património que, de acordo com o disposto na Convenção, forem isentos de imposto neste Estado, este Estado poderá, contudo, ao calcular o quantitativo do imposto sobre os outros rendimentos ou património desse residente, ter em conta os rendimentos ou o património isentos.

²³² VITA, Jonathan Barros. As Convenções para evitar a Dupla Tributação Brasileiras: Técnicas de Negociação e Análise Estrutural segundo os Modelos OCDE e ONU. Revista Direito Tributário Atual, 2010, n. 24, p. 303–319. Disponível em: <<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1646>>. Acesso em: 05 abr. 2023.

²³³ FUCK, Luciano Felício. Métodos para Evitar a Pluritributação Internacional. Revista do Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília. V. 1, n. 2. p. 285. Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rvmd/issue/view/168>>. Acesso em: 20 nov. 2021

²³⁴ ROSE, Gerd. *Grundzüge des Internationalen Steuerrechts*. 5º ed. Köln: Gabler, 2000, p. 62.

internacional. Existem também medidas unilaterais referentes as normas do próprio país, como isenções e imunidades.

As imunidades tributárias, chamadas de competência tributária negativa por alguns autores, tratam-se de hipóteses que decorrem do próprio texto constitucional e por isso se diferenciam, inclusive, das chamadas isenções. E não é por acaso que a seção que determina a maioria das hipóteses legais de imunidade tributária segue disposta na Constituição Federal como “Das Limitações do Poder de Tributar”, vez que se tratam de afastamento do poder de tributação Estatal. As imunidades representam uma maneira de o Estado atingir algumas finalidades extrafiscais em razão de circunstâncias políticas ou sociais, objetivando fomentar ou incentivar determinados setores econômicos com a intenção de atingir a política pública que difere sobremaneira daquela intenção meramente arrecadatória²³⁵.

Em linhas gerais, como assevera Luciano Amaro, “a imunidade tributária é, assim, a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo.”²³⁶.

Por fim, um tema relevante e ligado a dupla tributação refere-se ao planejamento tributário internacional, por meio do qual se busca a utilização dos tratados para se obter a melhor vantagem fiscal possível. Quando os contribuintes amparados pelos tratados buscam a aplicação das melhores normas entre as previstas, estamos diante do fenômeno do *rule shopping*²³⁷. Neste sentido surgem também as operações conhecidas como *treaty shopping*, por meio das quais o sujeito passivo objetiva ser amparado por um tratado de dupla tributação do qual o seu país originário não participa. A OCDE²³⁸ conceitua *treaty shopping* como:

An analysis of tax treaty provisions to structure an international transaction or operation so as to take advantage of a particular tax treaty. The term is normally applied to a situation where a person not resident of either the treaty countries establishes an entity in one of the treaty countries in order to obtain treaty benefits.

²³⁵ LAURINDO, Deise Saccaro. Imunidade Tributária do ITBI e os Reflexos do Tema 796 de Repercussão Geral. Revista Direito Tributário Atual, 2021, p. 149. Disponível em: < <https://www.revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1167> >. Acesso em 16 de mai. de 2023.

²³⁶ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 176.

²³⁷ GOMES, Rebecca Guedes Sobreira. *Treaty Shopping: Aspectos Tributário E Econômico Da Escolha Do Melhor Tratado*. Universidade Federal Da Paraíba: Santa Rita, 2018. p. 32. Disponível em: < <https://repositorio.ufpb.br/jspui/handle/123456789/13278> >. Acesso em: 16 nov. 2021.

²³⁸ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Glossary of Tax Terms*. Disponível em: < <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm> >. Acesso em: 16 dez. 2021

Tal instrumento é utilizado em operações que geram o inadimplemento de royalties, dividendos ou juros, e normalmente demanda a participação de três países. Leal²³⁹ explica a estrutura do *treaty shopping*:

A empresa X, situada no país A, deseja realizar operação com a empresa Y, situada no país B. A e B não possuem tratado sobre dupla tributação. B, porém, possui tratado com C, onde a empresa X resolve interpor uma empresa por ela controlada (Z) que realizará a operação desejada com Y beneficiando-se do tratado entre B e C.

O *treaty shopping* é tido como uma prática tributária abusiva, sendo vastamente hostilizada e afrontada no âmbito internacional. Tal prática enseja muitas vezes, também, no fenômeno da dupla não tributação, no qual nenhum dos países envolvidos recebe o tributo devido pelo contribuinte, apesar de possuírem a competência para tributar o fato em questão.

O autor Alberto Xavier²⁴⁰ conceitua a dupla não tributação como:

Completamente distinto do conceito de evasão fiscal é o conceito jurídico de dupla não tributação (“*double non-taxation*” “*Doppel-Nichtbesteuerung*”) que respeita ao fenômeno pelo qual, nas relações entre dois ou mais Estados, cujas leis tributárias são potencialmente aplicáveis a uma certa situação da vida, esta não é efetivamente abrangida por nenhuma delas. A dupla não tributação jurídica pode ocorrer nas relações entre dois ou mais Estados, quer estes estejam ligados entre si por tratados tributários ou não. Na inexistência de tratado tributário, a dupla não tributação resultará da inexistência, em ambos os Estados em presença, de normas tributárias que se considerem aplicáveis a uma determinada situação de vida (*conflito negativo* ou *vácuo de normas*, *Normenmangel*).

A dupla não tributação pode ocorrer no caso de duas situações: (i) na convergência de regras entre os países envolvidos, quando estes dispuserem no sentido de não tributação de determinado fato gerador, como ocorre no tratado Brasil-Holanda no qual estabelece no item 3 do tópico Protocolo que as bonificações não são tributadas nem no país fonte nem no país residência²⁴¹; ou (ii) no caso de atribuição da competência de tributar a somente um país²⁴² e este não a desempenha concretamente devido a determinações de sua legislação interna, ou

²³⁹ LEAL, Rhauá Hulek Linário. Uso de tratados sobre dupla tributação no planejamento tributário internacional: *treaty shopping*. Revista do Mestrado em Direito. p. 135. Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rvmd>>. Acesso em: 12 nov. 2021.

²⁴⁰ XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil. 7 ed. reformulada e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 30.

²⁴¹ Protocolo. 3 - Com referência aos Artigos 10 e 23. Fica entendido que o valor das ações emitidas por uma companhia de um Estado Contratante, e recebidas por residente no outro Estado Contratante, não está sujeito a imposto de renda em qualquer dos Estados.

²⁴² Como exemplo desta situação podemos citar o art. 11, parágrafo 3, item b, do tratado Brasil-Áustria, o qual dispõe que “os juros da dívida pública de títulos ou debêntures emitidos pelo Governo de um Estado Contratante ou qualquer agência (inclusive uma instituição financeira) de propriedade daquele Governo e pagos a um residente do outro Estado Contratante só são tributáveis no primeiro Estado.”

então devido a uma má interpretação do tratado de modo que o Estado se auto considera incompetente²⁴³.

O objetivo de evitar a dupla não tributação é claramente adotado pela OCDE, principalmente ao analisarmos o parágrafo 4 do art. 23-A da Convenção Modelo²⁴⁴, que permite a inaplicabilidade do mecanismo da isenção pelo país da residência caso o país da fonte não se considere competente para tributar determinado fato gerador.

Apesar disso, para o Brasil, a dupla não tributação não é um propósito que o país visa atingir com a celebração de tratados internacionais, uma vez que não consta tal disposição nos textos dos acordos já celebrados, mesmo aqueles que fazem alusão a evasão fiscal e a bitributação. O Brasil evidentemente privilegiou, nos tratados internacionais já celebrados, a adoção do mencionado método do crédito, resultando em estímulo econômico positivo sob a ótica tributária e, conseqüentemente, fomentando o comércio internacional.

²⁴³ XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil. 7 ed. reformulada e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 30-31.

²⁴⁴ Artigo 23.º-A. 4. O disposto no artigo 1.º não é aplicável aos rendimentos obtidos ou ao património possuído por um residente de um Estado contratante quando o outro Estado contratante aplica as disposições da convenção para isentar de imposto esse rendimento ou esse património, ou as disposições do número 2 do artigo 10.º ou do artigo 11.º ao referido rendimento.

3. EXPLICITANDO OS DESAFIOS DA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL ATUAL: O CASO VOLVO

Relevante se faz abordar sobre o “Caso Volvo”, Recurso Especial nº 457.228/PR julgado pelo STJ em 18/03/2004 e Recurso Extraordinário 450.239/PR julgado pelo STF em 22/06/2010, onde ocorreu um debate sobre a aplicação de tratado internacional em empresa localizada em país diverso aos membros do tratado.

O caso em questão debateu sobre a possibilidade de a Volvo do Brasil pagar os juros previstos no tratado internacional entre Brasil e Japão, em um valor inferior ao devido na legislação interna, para filial japonesa localizada no Panamá chamada Itochu Corporation Panamá Branch. Neste arcabouço teórico construiu-se uma circunstância polêmica sobre o pagamento de juros, uma vez que a Volvo realizou o recolhimento do imposto de renda baseando-se nas demarcações de um tratado celebrado entre o Brasil e o Japão que evitava a dupla tributação, tal seja, Decreto nº 61.899/67²⁴⁵ modificado pelo Decreto nº 81.194/78²⁴⁶.

Tal operação decorreu de um contrato de financiamento pactuado entre as empresas que objetivava a importação de caminhões oriundos da Suíça; e, nesta seara, a empresa Volvo do Brasil realizaria a remessa de juros para a empresa Itochu Corporation Panamá Branch, que possuía matriz mundial no Japão e filial no Panamá. Desde o início a empresa Volvo alegou acerca da possibilidade de aplicação do art. 10²⁴⁷ do tratado celebrado entre os países, para realizar tal pagamento, com alíquota reduzida de 12,5%.

Em contrária aceitação à observância do tratado internacional, a Fazenda Pública brasileira alegou sobre a inviabilidade deste fato tendo em vista que a empresa Itochu Corporation Panamá Branch estava estabelecida em país distinto ao do tratado, tal seja Panamá.

²⁴⁵ _____. Decreto nº 61.899, de 14 de dezembro de 1967. Promulga a Convenção para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre rendimentos, com o Japão. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/atos/decretos/1967/d61899.html#:~:text=Decreto%20n%C2%BA%2061.899%2C%20de%2014,s%C3%B4bre%20rendimentos%2C%20com%20o%20Jap%C3%A3o.>. Acesso em 19 jan. 2023.

²⁴⁶ _____. Decreto nº 81.194, de 9 de janeiro de 1978. Promulga o Protocolo que Modifica e Complementa a Convenção entre os Estados Unidos do Brasil, atualmente República Federativa do Brasil, e o Japão, Destinada a Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre Rendimentos. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1970-1979/decreto-81194-9-janeiro-1978-430563-publicacaooriginal-1-pe.html#:~:text=Promulga%20o%20Protocolo%20que%20Modifica,Mat%C3%A9ria%20de%20Impostos%20sobre%20Rendimentos.>>. Acesso em 25 jan. 2023.

²⁴⁷ O art. 10 do Decreto nº 61.899/67 modificado pelo Decreto nº 81.194/78 assim dispõe: “1) Os juros provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente no outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado Contratante. 2) Esses juros poderão, contudo, ser tributados no Estado Contratante de que provenham e de acordo com a respectiva legislação, mas o imposto correspondente não poderá exceder 12,5% do montante bruto dos juros (...).”

Além disso, alegou o Fisco que o Panamá não era signatário da convenção na qual a empresa Volvo do Brasil buscava a aplicação.

Assim, o Fisco realizou a autuação da Volvo do Brasil em 02 de maio de 1997, realizando a lavratura do competente Auto de Infração e Imposição de Multa – AIIM com base no recolhimento ínfimo do Imposto de Renda Retido na Fonte sobre a remessa de juros para o exterior, requerendo o adimplemento do valor faltante de Imposto de Renda Retido na Fonte de R\$ 12.134.672,42 (doze milhões cento e trinta e quatro mil seiscentos e setenta e dois reais e quarenta e dois centavos) , acrescidos da multa de lançamento de ofício de 75% e juros de mora de 1% ao mês, uma vez que este foi pago em uma alíquota inferior a devida. A autoridade fiscal sustentou que até o final do ano de 1995 a alíquota correta seria de 25% e que, com o início do ano de 1996, a alíquota correta seria de 15%²⁴⁸.

Tal cenário ensejou em uma discussão formal no âmbito administrativo possuindo o número de processo 10980.004305/97-27, na qual a Delegacias de Julgamento (DRJ) de Curitiba – PR decidiu de modo desfavorável para o contribuinte. Inconformada com a decisão de primeiro grau, a empresa Volvo do Brasil interpôs recurso voluntário para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF em 27/07/1998²⁴⁹.

Em suma, a empresa Volvo do Brasil afirmou em seu recurso que a empresa Itochu Corporation Panamá Branch é meramente uma filial de uma matriz localizada no Japão, com todos os procedimentos e execuções adjuntas a esta, e que, com base no art. 694 do Código fiscal panamenho²⁵⁰, não estaria submetida à legislação tributária do Panamá, e sim à legislação tributária do Japão. A empresa Volvo ainda destacou que a nacionalidade deveria ser definida com base na localidade de criação da pessoa jurídica, que a admite como sujeito com capacidade jurídica própria face à normativa japonesa. Já o Fisco dispôs em sentido contrário, suscitando a inaplicabilidade do tratado devido a destinatária encontrar-se em solo panamenho, ainda que esta possua nacionalidade e monitoramento japones.

Neste diapasão, a Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes manteve o entendimento da DRJ, deliberando em unanimidade e em consonância com o relator Nelson

²⁴⁸ A primeira alíquota de 15% foi utilizada com base no art. 745 do RIR/94, já a segunda alíquota de 25% possuiu fundamento no artigo 28 da Lei 9.249/95.

²⁴⁹ _____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acompanhamento Processual. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInformacoesProcessuais/exibirProcesso.jsf>>. Acesso em: 17 jan. 2023.

²⁵⁰ Art. 694, parágrafo 2 de la Ley N° 8 de 27 de Enero de 1956: “No se considerará producida dentro del territorio de la República de Panamá, la renta proveniente de las siguientes actividades: (...) b) Dirigir, desde una oficina establecida en Panamá, transacciones que se perfeccionen, consuman o surtan sus efectos en el exterior.”

Mallmann, que assim dispôs às fls. 17/18 do referido Acórdão nº 104-16.968 de 13 de abril de 1999:

(...) Da Convenção entre o Brasil e o Japão para evitar dupla tributação em matéria de impostos sobre rendimentos, promulgada pelo Decreto n.º 61.899, de 14 de dezembro de 1967, modificada e complementada pelo Protocolo promulgado pelo Decreto n.º 81.194, de 09 de janeiro de 1978, pode-se concluir que os juros provenientes do Brasil, e pagos a um residente no Japão, podem ser tributados no Brasil à alíquota máxima de 12,5%, ou seja, os juros provenientes do Brasil, e pagos a pessoa que estão sujeitas a imposto em território em vigorarem as leis relativas ao imposto japonês, devido a seu domicílio, à sua residência, à sede de sua direção ou qualquer critério de natureza análoga, podem ser tributados no Brasil à alíquota máxima de 12,5%. Tendo em vista que não vigora no Panamá as leis japonesas relativas ao imposto sobre rendimentos - país em que o beneficiário dos juros tem sua sede - resta afastada a incidência da Convenção entre o Brasil e o Japão. Sendo irrelevante que o beneficiário seja controlado por empresa japonesa. Importa, sim, o lugar de sua sede. (...)

Em análise à decisão proferida podemos constatar que fora utilizado apenas o critério da residência e considerada estritamente a territorialidade dos países das empresas contratantes. Ou seja, o tratado celebrado entre Brasil e Japão foi inaplicável devido a soberania do estado de residência, utilizando-se a concepção de territorialidade em sentido negativo²⁵¹.

Infelizmente a decisão em comento carece de especialização, realizando uma arguição limitada devido à ausência de participação do Panamá no tratado entre Brasil e Japão. Não houve aprofundamento referente à matéria de conflito de regras de direito internacional, especialmente ao direito internacional privado. Apesar da decisão citar a Lei nº 32 de 1927 do Panamá²⁵² como exemplo, não há um estudo detalhado desta, uma vez que em seu art. 90²⁵³ dispõe sobre a possibilidade de empresas estrangeiras atuarem em território panamenho mantendo sua nacionalidade de origem. Já o art. 93²⁵⁴ da mesma lei estabelece a possibilidade de gestão da empresa pela normativa de constituição do contrato social.

²⁵¹ Alberto Xavier (2010, p. 16-17) estabelece que a territorialidade pode ter sentido positivo e negativo, assim “Em sentido negativo, o princípio da territorialidade limita-se a significar que as leis fiscais estrangeiras não se aplicam no território do país em causa, ou seja, que os órgãos de aplicação do direito de cada Estado apenas aplicariam as suas próprias regras tributárias, jamais podendo desencadear a produção dos efeitos previstos nas leis tributárias estrangeiras. Em sentido positivo, o princípio da territorialidade significa que as leis tributárias internas se aplicam no território nacional, de um modo generalizado, inclusive aos que não são nacionais do respectivo Estado.” O autor ainda dispõe que “No que respeita ao sentido negativo, a afirmação tem de ser recebida com sérias reservas pois (...) a lei estrangeira pode aplicar-se para integrar os pressupostos de aplicação da lei interna, ou seja, a questões prévias (por exemplo, a residência, a nacionalidade, a condição de diplomata), embora nunca os órgãos nacionais de aplicação do Direito possam atribuir às leis fiscais estrangeiras o seu efeito típico de constituir crédito tributário estrangeiro.”

²⁵² _____. *Ley N° 32 de 26 de febrero de 1927. Sobre Sociedades Anónimas*. Disponível em: <https://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_pan_ley32.pdf>. Acesso em: 19 jan. 2023.

²⁵³ Artículo 90. *Una sociedad anónima extranjera podrá tener oficinas o agencias y hacer negocios dentro de la República, Después de haber presentado al Registro Mercantil para su inscripción los siguientes documentos: (...)*

²⁵⁴ Artículo 93. *Las sociedades anónimas nacionales o extranjeras que a la vigencia de esta Ley estén establecidas en la República o tengan en ella agencias o sucursales se registrarán en cuanto al contrato social por sus escrituras*

Em análise à legislação nacional, podemos encontrar a possibilidade de aplicação de lei estrangeira para sociedade estrangeira no art. 11 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, ao estabelecer que “As organizações destinadas a fins de interesse coletivo, como as sociedades e as fundações, obedecem à lei do Estado em que se constituírem.”

Ainda, para fins de análise do conceito de residência, o CARF considerou apenas a existência material da empresa no país, utilizando como base o já mencionado art. 10 do tratado entre o Brasil e o Japão. Porém, podemos notar uma deficiência na análise completa do caso ao deixar de analisar o conceito de residência do art. 3²⁵⁵ da mesma normativa, que considera residência como domicílio fiscal e não como domicílio territorial. Além de todos estes dispositivos, importante ressaltar que a operação em questão se tratou de uma importação de caminhões da Suíça para o Brasil, na qual a empresa Itochu Corporation Panamá Branch atuou como mera financiadora. Podemos perceber que as premissas que consideraram o Panamá como residência da empresa Itochu são completamente deficientes.

Não obstante a capacidade e reconhecimento constante do CARF, no caso em questão é notória a atuação e estratégia deficientes ao afirmar de forma contundente, e simplesmente com base na soberania nacional do Panamá, que a normativa do Japão não poderia ser utilizada. Além da Lei nº 32 de 1927 do Panamá propiciar em embasamento técnico e teórico para aplicação de normas estrangeiras a sociedades constituídas no estrangeiro, outras fontes também dispõem sobre essa possibilidade, como a já mencionada Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro. Também foi deficiente a utilização da localização física da empresa para aferição do critério de residência, uma vez que não é este o critério usualmente adotado.

Inconformada com tal decisão na esfera administrativa, a empresa Volvo do Brasil buscou solução na seara judicial para que o tratado em questão fosse aplicado. Assim, o mandado de segurança nº 99.00.26381-2 foi distribuído por sorteio ao Juízo Federal da 4ª Vara Federal de Curitiba com o número de processo 0026381-82.1999.4.04.7000²⁵⁶.

Em síntese, a impetrante alegou que a real favorecida pelos juros seria a empresa matriz Itochu Corporation, e que dever-se-ia aplicar a alíquota prevista no tratado com base em alguns

de fundación, por sus estatutos y por las leyes vigentes al tiempo de su fundación o de su establecimiento en la República, según el caso.

²⁵⁵ Artigo 3. Na presente Convenção a expressão "residente num Estado Contratante" designa as pessoas que, por virtude da legislação desse Estado estão aí sujeitas a imposto, devido ao seu domicílio, à sua residência, à sede da sua direção ou a qualquer outro critério de natureza análoga.

²⁵⁶ _____. PORTAL UNIFICADO DA JUSTIÇA FEDERAL DA 4ª REGIÃO. Consulta Processual Unificada - Resultado da Pesquisa. Disponível em: <
https://consulta.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtValor=19997000263811&selOrigem=PR&chkMostrarBaixados=S&todasfases=S&selForma=NU&todaspartes=&txtChave=
 >. Acesso em: 19 jan. 2023.

dispositivos, tais sejam art. 98 do Código Tributário Nacional; art. 2, item 1, alínea b²⁵⁷, art. 3 e art. 10 da Convenção Internacional celebrada entre Brasil e Japão; art. 4, incisos I²⁵⁸ e IX, e art. 5, §2 da Constituição Federal; art. 11 da Lei de introdução às normas do direito brasileiro; além de pleitear a aplicação do Ato Declaratório Normativo CST 02 de 11 de fevereiro de 1980²⁵⁹. Ainda, afirmou que a empresa localizada no Panamá possuía característica japonesa com base no art. 90 da Lei nº 32 de 1927 do Panamá que dispõe sobre Sociedades Anônimas, e com fulcro no art. 694, §2, alínea b do Código Fiscal da República de Panamá, Lei nº 8 de 1956.

O Juiz de 1ª instância, Marcos Roberto Araujo dos Santos, decidiu de forma favorável a impetrante, alegando que (a) há expressa autorização na legislação panamenha para que empresas estrangeiras se consolidem no país, mantendo a matriz em outro território; (b) contanto que os efeitos da transação ocorram no exterior, a normativa do Panamá não compele as pessoas jurídicas a realizar essa metodologia de aferição de imposto de renda; (c) a empresa Itochu Corporation Panamá Branch configura filial e segue a mesma nacionalidade da matriz, uma vez que o contrato social da empresa dispõe sobre tal possibilidade; e (d) a real favorecida pelos juros, embora estes tenham sido remetidos ao Panamá, seria a empresa matriz Itochu Corporation, sujeita às normativas japonesas.

Inconformado com a decisão proferida, a Fazenda nacional interpôs recurso de apelação, de modo que a sentença de 1ª instância foi inteiramente reformada pela 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, decidindo pela inaplicabilidade do tratado internacional. Assim, o desembargador relator decidiu que (a) as personalidades jurídicas das empresas matriz e filial são dissemelhantes; (b) a transação em questão e a remessa dos juros foram realizados a empresa localizada em solo panamenho; (c) o Panamá possui soberania nacional, de modo que as pessoas jurídicas estabelecidas no território devem se submeter às leis deste; (d) não há prova

²⁵⁷ “Artigo 2. 1) Na presente Convenção, a não ser que o contexto imponha uma interpretação diferente: (...) b) O termo “Japão”, quando utilizado no sentido geográfico, designa todo o território em que vigorarem as leis relativas ao imposto japonês”

²⁵⁸ “Art. 4º A República Federativa do Brasil rege-se nas suas relações internacionais pelos seguintes princípios: I - independência nacional.”

²⁵⁹ _____. Ato Declaratório Normativo CST nº 2, de 11 de fevereiro de 1980. “Dispõe sobre a aplicação da Convenção entre os Estados Unidos do Brasil, atualmente República Federativa do Brasil, e o Japão, Destinada a Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre Rendimentos aos juros pagos nas situações que especifica”. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=117898#:~:text=%E2%80%9CDisp%C3%B5e%20sobre%20a%20aplica%C3%A7%C3%A3o%20da,pagos%20nas%20situa%C3%A7%C3%B5es%20que%20especifica.%E2%80%9D>>. Acesso em: 11 jan. 2023.

de ocorrência de bitributação pois não foi demonstrado que os juros possuíram como destinação final a matriz no Japão, com consequente tributação no destino²⁶⁰.

Podemos observar na decisão proferida pelo Desembargador Vilson Darós uma grande semelhança com a decisão proferida pelo CARF, com uma aplicação precária da legislação internacional, em especial da própria normativa panamenha que dispõe claramente de regras específicas para o caso em questão, bem como questões societárias de modo geral. Uma nação soberana possui total autonomia para estabelecer as regras de aplicação de leis estrangeiras em seu território, assim como dispõe a legislação do Panamá que foi completamente ignorada. Além disso, o tratado Brasil-Japão não demanda que seja terminantemente provada a ocorrência de bitributação para que este seja aplicado, de modo que, ao exigir essa prova, o tribunal instituiu uma condição alheia externa fora de qualquer égide normativa²⁶¹.

Ato contínuo, visando modificar a decisão proferida, a empresa Volvo do Brasil interpôs paralelamente Recurso Especial nº 457.228/PR para o Superior Tribunal de Justiça²⁶² e Recurso Extraordinário nº 450.239/PR para o Supremo Tribunal Federal²⁶³. Em sede de Recurso Especial a recorrente sustentou a violação de alguns dos dispositivos já apontados, tais sejam art. 98 do Código Tributário Nacional, art. 10 da Convenção Internacional celebrada entre Brasil e Japão, e art. 11 da Lei de introdução às normas do direito brasileiro. Reafirmou que (i) a empresa Itochu Corporation Panama Branch possui nacionalidade japonesa que, inclusive, é admitida pelo próprio Panamá; (ii) que a nacionalidade das pessoas jurídicas, oriundas de

²⁶⁰ “IMPOSTO DE RENDA. REMESSA DE JUROS AO EXTERIOR. CONVENÇÃO INTERNACIONAL ENTRE BRASIL E JAPÃO. CONTRATO COM FILIAL SEDIADA NO PANAMÁ. BITRIBUTAÇÃO. O Decreto nº 61.899, de 14 de dezembro de 1967 que promulga a Convenção para evitar dupla tributação firmado entre Brasil e Japão dispõe que os juros pagos por empresas no Brasil à empresa sediada no Japão são tributados no Brasil à alíquota de 12,5% do montante bruto dos juros. No caso dos autos a remessa de juros foi feita à empresa estabelecida no Panamá. Tanto assim que o financiamento do impetrante foi obtido junto a empresa sediada no Panamá, sendo que os juros foram para esse país remetidos. À empresa panamenha não se aplicam as leis japonesas. A República do Panamá é Estado soberano, sendo que as empresas domiciliadas em seu território devem obediência as leis nacionais. Não há nos autos de que a verba recebida no Panamá seria, de imediato, transferida para o Japão, quando, só então submeter-se-ia às leis nipônicas. Com isso, não se cogita em bitributação já que a remessa de juros à empresa sediada no Panamá está isenta do pagamento de imposto de renda naquele país”

²⁶¹ MOURA, Henrique Perlatto; CARVALHO, David França Ribeiro de. Conflito de Interpretação do Conceito de Domicílio para Aferição de Aplicação de Tratados para Evitar a Bitributação: Uma Análise sob a Perspectiva do Caso Volvo Itochu. Revista de Direito Internacional e Globalização Econômica. Vol 1, nº 2, jul-dez 2017, p. 82-103. ISSN2526-6284. Disponível em: <<https://revistas.pucsp.br/index.php/DIGE/article/view/35212>>. Acesso em: 05 mar. 2023.

²⁶² _____. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). Recurso Especial 457.228 - PR (2002/0088257-2). Relator: Min. Castro Meira, 18 de março de 2004. Disponível em: <<https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200200882572&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>>. Acesso em: 05 mar. 2023.

²⁶³ _____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 450.239 Paraná. Relator: Min. Dias Toffoli, 22 de junho de 2010. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?base=decisoes&pesquisa_inteiro_teor=false&sinonimo=true&plural=true&radicais=false&buscaExata=true&page=1&pageSize=10&queryString=RE%20450239%20PR&sort=_score&sortBy=desc>. Acesso em: 05 mar. 2023.

relações internacionais, subordina-se ao território que a criou, conforme art. 11 da LINDB; e (iii) que os tratados internacionais tributários possuem normatividade elevada se comparados à lei nacional, conforme assegura o art. 98 do CTN, não podendo os tribunais decidirem de forma contrária a este. Já a recorrida apenas sustentou, novamente, pela inaplicabilidade do tratado por este não ser firmado com o Panamá.

A Segunda Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator Ministro Castro Meira, acompanhado pelos Ministros Eliana Calmon, Franciulli Netto e João Otávio de Noronha. Vejamos a ementa do voto proferido:

DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL. REMESSA DE JUROS AO EXTERIOR A EMPRESA SEDIADA NO PANAMÁ. CONVENÇÃO ENTRE O BRASIL E O JAPÃO. APLICAÇÃO. INCIDÊNCIA DA SÚMULA Nº 7/STJ. 1. A ausência de prequestionamento do tema objeto do preceito legal tido por contrariado acarreta a incidência das Súmulas 282 e 356 da Suprema Corte. 2. A interposição de embargos de declaração não é suficiente para que se entenda prequestionado o dispositivo legal invocado. Cabe à parte, caso tenha havido realmente a omissão no julgado, apontar, no recurso especial a negativa de vigência também ao artigo 535 do Código de Processo Civil. Súmula 211/STJ. 3. Os juros provenientes do Brasil e remetidos a empresa no Panamá foram tributados por alíquota reduzida decorrente da Convenção Brasil-Japão. Não demonstrou a recorrente, entretanto, serem esses juros também tributados pelas leis japonesas, o que atingiria a finalidade do acordo. 4. A análise da suposta submissão da empresa sediada no Panamá às leis nipônicas enseja o reexame do conjunto fático probatório dos autos. Incidência da Súmula nº 7. 5. Recurso especial improvido.

Podemos constatar que o voto circunscreveu em torno do pré-questionamento dos temas e da vigência do acordo internacional no feito em questão. De acordo com a decisão, houve ausência do pré-questionamento em relação aos artigos 11 da LINDB e 98 do CTN, não podendo o Tribunal conhecer desta matéria com base na Súmula nº 211/STJ²⁶⁴. Assim, o recurso foi conhecido somente em relação a inaplicabilidade do Decreto nº 61.899/67.

No voto foi trabalhado de maneira célere o conceito de bitributação e a finalidade das normas adjacentes a este. O Ministro Relator trouxe o conceito de dupla tributação exposto na Convenção sobre a Dupla Tributação da OCDE²⁶⁵, bem como o ensinamento de alguns estudiosos, tais sejam Heleno Taveira Torres e Francisco Neves Dornelles.

A decisão destaca que ocorre a bitributação apenas quando um cidadão recebe rendas oriundas de país diverso ao que reside, estando ambos os países aptos a tributarem o mesmo

²⁶⁴ Súmula nº 211 STJ: Inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo tribunal a quo.

²⁶⁵ Conforme já mencionado, a introdução da Convenção modelo da OCDE dispõe que “International juridical double taxation can be generally defined as the imposition of comparable taxes in two (or more) States on the same taxpayer in respect of the same subject matter and for identical periods.”

fato. Assim, no caso em questão, não havendo prova efetiva da tributação dos juros pelo Japão, o tratado não poderia ser aplicado.

Por fim, o acórdão ressaltou a assertividade da decisão do Tribunal “*a quo*” ao decretar que, independentemente de a lei panamenha conferir isenção a empresa filial, tal fato não ensejaria na aplicação da legislação japonesa. A aplicação da legislação panamenha descaracterizaria, de forma mais intensa, a dupla tributação, uma vez que o envio de juros à instituição localizada no Panamá está amparado pela isenção.

Em que pese a clara e notória expertise do STJ, a análise proferida novamente deixou a desejar, tanto em uma aplicação aprofundada da legislação estrangeira, quanto das normas brasileiras de direito internacional. Já no STF, visando alterar o rumo das decisões proferidas, a empresa Volvo do Brasil fundamentou o Recurso Extraordinário nº 450.239 na violação do art. 4º, incisos I e IX e art. 5º, § 2º, da Constituição Federal. Destarte, o Relator Ministro Dias Toffoli proferiu uma básica decisão monocrática e apenas ressaltou que:

A irresignação, contudo, não merece prosperar. E isso porque a análise acerca da alegada violação dos princípios constitucionais objetos do presente recurso demandaria o necessário reexame do conjunto fático-probatório constante dos autos, bem como de normas infraconstitucionais utilizadas na fundamentação da decisão recorrida, o que se mostra de inviável ocorrência no âmbito do recurso extraordinário, a teor do que dispõem as Súmulas 279 e 280 do STF.

Ou seja, o Ministro não adentrou ao mérito efetivo da causa, de modo que o restante da decisão foi lastreada de transcrições de outras jurisprudências semelhantes sobre a impossibilidade de reexame do conjunto fático probatório.

Ao ignorar o mérito, o Supremo Tribunal Federal deixou de apreciar as importantes questões de aplicabilidade dos tratados internacionais para residentes e/ou domiciliados em países distintos, deixando também, conseqüentemente, de construir uma jurisprudência consolidada e uniforme com casos práticos inabituais como este. Merecia-se um debulhamento maior das normas de direito internacional público e privado, principalmente em relação a aplicabilidade destas para empresas situadas em países diversos ou em relação a nacionalidade destas instituições. De forma antagônica ao exposto pelo Relator, o caso em questão demandava uma aplicação mais detalhada do direito internacional, como do tratado Brasil-Japão, e uma análise sobre a hierarquia das normas internacionais perante o ordenamento brasileiro, não havendo realmente necessidade de realização de reexame do conjunto fático probatório.

Em análise a todas as decisões proferidas podemos verificar que não foram observadas as qualificações elencadas no tratado; que a própria lei panamenha considera a empresa Itochu Corporation Panamá Branch como japonesa; que o sistema de tributação do Japão é *World Wide* com base no princípio da universalidade²⁶⁶; e que o código fiscal do Panamá estabelece a isenção de juros para empresas localizadas em seu território. Deixou-se, assim, de aplicar o Direito Tributário Internacional, que possui exatamente a finalidade de se amoldar a situações fáticas semelhantes a essa. Nas palavras de Alberto Xavier²⁶⁷:

O Direito Tributário Internacional tem por objeto situações internacionais (*cross-border situations*), ou seja, situações da vida que têm contato, por qualquer dos seus elementos, com mais do que uma ordem jurídica dotada do poder de tributar. (...) A natureza internacional da situação decorre da sua conexão com mais do que um ordenamento. Pense-se na tributação de empresa de navegação marítima cuja sede social esteja no Panamá, cuja administração efetiva esteja em Londres, cujo capital social seja controlado por residentes nos Estados Unidos e cujos lucros advenham de tráfego marítimo realizado nas Ilhas gregas. (...) Em todos estes casos, a situação da vida se encontra plurilocalizada, pois que vinculada ao ordenamento de mais do que um país por elementos de conexão que tendem a referi-la a mais do que um Estado (...)

Ou seja, a interpretação em casos anómalos e atípicos para realizar a devida aplicabilidade do direito à norma é fundamental, não bastando um mero enquadramento padrão de legislações. A análise do direito de diversos países com a correta utilização de elementos de conexão é fundamental para que se tenha a correta consequência jurídica e para que o Direito Tributário Internacional atinja seu fim.

²⁶⁶ Segundo Marcílio Toscano Franca Filho, “em oposição à base territorial, o sistema de tributação de rendas apresenta o princípio da universalidade – também denominado de base global, princípio da pessoalidade, princípio da renda mundial ou ainda *world-wide income taxation* – que melhor atende às exigências de isonomia entre os contribuintes que têm rendas apenas no mercado doméstico e aqueles que atuam em praças financeiras no exterior, favorecendo-se de benefícios fiscais estrangeiros. Segundo o princípio da base global do imposto sobre a renda, passa a ser tributada a universalidade dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos (nos mercados doméstico e exterior) por pessoas jurídicas domiciliadas no país. Todas as rendas obtidas por pessoas jurídicas sediadas nos Estados que adotam a base global, mesmo aquelas obtidas fora do território nacional, encontram-se dentro do âmbito da incidência do IR. Em suma, o princípio da base global do IR obriga a taxação da renda onde quer que ela venha a ser produzida.”

²⁶⁷ XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil. 7 ed. reformulada e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p.104.

CONCLUSÃO

Ao que tudo indica, em um mundo globalizado, é de interesse geral dos Estados alcançarem soluções unilaterais e bilaterais que preservem seus interesses arrecadatórios, de modo a facilitar cursos econômicos indispensáveis às suas economias. Conforme exposto, a Constituição Federal brasileira prevê, em seu art. 4º, a integração econômica, política, social e cultural dos países como princípios fundamentais.

Com a globalização surge, conseqüentemente, o fenômeno da dupla tributação que, embora não seja ilegal, é indesejado. Este possui o condão de afetar fortemente os investimentos estrangeiros, inibindo o comércio internacional e ocasionando um grave retrocesso econômico. Neste diapasão encontramos como saída, entre as fontes do Direito Internacional Público, os tratados internacionais e, em especial, aqueles relacionados às matérias tributárias. Estes tratam-se de medidas bilaterais celebrada entre os países, correspondendo a uma das principais formas de se evitar bitributação e incentivando o comércio internacional.

A regulamentação do Direito dos Tratados ganhou força com a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados de 1969, ratificada pelo Brasil apenas em 2009, contudo suas normas eram utilizadas pelo Brasil antes mesmo da ratificação, como costume positivado. Tais normas são utilizadas inclusive no processo de elaboração dos tratados que possui duas fases, sendo a primeira delas composta pela negociação preliminar e assinatura, e a segunda por apreciação parlamentar, ratificação e promulgação. Tal tratado pode ainda possuir reservas, com declarações unilaterais dos países para alterar ou modificar determinadas cláusulas. Existem diversas maneiras de e findar um acordo internacional, porém a denúncia ocorre unilateralmente e, normalmente, com maior frequência.

Em relação a recepção dos tratados perante a legislação interna brasileira, vimos que existem duas teorias com diversas considerações, tais sejam a monista e a dualista. Aparentemente a discussão sobre estas surgiu em decorrência da ausência de valorização expressa no texto constitucional sobre as disposições tributárias que porventura viessem a ser tratadas ou acordadas com os demais Estados. A teoria monista, amparada por Hans Kelsen, qual sustenta que a ordem jurídica interna e externa não podem ser simultaneamente válidas, de modo que as normas internacionais não precisam de formalidade alguma para incorporação na ordem jurídica interna de um estado. Tal teoria ainda se subdivide duas correntes: monismo internacionalista e monismo nacionalista. Já para a teoria dualista as ordens jurídicas externas e internas convivem de maneira independente, sendo necessário um processo específico de recepção para incorporação da norma internacional no âmbito nacional. Não há um consenso

geral sobre a aplicação de determinada teoria, contudo, em análise aos julgados do STF, este reafirmou sobre a necessidade de submissão dos dispositivos dos tratados e acordos nacionais à procedimento legislativo próprio. Assim, a teoria dualista parece ser a mais adotada, apesar da existência de certas ressalvas.

Em sequência, vimos que a Constituição Federal da República deixou de disciplinar acerca da valoração dos tratados internacionais que versem sobre matéria tributária, gerando lacunas. A legislação infraconstitucional buscou suprir essa lacuna, conforme podemos ver no art. 98 do Código Tributário Nacional, que dispõe que “*os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha*”. O texto do artigo foi e é constantemente debatido, aparentando possuir uma irregularidade formal. Os tribunais brasileiros já decidiram sobre o caráter de supralegalidade dos tratados internacionais tributários, de modo que o STF sustenta pelo predomínio da Constituição Federal e pela aplicação do critério cronológico, e sendo este incabível, o da especialidade. Já o STJ carece de uniformidade e, nos últimos anos, vem alterando seu entendimento alinhando-o ao STF.

Após estudo, resta evidente o insistente predomínio da Constituição Federal perante os tratados internacionais tributários que são recepcionados com força de lei ordinária, além da aparente impossibilidade de revogação de legislação interna por tratados internacionais tributários. Grande parte da doutrina sustenta apenas pela suspensão da eficácia da lei interna ao ser o tratado internacional com ela incompatível. De maneira geral, apesar da evidente melhora nos últimos anos, a jurisprudência e a doutrina brasileira carecem de total uniformidade sobre a aplicação dos tratados internacionais tributários no ordenamento jurídico interno, deixando a desejar um palco de segurança jurídica brasileira para os investimentos internacionais.

Ato contínuo, vimos no capítulo 2 que a tributação internacional brasileira abrange, normalmente e primordialmente, o imposto sobre a renda, tanto de pessoa jurídica quanto de pessoa física e, eventualmente, a CSLL, de modo que a aferição de renda ocorre de forma diferente entre estas pessoas; já o conteúdo de rendimentos auferidos no exterior engloba dividendos, rendimentos de aplicação financeira e ganhos de capital. Em relação a estes rendimentos, apesar existir várias combinações entre princípios e elementos de conexão, o Brasil adota o princípio da universalidade combinado com o critério da residência para os residentes; mas para os não residentes adota-se o princípio da territorialidade combinado com o critério da fonte. No ordenamento jurídico brasileiro os conceitos de residentes e não

residentes estão estruturados nas Instruções Normativas mencionadas, bem como grande parte da matéria.

As pessoas jurídicas residentes que auferem rendimento no exterior devem optar pela tributação pelo lucro real, já as pessoas físicas residentes estão sujeitas ao regime de caixa e devem realizar recolhimento mensal por meio do carnê-leão, com alíquota progressiva. Para evitar o fenômeno da dupla tributação, estas pessoas devem investigar sobre a existência de tratados entre o Brasil e os países envolvidos, ou ainda de outras medidas como a compensação. A tributação de coligadas e controladoras no exterior também se trata de um tema polêmico, mas entende-se, em regra, que a Lei nº 12.973/2014 não deve ser aplicada caso exista tratado em vigor.

Já as pessoas não residentes que auferem rendimentos no Brasil estão sujeitas a retenção do imposto de renda na fonte, não podendo usufruir de reduções e isenções asseguradas aos residentes. Ainda, existe a possibilidade de perda da condição de residente, que ocorre com a apresentação da declaração de saída definitiva ou com a permanência da pessoa por mais de 12 (doze) meses no exterior. Essa possibilidade ocorrerá de maneira diferente se a mudança for para países com regime de tributação favorecida ou para países com regime fiscal privilegiado. Diante deste fato existe também a possibilidade de dupla residência, na qual deverá ser utilizada a regra de desempate prevista no art. 4º da convenção modelo da OCDE. O pagamento proveniente do Brasil para beneficiário localizado no exterior também possui suas especificidades, demonstrando-se importante a verificação da existência de tratados para se evitar a dupla tributação. Caso este seja inexistente, aplicar-se-á as regras gerais de tributação e suas peculiaridades.

Analisamos também acerca dos rendimentos provenientes de doação a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior. Este tema passou por mudanças recentes e, atualmente, possui o entendimento de incidência do imposto de renda retido na fonte, conforme Solução de Consulta Cosit nº 309/2018.

Em revisão bibliográfica realizada, vimos um breve histórico sobre a celebração dos tratados brasileiros, com início na década de 1960 e objetivando eliminar a bitributação sobre a renda. Hoje o Brasil possui 37 (trinta e sete) tratados celebrados para evitar a dupla tributação, sendo um número referencialmente baixo sob a perspectiva internacional. Em regra, estes tratados seguem o modelo da OCDE, apesar do Brasil ainda não ser membro da organização; e, normalmente, possuem o tratamento dos mesmos temas nos mesmos artigos, apesar de cada um possuir suas peculiaridades.

Além disso, resta disposto nos tratados a igualdade das alíquotas e das bases de cálculos de determinados tributos entre os países membros; e os tratados mais recentes apresentam em seu corpo uma cláusula que dispõe acerca da troca de informações complexas. Insta salientar que o tratado entre Brasil e Alemanha foi denunciado em 2005 e hoje os países possuem mero tratamento de reciprocidade, assim como com os Estados Unidos e o Reino Unido. Tal tratamento de reciprocidade está diretamente ligado ao FATCA, que possui como significado “*Foreign Account Tax Compliance Act*” (em português, Lei de Conformidade Fiscal de Contas Estrangeiras), com o objetivo primordial de troca de informações fiscais. Este foi efetivamente implementado no Brasil em 2015, e o modelo firmado foi o “Modelo 1A” baseado na reciprocidade, onde ambos os países se comprometeram a transmitir reciprocamente e em periodicidade anual as informações sobre a titularidade de contas nele especificadas. Neste mesmo sentido o Brasil assinou a adesão à Convenção Multilateral Sobre Assistência Administrativa Mútua em Matéria Fiscal – GATCA. Como tais acordos possuem direta ligação com o sigilo bancário, em 2016 o STF mudou seu entendimento e declarou como sendo constitucional o art. 6 da Lei Complementar 105/2001, autorizando que o fisco requisitasse informações de forma direta às instituições financeiras, por meio de processos administrativos.

Destarte, retornando efetivamente ao conteúdo dos tratados internacionais tributários, analisamos o instituto da dupla tributação, que é a cobrança por dois ou mais países de impostos comparáveis, incidentes sobre um determinado fato, relativo a um mesmo período e a um mesmo contribuinte. Tal instituto é distinto ao “*bis in idem*”, pois neste temos o mesmo ente federativo cobrando o mesmo tributo mais de uma vez. Trata-se de fenômeno indesejado que pode onerar transações interestatais e inibir o comércio externo, cabendo aos tratados internacionais disporem de mecanismos para seu combate. Destarte, embora encontremos métodos unilaterais para evitar a bitributação, os tratados internacionais tributários bilaterais mostram-se mais responsivos, com resultados positivos nos âmbitos de proteção ao contribuinte, dispondo usualmente sobre o método do crédito. Ainda, destacamos algumas hipóteses de planejamento tributário internacional, como *rule shopping* e *treaty shopping*, podendo este último desencadear no fenômeno da dupla não tributação.

Por fim, foi realizada a análise do Caso Volvo, no qual o judiciário brasileiro debateu sobre a possibilidade de aplicação de tratado internacional em empresa localizada em país diverso aos membros do tratado. Em suma, podemos verificar, na maioria das decisões, uma grande deficiência na utilização e na aplicação do direito tributário internacional. Não foram aplicadas com afincos as questões inerentes aos tratados, às leis internacionais ou aos elementos de conexão. Com análise do caso, notamos uma carência dos tribunais brasileiros às questões

de direito tributário internacional, gerando decisões com fundamentações deficientes e com grandes inseguranças jurídicas para casos semelhantes.

Destarte, podemos concluir que grande parte do tema abordado no presente estudo ainda é muito debatido nas jurisprudências e doutrinas brasileiras, carecendo de ampla uniformidade. Além disso, não há uma convenção ou lei que discipline sozinha grande parte da matéria, estando essa espalhada por inúmeros instrumentos, como Leis Ordinárias e Complementares; Tratados, Convenções e Acordos Internacionais, Decretos; Atos Ordinatórios/Declaratórios; Medidas Provisórias; Portarias; Instruções Normativas e Soluções de Consulta/Divergência Cosid. O Brasil ainda possui um grande campo para se desenvolver em matéria de tributação internacional. Para isso, deve-se buscar a padronização do tratamento de instrumentos normativos importantes, a criação de novas normas que carecem de regulamentação, e a garantia da tão visada segurança jurídica, para que assim ocorra um desenvolvimento econômico internacional positivo.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

_____. Acordos para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao>>. Acesso em: 12 nov. 2021.

AGUADO. Juventino de Castro; HERINGER. Helimara Moreira Lamounier. Princípio da Reciprocidade: A (IN)aplicabilidade deste princípio à questão religiosa. Anais do V Congresso Brasileiro de Processo Coletivo e Cidadania, n. 5, p. 520-536, out. 2017. ISSN 2358-1557. Disponível em: <<https://revistas.unaerp.br/cbpcc/article/view/963/952>>. Acesso em: 19 mai. 2023.

ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira. Transparência no Combate à Evasão Fiscal: Repercussões da Fatca no Brasil. Revista de Direito Internacional e Tributário (RDIET), 2017, V. 12, nº1, p. 261 – 297.

ALVES, Jaime Leônidas Miranda. A hierarquia dos Tratados Internacionais em matéria tributária na ordem constitucional. Revista Tributária e de Finanças Públicas. v. 130. Editora Revista Dos Tribunais Ltda., 2016. Disponível em: <http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006>. Acesso em: 09 out. 2021.

ALVES, Renato José Ramalho. Tratados Internacionais em Matéria Tributária no Brasil: Aplicabilidade e Questões Controversas. RDIET: Brasília. V. 12, nº1, Jan-Jun, 2017. Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/article/view/7225>>. Acesso em 12 nov. 2021.

AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

ANZILOTTI. Dionísio. O Direito Internacional nos Julgamentos Internos. Trad. Arno Dal Ri Jr. Ed. Unijuí. Ijuí: 2021.

_____. Ato Declaratório Executivo SRF nº 72, de 22 de dezembro de 2005. Dispõe sobre a data do término de vigência do Acordo para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital firmado entre o Brasil e Alemanha. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=5216&visao=anotado>>. Acesso em: 12 nov. 2021.

_____. Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 22, de 01 de fevereiro de 2008. Dispõe sobre a aplicação de dispositivos da Convenção entre os Governos da República Federativa do Brasil e dos Estados Unidos Mexicanos destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Relação aos Impostos sobre a Renda. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=5694&visao=anotado>>. Acesso em: 19 jul. 2023.

_____. Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 01, de 01 de março de 2007. Dispõe sobre a aplicação de dispositivos da Convenção entre a República Federativa do Brasil e os Estados Unidos Mexicanos destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Relação

aos Impostos sobre a Renda. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=5545&visao=anotado>>. Acesso em: 19 jul. 2023.

_____. Ato Declaratório Normativo CST nº 2, de 11 de fevereiro de 1980. “Dispõe sobre a aplicação da Convenção entre os Estados Unidos do Brasil, atualmente República Federativa do Brasil, e o Japão, Destinada a Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre Rendimentos aos juros pagos nas situações que especifica”. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=117898#:~:text=%E2%80%9CDisp%C3%B5e%20sobre%20a%20aplica%C3%A7%C3%A3o%20da,pagos%20na%20situa%C3%A7%C3%B5es%20que%20especifica.%E2%80%9D>>. Acesso em: 11 jan. 2023.

BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. Edição revista e atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

BORGES, Antônio de Moura. Convenções sobre dupla tributação internacional. São Paulo: IBDT. 1992.

BORGES, Antônio de Moura. Meios de solução de conflitos Internacionais de Dupla Tributação. Direito Tributário Atual. Vol. 9. 1989.

CAMPOS, Lucas Augusto Ponte. Os Elementos de Conexão em Direito Tributário Internacional: definindo o significado de “residência” para pessoa física e contribuição do direito comparado. Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, v. 103, p. 877 – 889, jan./dez. 2008.

CARDOSO, Frederico Padre. Dupla Tributação Internacional Sobre a Renda das Pessoas Jurídicas: Os elementos de conexão adotados na Convenção Modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) contra a dupla tributação internacional sobre a renda. Universidade Federal de Santa Catarina: Florianópolis, 2002. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/xmlui/handle/123456789/83298>>. Acesso em: 21 ago. 2022.

CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

CARVALHO, Daniel Campos de. O problema da autonomia do Direito da União Europeia em face aos ordenamentos nacionais e ao Direito Internacional Público. Revista de Direito Constitucional e Internacional – RDCI, São Paulo, v. 21, n. 83, p. 287-334, abr./jun. 2013.

CASTELLS, Manuel. A sociedade em rede. 6ª ed. São Paulo: Paz e Terra, 1999.

CHAVES, Denisson Gonçalves. LIMA, Giselle Pacheco. (Re)significação da imunidade tributária recíproca: a cobrança de iptu sobre bens públicos e seus efeitos sobre a arrecadação fiscal na cidade de Imperatriz-MA. Revista Meritum, Belo Horizonte, vol. 15, n. 2, p. 82-101, Maio/Ago. 2020. DOI: <https://doi.org/10.46560/meritum.v15i2.6923>. Disponível em: <<http://revista.fumec.br/index.php/meritum/article/view/6923>>. Acessado em: 16 de mai. de 2023.

COELHO, Carolina Reis Jatobá. Sigilo Bancário e Governança Global: a Incorporação do F.A.T.C.A. (*Foreign Account Tax Compliance Act*) no Ordenamento Jurídico Brasileiro diante do impacto regulatório internacional. *Revista da Receita Federal: Estudos Tributários e Aduaneiros*. Brasília, v. 1, n. 1, p.217-232, dez. 2015. Disponível em: <https://www.editoraroncarati.com.br/v2/phocadownload/revista_receita_federal_n2_2015_fa_tca.pdf>. Acesso em: 18 jun. 2023.

COLOMBO, Silvana. Estado e soberania: uma visão a partir da sociedade internacional. *Revista de Doutrina da 4ª Região*, Porto Alegre, n. 16, fev. 2007. Disponível em: <https://revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao016/Silvana_Colombo.htm>. Acesso em: 05 out. 2022.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acompanhamento Processual. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInformacoesProcessuais/exibirProcesso.jsf>>. Acesso em: 17 jan. 2023.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 22 ago. 2022.

_____. Decreto Legislativo nº 146, de 25 de junho de 2015. Aprova o texto do Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo dos Estados Unidos da América para Melhoria da Observância Tributária Internacional e Implementação do FATCA, celebrado em Brasília, em 23 de setembro de 2014. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-intercambio-de-informacoes-relativas-a-tributos/estados-unidos-da-america/copy_of_decreto-legislativo-no-211-de-12-de-marco-de-2013>. Acesso em: 16 jun. 2023.

_____. Decreto Legislativo nº 4, de 21 de março de 1986. Aprova o texto da Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Equador, celebrado em Quito, a 26 de maio de 1983. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decleg/1980-1987/decretolegislativo-4-20-marco-1986-356534-convencao-1-pl.html>>. Acesso em: 19 jul. 2023.

_____. Decreto Legislativo nº 500, de 11 de agosto de 2009. Aprova o texto da Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República do Peru para Evitar Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal com Relação ao Imposto sobre a Renda, celebrado em Lima, em 17 de fevereiro de 2006. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/peru/decreto-legislativo-no-500-de-10-de-agosto-de-2009>>. Acesso em: 19 jul. 2023.

_____. Decreto Legislativo nº 559, de 27 de junho de 2009. Aprova o texto da Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Bolivariana da Venezuela para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda, assinada em Caracas, em 14 de fevereiro de 2005. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decleg/2010/decretolegislativo-559-6-agosto-2010-607803-norma-pl.html>>. Acesso em: 19 jul. 2023.

_____. Decreto Legislativo nº 7.020, de 27 de novembro de 2009. Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República do Peru para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal com Relação ao Imposto sobre a Renda, firmada em Lima, em 17 de fevereiro de 2006. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d7020.htm#:~:text=DECRETO%20N%C2%BA%207.020%2C%20DE%207,17%20de%20fevereiro%20de%202006>. Acesso em: 19 jul. 2023.

_____. Decreto Legislativo nº 74, de 05 de dezembro de 1981. Aprova o texto da Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, firmada entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Argentina, em Buenos Aires, a 17 de maio de 1980. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decleg/1980-1987/decretolegislativo-74-5-dezembro-1981-360472-publicacaooriginal-1-pl.html>>. Acesso em: 19 jul. 2023.

_____. Decreto-lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm>. Acesso em: 19 jan. 2023.

_____. Decreto-lei nº 8.003, de 15 de maio de 2013. Promulga o Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo dos Estados Unidos da América para o Intercâmbio de Informações Relativas a Tributos, firmado em Brasília, em 20 de março de 2007. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/decreto/d8003.htm>. Acesso em: 19 jun. 2023.

_____. Decreto-lei nº 8.842, de 29 de agosto de 2016. Promulga o texto da Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária emendada pelo Protocolo de 1º de junho de 2010, firmada pela República Federativa do Brasil em Cannes, em 3 de novembro de 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/decreto/D8842.htm>. Acesso em 19 de julho de 2023.

_____. Decreto-lei nº 911, de 1 de outubro de 1969. Altera a redação do art. 66, da Lei nº 4.728, de 14 de julho de 1965, estabelece normas de processo sobre alienação fiduciária e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/del0911.htm>. Acesso em: 19 fev. 2023.

_____. Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994. Aprova o regulamento para a cobrança e fiscalização do imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/Antigos/D1041.htm>. Acesso em: 12 jan. 2023.

_____. Decreto nº 10.714, de 8 de junho de 2021. Promulga a Convenção entre a República Federativa do Brasil e a Confederação Suíça para Eliminar a Dupla Tributação em Relação aos Tributos sobre a Renda e Prevenir a Evasão e a Elisão Fiscais e o seu Protocolo, firmados em Brasília, em 3 de maio de 2018. Disponível em: <<https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/decreto-n-10.714-de-8-de-junho-de-2021-324776844>>. Acesso em: 12 nov. 2021.

_____. Decreto nº 11.109, de 29 de junho de 2022. Promulga o Acordo entre a República Federativa do Brasil e a República de Singapura para Eliminar a Dupla Tributação em Relação

aos Tributos sobre a Renda e Prevenir a Evasão e a Elisão Fiscais e seu Protocolo, firmados em Singapura, em 7 de maio de 2018. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2022/decreto/D11109.htm>. Acesso em: 12 jun. 2023.

_____. Decreto nº 19.841, de 22 de outubro de 1945. Promulga a Carta das Nações Unidas, da qual faz parte integrante o anexo Estatuto da Corte Internacional de Justiça, assinada em São Francisco, a 26 de junho de 1945, por ocasião da Conferência de Organização Internacional das Nações Unidas. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d7030.htm>. Acesso em: 12 out. 2021.

_____. Decreto nº 331, de 23 de julho de 2003. Aprova o texto da Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República do Chile destinada a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em relação ao Imposto sobre a Renda, celebrada em Santiago, em 3 de abril de 2001. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decleg/2003/decretolegislativo-331-22-julho-2003-494165-convencao-1-pl.html>>. Acesso em: 19 jul. 2023.

_____. Decreto nº 4.852, de 02 de junho de 2003. Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República do Chile Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Relação ao Imposto sobre a Renda, de 3 de abril de 2001. Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2003/D4852.htm>. Acesso em 19 jul. 2023.

_____. Decreto nº 58, de 18 de abril de 2006. Aprova o texto da Convenção entre os Governos da República Federativa do Brasil e dos Estados Unidos Mexicanos Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Relação aos Impostos sobre a Renda, assinada na Cidade do México, em 25 de setembro de 2003. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decleg/2006/decretolegislativo-58-17-abril-2006-541786-norma-pl.html>>. Acesso em: 19 jul. 2023.

_____. Decreto nº 6.000, de 26 de dezembro de 2006. Promulga a Convenção entre os Governos da República Federativa do Brasil e dos Estados Unidos Mexicanos Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Relação aos Impostos sobre a Renda, celebrada na Cidade do México, em 25 de setembro de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/decreto/D6000.htm>. Acesso em: 19 jul. 2023.

_____. Decreto nº 61.899, de 14 de dezembro de 1967. Promulga a Convenção para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre rendimentos, com o Japão.. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/atos/decretos/1967/d61899.html#:~:text=Decreto%20n%C2%BA%2061.899%2C%20de%2014,s%C3%B4bre%20rendimentos%2C%20com%20o%20Jap%C3%A3o.>. Acesso em 19 jan. 2023.

_____. Decreto nº 7.030, de 14 de dezembro de 2009. Promulga a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, concluída em 23 de maio de 1969, com reserva aos Artigos 25 e 66. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d7030.htm>. Acesso em: 10 out. 2022.

_____. Decreto nº 78.107, de 22 de julho de 1976. Promulga a Convenção para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital Brasil-Áustria. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/atos/decretos/1976/d78107.html>. Acesso em: 10 mar. 2023.

_____. Decreto nº 81.194, de 9 de janeiro de 1978. Promulga o Protocolo que Modifica e Complementa a Convenção entre os Estados Unidos do Brasil, atualmente República Federativa do Brasil, e o Japão, Destinada a Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre Rendimentos. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1970-1979/decreto-81194-9-janeiro-1978-430563-publicacaooriginal-1-pe.html#:~:text=Promulga%20o%20Protocolo%20que%20Modifica,Mat%C3%A9ria%20de%20Impostos%20sobre%20Rendimentos.>>. Acesso em 25 jan. 2023.

_____. Decreto nº 8.336, de 12 de novembro de 2014. Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Bolivariana da Venezuela para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, firmada em Caracas, em 14 de fevereiro de 2005. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/decreto/d8336.htm>. Acesso em: 19 jul. 2023.

_____. Decreto nº 8.506, de 24 de agosto de 2015. Promulga o Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo dos Estados Unidos da América para Melhoria da Observância Tributária Internacional e Implementação do FATCA, firmado em Brasília, em 23 de setembro de 2014. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/decreto/d8506.htm>. Acesso em: 16 jun. 2023.

_____. Decreto nº 87.976, de 22 de dezembro de 1982. Promulga a Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Argentina destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/atos/decretos/1982/d87976.html>. Acesso em: 19 nov. 2022.

_____. Decreto nº 95.717, de 11 de fevereiro de 1988. Promulga a Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda entre a República Federativa do Brasil e a República do Equador. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1980-1989/D95717.htm>. Acesso em: 19 jul. 2023.

_____. Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm>. Acesso em 12 jan. 2022.

DINIZ, Maria Helena. Tratado Teórico e Prático dos Contratos. Vol. 1, São Paulo: Saraiva, 1993.

DIZDAREVIC, Melissa A. *The FATCA Provisions of the Hire Act: Boldly Going Where No Withholding Has Gone Before*. In: *Fordham Law Review*. Vol. 79. Issue 6. Article 14. 2011. p. 2967-2994. Disponível em: <<https://ir.lawnet.fordham.edu/flr/vol79/iss6/14/>>. Acesso em: 18 jun. 2023.

ESTELLITA, Heloisa; BASTOS, Frederico Silva. *Tax exchange of information and international cooperation in Brazil*. São Paulo: Revista Direito GV, 2015.

FARIA, Wilson Rodrigues de; ROCHA, Alessandra M. Gonsales. O combate à evasão fiscal – como Fatca pode afetar as instituições brasileiras. *Revista de Direito Bancário e do Mercado de Capitais* n. 59. São Paulo: RT, 2013.

FEE. *Fédération des Experts Comptables Européens. 2007. Accrual accounting in the public sector Brussels: Paper from the FEE Public Sector Committee*.

FERRACINI, Luiz Alberto. *Do Crime de sonegação fiscal: teoria e prática, legislação e jurisprudência*. São Paulo: Led, 1996.

FONSECA, João José Saraiva da. *Metodologia da pesquisa científica*. Fortaleza: UEC, 2002.

FRANCA FILHO, Marcílio Toscano. Princípios da tributação internacional sobre a renda. *Revista de informação legislativa*, v. 35, n. 137, p. 83-90, jan./mar. 1998. Disponível em: < <https://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/334>>. Acesso em: 20 abr. 2023.

FUCK, Luciano Felício. Métodos para Evitar a Pluritributação Internacional. *Revista do Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília*. V. 1, n. 2. Disponível em: < <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rvmd/issue/view/168> >. Acesso em: 20 nov. 2021.

GABSCH, Rodrigo D'Araujo. *Aprovação de tratados internacionais pelo Brasil: possíveis opções para acelerar o seu processo*. Brasília: FUNAG, 2010.

GERHARDT, Tatiana Engel; SILVEIRA, Denise Tolfo. *Métodos de pesquisa*. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2009.

GIDDENS, Anthony. *As consequências da modernidade*. São Paulo: Editora Unesp, 1991.

GODINHO, Thiago José Zanini. *Elementos de direito internacional público e privado*. São Paulo: Atlas, 2010.

GOMES, Rebecca Guedes Sobreira. *Treaty Shopping: Aspectos Tributário E Econômico Da Escolha Do Melhor Tratado*. Universidade Federal Da Paraíba: Santa Rita, 2018. Disponível em: < <https://repositorio.ufpb.br/jspui/handle/123456789/13278> >. Acesso em: 16 nov. 2021.

GONÇALVES. Alex Silva; QUIRINO. Regio Hermilton Ribeiro. A Norma Hipotética Fundamental de Hans Kelsen e a Regra de Reconhecimento de Herbert Hart: semelhanças e diferenças entre os critérios de validade do Sistema Jurídico. *Biblioteca Científica eletrônica em Linha*, n. 78, p. 91-118, abr. 2018. Disponível em: < <https://www.scielo.br/j/seq/a/PntQZ9PRnnZPS6v7mFT7wvR/?lang=pt&format=pdf#:~:text=A%20norma%20hipot%C3%A9tica%20fundamental%20baseia,%E2%80%9Cdevemos%20o%20bedecer%20aos%20costumes%E2%80%9D.>> >. Acesso em: 08 fev. 2023.

GONÇALVES. Maria Beatriz Ribeiro. *Direito Internacional Público e Privado*. Salvador: Editora Juspodivm, 4ª ed., revista, atualizada e ampliada, vol. 25, 2017.

GUIMARÃES, Vasco Branco. O segredo bancário - uma interpretação dos estudos da OCDE. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coords.). Sigilos bancário e fiscal: homenagem ao jurista José Carlos Moreira Alves. 2.ed. Belo Horizonte: Fórum, 2015, p.139-151.

HIGUCHI, Hiromi. Imposto de rendadas empresas. 24 ed. 1999.

_____. Instrução Normativa RFB nº 1008, de 09 de fevereiro de 2010. Altera a Instrução Normativa SRF nº 208, de 27 de setembro de 2002, que dispõe sobre a tributação, pelo imposto de renda, dos rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior e dos ganhos de capital apurados na alienação de bens e direitos situados no exterior por pessoa física residente no Brasil e dos rendimentos recebidos e dos ganhos de capital apurados no País por pessoa física não-residente no Brasil, para tratar sobre a Declaração de Saída Definitiva do País e instituir a Comunicação de Saída Definitiva do País. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15973>>. Acesso em: 21 jan. 2022.

_____. Instrução Normativa RFB nº 1037, de 04 de junho de 2010. Relaciona países ou dependências com tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=16002>>. Acesso em: 12 nov. 2022.

_____. Instrução Normativa RFB nº 1548, de 13 de fevereiro de 2015. Dispõe sobre o Cadastro de Pessoas Físicas (CPF). Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=61197#1498277>>. Acesso em: 21 jan. 2022.

_____. Instrução Normativa RFB nº 1863, de 27 de dezembro de 2018. Dispõe sobre o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ). Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97729&visao=original>>. Acesso em: 21 jan. 2022.

_____. Instrução Normativa SRF nº 118, de 28 de dezembro de 2000. Dispõe sobre a tributação do ganho de capital decorrente da alienação de bens ou direitos e da liquidação ou resgate de aplicações financeiras, adquiridos em moeda estrangeira, e da alienação de moeda estrangeira mantida em espécie, de propriedade de pessoa física. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=14802>>. Acesso em: 13 jan. 2022.

_____. Instrução Normativa SRF nº 1700, de 14 de março de 2017. Dispõe sobre a determinação e o pagamento do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas e disciplina o tratamento tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no que se refere às alterações introduzidas pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81268&visao=original>>. Acesso em: 20 jan. 2022.

_____. Instrução Normativa SRF nº 208, de 27 de setembro de 2002. Dispõe sobre a tributação, pelo imposto de renda, dos rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior e dos ganhos de capital apurados na alienação de bens e direitos situados no exterior por pessoa

física residente no Brasil e dos rendimentos recebidos e dos ganhos de capital apurados no País por pessoa física não-residente no Brasil. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15079>>. Acesso em: 22 jul. 2022.

_____. IRPF (Imposto sobre a renda das pessoas físicas). 2021. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica>>. Acesso em: 05 jan. 2022.

IRS. Classification of Taxpayers for U.S. Tax Purposes. Disponível em: <<https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/classification-of-taxpayers-for-us-tax-purposes>>. Acesso em: 17 jun. 2023.

IRS. Summary of FATCA Reporting for U.S. Taxpayers. Disponível em: <<https://www.irs.gov/businesses/corporations/summary-of-fatca-reporting-for-us-taxpayers>>. Acesso em: 17 jun. 2023.

JACKSON, John. Status of Treaties in Domestic Legal Systems: A Policy Analysis. *American Journal of International Law*, Washington, v. 86, n. 2, p. 310-340, abr. 1992.

KELSEN, Hans. Teoria pura do direito: introdução à problemática científica do direito. Tradução: J. Cretella Jr. e Agnes Cretella. 2. ed. rev. da tradução. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.

KÖCHE, Rafael. Aportes Hermenêuticos sobre direito dos tratados. *Direito e Democracia*. v. 13. n. 1. p. 68-84. jan./jun. de 2012. Disponível em: <https://www.rafaelkoche.com.br/arquivos/KOCHE_-_Direito_dos_Tratados_-_Revista_Direito_e_Democracia_2012.pdf>. Acesso em: 09 fev. 2023.

LAURINDO, Deise Saccaro. Imunidade Tributária do ITBI e os Reflexos do Tema 796 de Repercussão Geral. *Revista Direito Tributário Atual*, 2021. Disponível em: <<https://www.revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1167>>. Acesso em 16 de mai. de 2023.

LEAL, Rhauá Hulek Linário. Uso de tratados sobre dupla tributação no planejamento tributário internacional: treaty shopping. *Revista do Mestrado em Direito*. Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rvmd>>. Acesso em: 12 nov. 2021.

_____. Lei complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001. Dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp105.htm>. Acesso em: 20 jun. 2023.

_____. Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/lei/l12249.htm>. Acesso em: 20 jan. 2022.

_____. Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l12973.htm>. Acesso em: 13 jan. 2022.

_____. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/13105.htm>. Acesso em: 05 jul. 2022.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código de Tributário Nacional Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/CodTributNaci/ctn.htm>>. Acesso em: 22 out. 2022.

_____. Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/17713.htm>. Acesso em: 27 set. 2022.

_____. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19249.htm>. Acesso em: 27 set. 2022.

_____. Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19718.htm>. Acesso em: 12 jan. 2022.

_____. *Ley Nº 32 de 26 de febrero de 1927. Sobre Sociedades Anónimas*. Disponível em: <https://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_pan_ley32.pdf>. Acesso em: 19 jan. 2023.

_____. *Ley Nº 8 de 27 de Enero de 1956. Código Fiscal de la República de Panamá*. Disponível em: <[https://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/08CBDC2F578E5A7705257E0000553964/\\$FILE/CodigoFiscal.pdf](https://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/08CBDC2F578E5A7705257E0000553964/$FILE/CodigoFiscal.pdf)>. Acesso em: 19 jan. 2023.

LENTZ, Guilherme Speroni; et. al. Tributação Sobre a Renda Auferida no Exterior por Residentes e não Residentes no Brasil. Revista Eletrônica de Contabilidade: Santa Maria, 2012. v. 6. n. 1. p. 50. Disponível em: <https://periodicos.ufsm.br/contabilidade/article/view/46>. Acesso em: 21 jan. 2022.

LIMA, Bruno Leonardo Lopes de. Evasão Fiscal. Brasília: Instituto de Educação Superior de Brasília – IESB. 2006.

LUPI. André Lipp Pinto Basto. O Brasil é dualista? Anotações sobre a vigência de normas internacionais no ordenamento brasileiro. n. 184. Brasília: Revista de Informação Legislativa, 2009. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/194945/000881701.pdf?sequence=3&isAllowed=y>>. Acesso em: 08 fev. 2023.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. São Paulo: Malheiros, 2010.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Manual de direito tributário. 11ª ed. São Paulo: Atlas, 2019.

MAGALHÃES, Breno Baía. O sincretismo teórico na apropriação das teorias monista e dualista e sua questionável utilidade como critério para a classificação do modelo brasileiro de

incorporação de normas internacionais. *Revista de Direito Internacional*, Brasília, v. 12, n. 2, 2015, p. 77-96, doi: 10.5102/rdi.v12i2.3604. Disponível em: <<https://biblioteca.corteidh.or.cr/tablas/r36599.pdf>>. Acesso em: 09 fev. 2023.

MALUF, Paulo José Leonesi. Pluritributação internacional e elementos de conexão no Direito Tributário. *Revista Jus Navigandi*: Teresina, 2013. n. 1883. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/11652>>. Acesso em: 20 nov. 2021.

MATOS, Lenisa Prado de. A recepção dos tratados internacionais no ordenamento brasileiro e o art. 98 do Código Tributário Nacional. *Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região*. v. 21. n. 12/1. 2010. Disponível em: <<https://bdjur.stj.jus.br/jspui/handle/2011/35004>>. Acesso em: 15 out. 2021.

MAZZUOLI, Valério de Oliveira. Curso de Direito internacional público. 5ª ed. Revista dos Tribunais. São Paulo, 2010.

MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. Direito dos Tratados. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

MAZZUOLI, Valério de Oliveira. Direito internacional público: parte geral. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

MEDEIROS, Antônio Paulo Cachapuz de. O poder de celebrar tratados: competência dos poderes constituídos para a celebração de tratados à luz do Direito Internacional, do Direito Comparado e do Direito Constitucional brasileiro. Porto Alegre: Fabris, 1995.

_____. Medida Provisória n 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social - COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2158-35.htm>. Acesso em: 12 jan. 2022.

MEIRELLES, Hely Lopes; BURLE FILHO, José Emmanuel. Direito administrativo brasileiro. São Paulo, Malheiros, 2020.

MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. Curso de direito internacional público. v. 1. 12ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

MINAYO, Maria Cecília de Souza. Pesquisa social: Teoria, método e criatividade. Editora Petrópolis: Vozes, 2001.

_____. Ministério Público Federal. Câmara de Coordenação e Revisão, 2. Crimes fiscais, delitos econômicos e financeiros. 2ª Câmara de Coordenação e Revisão, Criminal. Brasília: MPF, 2018. 223 p. Disponível em: <<https://memorial.mpf.mp.br/nacional/vitrine-virtual/publicacoes/crimes-fiscais-delitos-economicos-e-financeiros>>. Acesso em: 19 jun. 2023.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. Compêndio de Direito Tributário. 2 ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1994, v.2,

MOURA, Henrique Perlatto; CARVALHO, David França Ribeiro de. Conflito de Interpretação do Conceito de Domicílio para Aferição de Aplicação de Tratados para Evitar a Bitributação: Uma Análise sob a Perspectiva do Caso Volvo Itochu. *Revista de Direito Internacional e Globalização Econômica*. Vol 1, nº 2, jul-dez 2017, p. 82-103. ISSN2526-6284. Disponível em: <<https://revistas.pucsp.br/index.php/DIGE/article/view/35212>>. Acesso em: 05 mar. 2023.

NORONHA, Francisco Daniel Holanda. A bitributação internacional e as contribuições sociais incidentes sobre o comércio exterior brasileiro. n. 40. *Revista CEJ*: Brasília, 2008.

OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version*. 2017. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en>. Acesso em: 23 mar. 2023.

OLIVEIRA, Diogo Pignataro de. Celebração e integração dos tratados internacionais no direito brasileiro. *Revista Digital Constituição e Garantia de Direitos*, v. 4, n. 01, 16 out. 2013.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. O Imposto de Renda e os Lucros Auferidos no Exterior. In: ROCHA Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*: 7º Volume. São Paulo: Dialética, 2003.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Glossary of Tax Terms*. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>>. Acesso em: 16 dez. 2021.

PALMEIRA, Marcos Rogerio. *Direito Tributário versus Mercado: o liberalismo na reforma do estado brasileiro nos anos 90*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

PENTEADO, Claudio Camargo. *Empresas Offshore: Uruguai, Cayman, Ilhas Virgens Britânicas*. 2º. ed. ampliada e atualizada. São Paulo: Editora Pilares, 2004.

PINTO, Gustavo Mathias Alves. *Tratados Internacionais em Matéria Tributária e sua Relação com o Direito Interno no Brasil*. *Revista de Direito GV*. São Paulo: jan. – jun. 2008. Disponível em: <<https://doi.org/10.1590/S1808-24322008000100007>>. Acesso em: 15 mai. 2023.

_____. PORTAL UNIFICADO DA JUSTIÇA FEDERAL DA 4ª REGIÃO. Consulta Processual Unificada - Resultado da Pesquisa. Disponível em: <https://consulta.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtValor=199970000263811&selOrigem=PR&chkMostrarBaixados=S&todasfases=S&selforma=NU&todaspartes=&txtChave=>. Acesso em: 19 jan. 2023.

_____. Portaria MF nº 22, de 25 de janeiro de 1983. Métodos de aplicação da Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Argentina destinada a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de Impostos sobre a renda. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=60839>>. Acesso em: 19 jul. 2023.

_____. Portaria MF nº 285, de 18 de novembro de 2003. Métodos de aplicação da Convenção destinada a evitar a dupla tributação e a prevenir a evasão fiscal em relação ao imposto sobre a renda, assinada pela República Federativa do Brasil com a República do Chile. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/legislacao/acordos->

internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/chile/portaria-mf-n-o-285-de-18-de-novembro-de-2003>. Acesso em: 19 jul. 2023.

_____. Portaria MF nº 38, de 21 de fevereiro de 2007. Métodos de aplicação da Convenção destinada a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em relação aos impostos sobre a renda celebrada pela República Federativa do Brasil com os Estados Unidos Mexicanos. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=21832&visao=anotado#:~:text=MF%20n%C2%BA%2038%2F2007&text=M%C3%A9todos%20de%20aplica%C3%A7%C3%A3o%20da%20Conven%C3%A7%C3%A3o,com%20os%20Estados%20Unidos%20Mexicanos>>. Acesso em: 19 jul. 2023.

_____. Portaria MF nº 553, de 25 de nov. de 2010. Métodos de aplicação da Convenção destinada a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em relação ao imposto sobre a renda celebrada pela República Federativa do Brasil com a República do Peru. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=28650>>. Acesso em: 19 jul. 2023.

PORTELA, Paulo Henrique Gonçalves. Direito Internacional Público e Privado. 7ª ed. Salvador: Editora Juspodivim, 2015.

PRICEWATERHOUSECOOPERS; CONTADORES PÚBLICOS LTDA. A nova regulamentação proposta do FATCA. Disponível em <<https://www.pwc.com.br/pt/gestao-de-riscos-corporativos-e-compliance/assets/fatcavisao-geral-12.pdf>>. Acesso em: 19 jun. 2023.

REBOUÇAS, Osvaldo José. A validade no Brasil dos tratados internacionais em matéria tributária. Ed. Appris, 1. Ed. Curitiba: 2021.

REZEK, José Francisco. Direito internacional público: curso elementar. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

ROCHA, Sergio André. Acesso do Brasil à OCDE e a Política Fiscal Internacional Brasileira. Boletim de Economia e Política Internacional – BEPI. n. 28. Set./Dez. 2020. Disponível em: <<http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/10540>>. Acesso em: 16 dez. 2021.

ROCHA, Sérgio André. Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda. Editora Quartier Latin. São Paulo: 2013.

ROCHA, Sergio André. Tributação de Lucros Auferidos por Controladas e Coligadas no Exterior. 2 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

ROSE, Gerd. *Grundzüge des Internationalen Steuerrechts*. 5º ed. Köln: Gabler, 2000.

SANTHIAS, Tânia Maria Françosi. Implicações dos tratados internacionais tributários no contrato de federalização. Florianópolis: Insular, 2005.

SANTOS, Jazam. A dupla tributação no imposto sobre a renda das pessoas físicas nos países-membros do Mercosul: aplicação das convenções sob uma leitura a partir da Teoria da Argumentação Jurídica – a Nova Retórica de Perelman. Tese (doutorado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-Graduação em

Direito, Florianópolis, 2019. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/204411>>. Acesso em: 25 mar. 2023.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Tratados e Convenções internacionais sobre tributação. Direito tributário atual, v. 17. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário: Dialética, 2003. Disponível em: <<https://repositorio.usp.br/item/001632511>>. Acesso em: 19 mai. 2023.

SILVA, Lauriana de Magalhães. Tratados Internacionais Sobre Dupla Tributação da Renda e Suas Consequências na Tributação dos Rendimentos Obtidos no Exterior por Pessoas Jurídicas com Domicílio no Brasil. Revista do Curso de Mestrado da Universidade Católica de Brasília: Brasília, 2007. v. 1, n. 2. Disponível em: < <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rvmd>>. Acesso em: 15 dez. 2021.

SILVA, Roberto Luiz. Direito internacional público. 2.ed., revista atualizada e ampliada. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

SOARES, Guido Fernando Silva. Curso de direito internacional público. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. Solução de Consulta Cosit nº 309, de 26 de dezembro de 2018. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97808&visao=anotado>>. Acesso em: 21 fev. 2022.

_____. Solução de Divergência Cosit nº 63, de 29 de março de 2021. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=116526>>. Acesso em: 21 fev. 2022.

_____. Solução de Divergência Cosit nº 8, de 16 de julho de 2014. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=54770>>. Acesso em: 13 abr. 2022.

SOUSA, Rossana Guerra de, et al. O regime de competência no setor público brasileiro: uma pesquisa empírica sobre a utilidade da informação contábil. Revista Contabilidade e Finanças. V. 24. Dez 2013. Disponível em: <<https://www.scielo.br/j/rcf/a/rh4pZ6t7ywhN4zVyzSsxP3R/?lang=pt>>. Acesso em: 05 jan. 2022.

STELLITA, Heloisa; BASTOS, Frederico Silva. O intercâmbio de informações tributárias e a cooperação internacional no Brasil. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. (coord.). Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao professor Isaias Coelho. 1. ed. São Paulo: FISCOsoft, 2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 1480/DF. Relator: Min. Celso de Mello, 26 de junho de 2001. Disponível em: < <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/14819932> >. Acesso em: 02 fev. 2022.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 2859/DF. Relator: Min. Dias Toffoli, 24 de fevereiro de 2016. Disponível em: < <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2106858>>. Acesso em: 19 jun. 2023.

_____. Supremo Tribunal Federal. Carta Rogatória nº 8.279-4. Rel. Min. Celso de Mello. j. 17/6/1998, DJ 10/8/2000 PP-6. Ementário nº 1999-1- PP- 00042 Tribunal Pleno. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=324396>>. Acesso em: 12 fev. 2023.

_____. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus 87.585/TO, Rel. Min. Marco Aurélio, julgado em 03 de ago. de 2008. Disponível em <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=597891>>. Acesso em: 11 jun. 2023.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 349.703/RS, Rel. originário Min. Carlos Britto, Rel. para o acórdão Min. Gilmar Mendes, julgado em 03 de dez. de 2008. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=595406>>. Acesso em: 11 jun. 2023.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 387.604/RS. Relator: Min. Carmen Lúcia, 23 de fevereiro de 2011. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2125847>>. Acesso em: 02 jun. 2023.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 389.808/PR. Relator: Min. Marco Aurélio, 15 de dezembro de 2010. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2129315>>. Acesso em: 02 jun. 2023.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 450.239 Paraná. Relator: Min. Dias Toffoli, 22 de junho de 2010. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?base=decisoes&pesquisa_inteiro_teor=false&sinonimo=true&plural=true&radicais=false&buscaExata=true&page=1&pageSize=10&queryString=RE%20450239%20PR&sort=_score&sortBy=desc>. Acesso em: 05 mar. 2023.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 80004/SE. Relator: Min. Xavier de Albuquerque, 01 de junho de 1977. Disponível em: <<https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/14614120>>. Acesso em: 02 abr. 2022.

_____. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). Recurso Especial 1161467 RS 2009/0198051-2. Relator: Min. Castro Meira, 17 de maio de 2012. Disponível em: <<https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/21864652>>. Acesso em: 05 fev. 2022.

_____. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). Recurso Especial 457.228 - PR (2002/0088257-2). Relator: Min. Castro Meira, 18 de março de 2004. Disponível em: <<https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200200882572&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>>. Acesso em: 05 mar. 2023.

TÔRRES, Heleno Taveira. A Pluritributação Internacional sobre a Renda das Empresas. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997.

UBALDO, F. S. Lei Anticorrupção: a importância do programa de compliance no cenário atual. In: PORTO, Vinícius; MARQUES, Jader (org.). O compliance como instrumento de prevenção e combate à corrupção. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2017

UCKMAR, Victor. *Tratados Internacionales en Materia Tributaria*. In: AMATUCCI, Andrea (Coord.). *Tratado de Derecho Tributario*. Bogotá: Themis, 2001.

ULHÔA CANTO, Gilberto de. Legislação tributária, sua vigência, sua eficácia, sua aplicação, interpretação e integração. *Revista Forense*, Rio de Janeiro, vol. 267, jul./ago./set. 1979.

_____. US Department of the Treasury. Disponível em: <<https://www.treasury.gov/resource-center/taxpolicy/treaties/Pages/FATCA.aspx>> Acesso em: 18 jun. 2023.

VALADÃO. Marco Aurélio Pereira. Troca de Informações com Base em Tratados Internacionais: Uma Necessidade e uma Tendência Irreversível. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário*, v. 4, n. 2, jul./dez. de 2009. Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rdiet/article/view/4510>>. Acesso em: 15 mai. 2023.

VITA, Jonathan Barros. As Convenções para evitar a Dupla Tributação Brasileiras: Técnicas de Negociação e Análise Estrutural segundo os Modelos OCDE e ONU. *Revista Direito Tributário Atual*, 2010, n. 24, p. 303–319. Disponível em: <<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1646>>. Acesso em: 05 abr. 2023.

VOGEL, Klaus. *Wesen und Wirkungen der Freistellung. Besonders bei negativen Einkünften und Vermögenswerten*, in: VOGEL, Klaus e outros (coord.) *Freistellung im internationalem Steuerrecht*. München: Beck, 1996.

XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 7 ed. reformulada e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2010.