



## DEFINIÇÃO DE TRIBUTO E A COMPETÊNCIA PARA CELEBRAR TRATADOS PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL NO DIREITO BRASILEIRO

*Tácio Lacerda Gama<sup>1</sup>*

### RESUMO

A definição do conceito de tributo pela legislação tributária brasileira é relevante para a aplicação de normas veiculadas por tratados internacionais dos quais o Brasil seja signatário. Em especial, para promover a eliminação da dupla tributação e da dupla não tributação internacional no direito brasileiro. Este artigo propõe-se a abordar as relações entre a definição do direito interno e a aplicação de tratados internacionais. Será questionada a existência de eventuais inadequações entre a definição legal e as normas firmadas por meio de tratados dos quais o Brasil é signatário, e, havendo, serão identificados os critérios para resolução de antinomias entre a definição interna de tributo e as normas internacionais. A metodologia a ser utilizada será a de análise dos fundamentos normativos dos critérios apresentados (legislação e tratados internacionais), identificação de eventuais antinomias entre essas normas e, neste último caso, dos critérios normativos para resolução dessas antinomias. Eventuais controvérsias relativas a esse processo serão abordadas também do ponto de vista pragmático, identificando-se soluções dadas pela jurisprudência administrativa e judicial a cada uma delas. A abordagem seguirá a seguinte ordem: na primeira parte, será apresentada a noção interna de tributo e a possibilidade de sua aplicação subsidiária aos tratados internacionais. A relação da definição com as disposições normativas dos tratados internacionais mais relevantes sobre o tema, de que é signatário o Brasil, será trazida de modo a ser confrontada com essas noções. Na segunda parte do estudo, será abordada a importância da noção de tributo para a eliminação da dupla incidência tributária internacional, considerando-se o critério de residência tributária, o método para evitar dupla tributação internacional e a não-discriminação entre residentes e não residentes como preceito normativo. Na parte final, a definição do conceito de tributo será relacionada com a aplicação de normas que evitam a dupla não tributação. O estudo possibilitará verificar os principais problemas relativos à aplicação da legislação tributária com relação a fatos econômicos em que pode haver a incidência de normas internacionais, bem como as possíveis soluções para as controvérsias apresentadas. A fundamentação levará em conta uma perspectiva original, que se vale da definição do conceito de tributo nos direitos brasileiro e internacional como ponto de partida de uma melhor compreensão dos temas da dupla tributação e dupla não tributação internacional.

---

<sup>1</sup> Sócio fundador do Lacerda Gama Advogados Associados. Doutor e Mestre em Direito Tributário pela PUC-SP. Professor dos cursos de Graduação, Especialização, Mestrado e Doutorado da PUC-SP e do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET.

**PALAVRAS-CHAVE: Tributo. Competência. Tratados.**

**ABSTRACT**

The definition of tax by the Brazilian tax legislation is relevant to the application of rules conveyed by international treaties to which Brazil is a signatory. In particular, to promote the elimination of double taxation and international double non-taxation in Brazilian law. This article aims to address the relationship between the definition of domestic law and the application of international treaties. The existence of possible inadequacies between the legal definition and the rules signed through treaties to which Brazil is a signatory will be questioned, and the criteria for resolving antinomies between the internal definition of tax and international rules will be identified. The methodology to be used will be to analyze the normative foundations of the criteria presented (legislation and international treaties), identify possible antinomies between these norms and, in the latter case, the normative criteria for resolving these antinomies. Any controversies related to this process will also be addressed from a pragmatic point of view, identifying solutions given by administrative and judicial jurisprudence to each of them. The study will make it possible to verify the main problems related to the application of the tax legislation in relation to economic facts in which the incidence of international norms may occur, as well as the possible solutions to the controversies presented. The rationale will take into account an original perspective, which uses the definition of the concept of taxation in Brazilian and international rights as a starting point for a better understanding of the themes of double taxation and international double non-taxation.

**KEYWORDS: Tax. Jurisdiction. Treaties.**

Parte I – Introdução - A noção de tributo

A adequada compreensão das respostas que serão formuladas adiante, com suas razões, justificativas e consequências, pressupõe uma breve noção da forma de organização do Estado Brasileiro e do seu Sistema Tributário Nacional<sup>2</sup>. Sem esta exposição, as respostas podem ser formuladas, mas de forma superficial e sujeita a toda sorte de equívocos. Cuidaremos, porém, de fazer os tais esclarecimentos de forma pontual, apenas no que for imprescindível à compreensão de algumas das opções feitas pelo Brasil no que diz respeito à aplicação do artigo 2º dos tratados assinados para evitar dupla tributação<sup>3</sup>.

O primeiro dado relevante é que o Brasil se organiza politicamente como uma Federação composta por um ente nacional chamado União, 27 entes subnacionais chamados de Estados, um Distrito Federal e mais de mais de 5500 municípios. Todos os entes integram a Federação brasileira e podem instituir tributos. A outorga e delimitação do Poder de Tributar de cada uma destas entidades é dada pela própria Constituição da República. Ao longo dos artigos 145 ao 156 e do artigo 195, é possível identificar atribuição de competências tributárias e, também, de princípios e imunidades que prescrevem um código de defesa para os contribuintes.

É, também, na Constituição da República que se encontra determinação no sentido de que uma lei nacional deverá dispor, de forma vinculante para todos os entes federativos, sobre o seguinte: i) tributo e suas espécies; ii) formas de interpretação, positividade, suspensão e extinção do crédito tributário; iii) validade, vigência e eficácia

<sup>2</sup> Agradeço a Helena Trentini e Eduardo Monteiro Cardoso pelas pesquisas, debates e revisão das ideias desenvolvidas neste trabalho.

<sup>3</sup> Considerado o modelo da OCDE.

dos tratados internacionais e sua hierarquia junto às demais normas internas; iv) quais são os veículos normativos que podem estabelecer novos direitos e deveres para o contribuinte brasileiro. Esta lei existe desde 1966 e é chamada de Código Tributário Nacional que trata de forma analítica todos os itens acima, além de prescrever as linhas gerais do imposto sobre a renda e demais tributos que gravam o patrimônio mobiliário, imobiliário urbano, imobiliário rural entre outros.

No Brasil, a aplicação dos tratados é feita pela Secretaria da Receita Federal, que edita atos declaratórios interpretativos, soluções de consulta e atos de uniformização de entendimentos. Quando há conflito entre a posição da Receita e a dos contribuintes, pode ser gerado contencioso administrativo. Caso o julgamento seja contrário ao contribuinte, admite-se abertura de processo judicial. Como o tema tributário é constitucional, todo processo tributário, possivelmente, pode chegar ao Supremo Tribunal Federal.

Além deste fato, merece destaque o fato de que a tributação no Brasil sofreu intensa transformação desde a publicação da Constituição da República de 1988. Atualmente, as contribuições especiais e não os impostos representam a principal fonte de receita do Estado. Apesar de impostos e contribuições serem tributos semelhantes quanto ao fato gerador e a base de cálculo, o valor arrecadado pelas contribuições é vinculado a fundo órgão ou despesa e, diferente do que acontece com os impostos, não integra o orçamento geral, mas sim um orçamento próprio. Por isso, qualquer interpretação de tratado feita pelo governo brasileiro que não inclua as contribuições está colocando fora do alcance dos tratados tributos que correspondem à mais de 52% da totalidade de tributos arrecadados no país.

Outro ponto relevante, o Brasil não é membro da OCDE. Mesmo assim, apresentou uma série de observações e ressalvas ao modelo OCDE. No que se refere objetivamente ao artigo 2o, o Brasil expressamente declara que: i) interpreta a palavra tax como “imposto” que é espécie e não gênero como o termo “tributo” que alcança, além dos impostos, as taxas e contribuições especiais; ii) que, partindo da sua definição constitucional de renda, compreende “imposto sobre a renda” como expressão que significa apenas o “imposto federal sobre a renda”, excluindo assim as contribuições sociais que incidem de forma idêntica sobre o resultado das empresas e que, iii) não há imposto sobre o capital no sistema brasileiro.

Estes elementos que acabamos de apresentar explicam a posição adotada pelo Brasil na aplicação de tratados para evitar a dupla tributação.

## Parte I - Capítulo 1. A noção de tributo segundo o direito interno

De acordo com o artigo 146, inc. III, alínea “a” da Constituição Federal, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais sobre legislação tributária, especialmente sobre a definição de “tributo” e de suas espécies. Desse modo, compete à lei complementar, expedida pelo ente central da federação, estabelecer disciplina uniforme nessa matéria.

Esse diploma normativo é o Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/66), que em seu artigo 3º imputa ao termo “tributo” a seguinte definição: “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção

de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada". De acordo a definição adotada pelo Brasil, os critérios adotados, mediante classificação denotativa, para tratar-se ou não de tributo são os seguintes: (i) pagamento em pecúnia; (ii) compulsoriedade do pagamento; (iii) não constituir sanção de ato ilícito; (iv) ser instituído legalmente; e (v) cobrado através de atividade plenamente vinculada por parte da administração. A prestação destituída de qualquer uma dessas características não poderá ser qualificada como tributo, não estando, conseqüentemente, abarcada pelos tratados para evitar a dupla tributação.

No Brasil, o termo "tributo" é utilizado como gênero que se desdobra em cinco espécies: (i) impostos; (ii) taxas; (iii) contribuições de melhoria; (iv) empréstimos compulsórios e (v) contribuições especiais<sup>4</sup>. Essa última espécie, por sua vez, se desdobra em (v.1) contribuições sociais; (v.2) contribuições de intervenção no domínio econômico; e (v.3) contribuições de interesse das categorias profissionais e econômicas.

Na legislação interna brasileira também existe menção aos impostos cobrados no exterior. Através de mecanismos unilaterais para eliminação da dupla tributação internacional, a legislação sobre o imposto sobre a renda prevê a dedução do imposto pago no exterior, obedecidas as condições estipuladas.

Para as pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil que declarem rendimentos provenientes de fontes estrangeiras, o artigo 5º da Lei n. 4.862/65 estabelece a dedução do imposto pago no exterior, desde que haja reciprocidade de tratamento. Já o artigo 103 do Decreto n. 3.000/99 acresce outra possibilidade de dedução. De acordo com esse dispositivo, a compensação também é cabível quando há previsão em acordo ou convenção internacional firmado com o país da fonte, desde que o valor pago não tenha sido restituído ou compensado naquele país.

Para as pessoas jurídicas, há previsão no artigo 26 da Lei n. 9.249/95, segundo o qual pode ser compensado o imposto sobre a renda incidente no exterior sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital que compõem a base de cálculo do imposto sobre a renda devido no Brasil. Regulamentando esse dispositivo, artigo 103 do Decreto n. 3.000/99 prevê o seguinte:

Art. 395. A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos, ganhos de capital e receitas decorrentes da prestação de serviços efetuada diretamente, computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos, ganhos de capital e receitas de prestação de serviços (Lei n. 9.249, de 1995, artigo 26, e Lei n. 9.430, de 1996, artigo 15).

Complementando essas determinações, o artigo 344 do Decreto n. 3.000/99 possibilita a dedução dos tributos e das contribuições da base de cálculo<sup>5</sup> do imposto sobre a renda devido. A aplicação desses dispositivos é consolidada pelo atual Conselho

<sup>4</sup> Não obstante a existência de respeitáveis vozes divergentes na doutrina brasileira, essa é a posição adotada pelo Supremo Tribunal Federal, v.g. RE 138.284/CE, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 28.08.1992.

<sup>5</sup> É importante destacar que o imposto sobre a renda da pessoa jurídica no Brasil tem três bases de cálculo possíveis. De acordo com o artigo 44 do Código Tributário Nacional, são elas o lucro real, o lucro arbitrado e o lucro presumido. A dedução efetuada através dessas medidas unilaterais se aplica apenas no caso da incidência realizada através do lucro real.

Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão administrativo responsável pela resolução dos conflitos em matéria tributária:

“IRPF — IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR — COMPENSAÇÃO — O imposto pago no exterior é compensável com o devido no Brasil quando há previsão em tratado internacional ou prova da reciprocidade de tratamento. Em caso de restituição parcial do imposto pago no exterior admite-se a proporcionalização do imposto efetivamente pago, informado em declaração ou outro documento apresentado à administração fiscal estrangeira, pelos meses em que o contribuinte esteve sujeito a tributação no Brasil. Recurso parcialmente provido.” (CARF, Acórdão n. 3402-00144, Rel. Gustavo Lian Haddad, Data da Sessão 03.06.2009).

Em suma, a política adotada pelo Brasil envolve a restrição da aplicação dos tratados ao imposto sobre a renda, mas, no que diz respeito a esse imposto, ainda diante de inexistência de tratado, o Brasil adota a reciprocidade de tratamento tributário, desde que o contribuinte prove o pagamento do tributo e a reciprocidade do tratamento.

#### Parte I – Capítulo 2. Tributos alcançados pelos diversos artigos do tratado

A definição de tributo existente no sistema jurídico brasileiro é relevante para a aplicação dos tratados firmados para evitar a dupla tributação. O fato de determinada prestação ser enquadrada nessa definição constitui pressuposto de aplicação dos instrumentos bilaterais firmados pelo Brasil. Como exemplo disso, foi emitida a Solução de Consulta COSIT n. 128/2015, que dispõe:

O rendimento auferido a título de indenização por dano moral, ainda que pago por fonte situada no exterior, não sofre incidência do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza da Pessoa Física, conforme disposto nas Soluções de Consulta Cosit nº 98, de 3 de abril de 2014, e nº 313, de 7 de novembro de 2014.

O Brasil, conforme se percebe a partir de diversos atos normativos internos, bem como de suas reservas ao Modelo da OCDE, opta por uma aplicação restritiva dos tratados. Com relação ao artigo 2(1) da Convenção Modelo da OCDE,<sup>6</sup> o Brasil fez reserva específica com relação à parte que prevê a aplicação para os tributos de subdivisões políticas ou autoridades locais:

*2. Brazil reserves its position on that part of paragraph 1 which states that the Convention should apply to taxes of political subdivisions or local authorities, as well as on the final part of the paragraph which reads “irrespective of the manner in which they are levied. (Non-OECD Economies’ Position on the OECD Model Tax Convention, p. 451).*

Destaque-se que o Brasil fundamentou sua decisão de não adotar esse artigo 2(1) da Convenção Modelo numa suposta ausência de tributo sobre o patrimônio. Embora

---

<sup>6</sup> “1. This Convention shall apply to taxes on income and on capital imposed on behalf of a Contracting State or of its political subdivisions or local authorities, irrespective of the manner in which they are levied.”

tal afirmação seja infirmada por impostos como o IPTU e o IPVA<sup>78</sup> esse dispositivo não foi incluído nos tratados, motivo pelo qual não estão abarcados quaisquer tributos que gravem manifestações patrimoniais.

Além disso, o Brasil também realizou reserva com relação ao artigo 2(2) da Convenção Modelo da OCDE, que traz a definição dos conceitos de tributos sobre a renda ou sobre o capital:

6. Brazil wishes to use, in its conventions, a definition of income tax that is in accordance with its constitutional legislation. Accordingly, it reserves the right not to include paragraph 2 in its conventions. (Non-OECD Economies' Positions on the OECD Model Tax Convention, p. 452).

Atualmente, o Brasil possui trinta e dois tratados para evitar a dupla tributação internacional em vigor. Desses, vinte e nove estabelecem no artigo 2(1) a aplicação do tratado apenas com relação ao imposto federal sobre a renda. Essa categoria, conforme visto na reserva acima, deve ser interpretada de acordo com o conceito constitucional previsto no sistema jurídico brasileiro, que se encontra estipulado no artigo 43 do Código Tributário Nacional:

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.

Deste modo, em função da existência de previsão exclusiva e de acordo com a interpretação restritiva do Brasil com relação aos tratados, somente está abarcado nesses o imposto federal sobre a renda. Não estão abrangidos pelo âmbito de aplicação dos tratados os tributos que, embora tenham fato gerador semelhante – incidindo sobre renda, patrimônio ou parte desses –, são cobrados por entidades subnacionais ou sejam vinculados a fundo, órgão ou despesas específicas. No primeiro grupo estão, por exemplo, os impostos municipais sobre serviços e sobre transmissão de bens imóveis e o imposto estadual sobre doações e heranças, que, embora sejam tributos incidentes sobre a renda e sobre o patrimônio, não estão abrangidos pela aplicação do tratado, tendo em vista que sua criação e arrecadação é de responsabilidade de entes subnacionais.

Essa interpretação restritiva também causa a não aplicação dos tratados às contribuições previdenciárias, de competência da União. Mesmo existindo fato gerador semelhante, como no caso da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL)<sup>9</sup> e das contribuições ao Programa de Integração Social (PIS) e para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS),<sup>10</sup> o Brasil não reconhece a aplicação dos tratados. Sobre as

<sup>7</sup> Incidentes, respectivamente, sobre a *propriedade territorial urbana* e a *propriedade de veículo automotor*.

<sup>8</sup> Existem no Brasil tributos incidentes sobre a propriedade urbana e rural, propriedade de veículos automotores e transmissão de propriedade.

<sup>9</sup> A contribuição social sobre o lucro (CSL) foi criada pela Lei n. 7.689/88. Esse tributo, que é espécie de contribuição especial, tem como base de cálculo o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto sobre a renda (artigo 2º) e tem como destino específico o financiamento da seguridade social.

<sup>10</sup> As contribuições ao PIS e a COFINS, embora incidam sobre faturamento da pessoa jurídica (artigo 3º, alínea "b" da Lei Complementar n. 7/70 e artigo 2º da Lei Complementar n. 70/91), destinam-se,

contribuições previdenciárias, foi expedida a Solução de Consulta COSIT n. 1, de 02 de janeiro de 2013:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

EMENTA: As contribuições previdenciárias não estão alcançadas pelas disposições dos acordos para evitar a dupla tributação sobre a renda nem pelos acordos que dispõem sobre a isenção de impostos aplicáveis às companhias estrangeiras de navegação marítima e aérea, com base em reciprocidade de tratamento, salvo nas hipóteses em que houver acordos internacionais celebrados pelo Brasil que estabeleçam expressamente:

- a) isenção de contribuições previdenciárias, com base em reciprocidade de tratamento, ou
- b) isenção de quaisquer ônus tributário incidente sobre operações de transporte internacional de cargas ou passageiros, com base em reciprocidade de tratamento.”

Além disso, houve decisão do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, no denominado caso “Air France”, sustentando a não aplicação do tratado entre Brasil e França à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS). Naquela oportunidade, sustentou o órgão jurisdicional, principalmente, não se tratar de tributo idêntico ou substancialmente semelhante, vez que incide sobre o faturamento e não sobre a renda:

DIREITO TRIBUTÁRIO. TRATADO DE RECIPROCIDADE ENTRE ESTADOS ESTRANGEIROS. BITRIBUTAÇÃO. COFINS. ISENÇÃO. DESCABIMENTO.

I) A Convenção celebrada entre Brasil e França, promulgada pelo Decreto nº 70.506/72, tem o escopo de evitar a tributação em matéria de imposto sobre o rendimento, no que se refere à partida a que se obrigou o nosso País, à luz do princípio da reciprocidade. II) Não se confunde renda com faturamento mensal. Desse modo, o tratamento ao imposto de renda e seus objetivos não podem ser considerados os mesmos das contribuições sociais, ou seja, não se pode admitir que a COFINS seja substancialmente semelhante ao imposto de renda. III) Inaplicabilidade de interpretação extensiva ou analógica para ampliar a isenção. Interpretação restritiva, com observância das circunstâncias que foram estudadas e levadas em conta para a celebração do acordo. [...] (ADI-MC 1480/DF). (Tribunal Regional Federal da 2ª Região, Apelação n. 1998.51.01.023848-8, Rel. Des. Luiz Antonio Soares, publicado em 29.08.2006).

Com relação à contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), os tratados firmados pelo Brasil com Portugal, Bélgica e Trinidad e Tobago são exceção aos demais. Nesses há previsão expressa, nos Protocolos Adicionais, acerca da inclusão desse tributo no âmbito do art. 2(1). Nos casos em que não há essa determinação, o entendimento administrativo e judicial é pela não aplicação dos tratados:

TRATADO BRASIL-ARGENTINA PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. A contribuição social sobre o lucro, apesar de guardar semelhança com o imposto de renda, possui base de cálculo própria, bem como destinação distinta,

---

especificamente, ao financiamento (i) do Programa de Integração Social; e (ii) da Seguridade Social. Assim, não são considerados impostos, mas sim contribuições.

e não se encontra abrangida pela Convenção Brasil-Argentina. Recurso de ofício negado e recurso voluntário provido em parte. (CARF, Processo nº 10880.729239/2011-11, Acórdão 1102-001.247, Rel. Cons. João Otávio Oppermann Thomé, Data da Publicação: 11.12.2014).

A inclusão da CSLL no âmbito de incidência dos tratados já foi, também, objeto de manifestação administrativa. Nesse caso, além da distinção, foi utilizado o argumento temporal, vez que o art. 2(2) dos tratados assinados pelo Brasil<sup>11</sup> se refere à aplicação aos tributos idênticos ou similares que entrem em vigor *após a assinatura da respectiva Convenção*:

ASSUNTO: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

EMENTA: INVESTIMENTO NO EXTERIOR – Dinamarca. O disposto na Convenção firmada entre o Brasil e a Dinamarca (promulgada pelo Decreto nº 75.106, de 1974) para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre a renda, não se aplica à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), por ter sido instituída posteriormente (Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988) e não se enquadrar no parágrafo 2 do Artigo 2 da referida convenção. Diante disso, a importância recebida a título de juros pela aquisição de títulos emitidos pela KommuneKredit (Associação de Crédito de Municípios e Regiões da Dinamarca), computada na apuração do lucro líquido, não deverá ser excluída para efeito de determinação de sua base de cálculo, podendo, entretanto, compensar com a CSLL devida em virtude da adição, à sua base de cálculo, dos rendimentos oriundos do exterior, o imposto de renda pago no exterior, até o valor devido em decorrência dessa adição. (Solução de Consulta n. 23, de 14 de janeiro de 2008).

Deste modo, percebemos que, não obstante existam tributos similares ao imposto federal sobre a renda, o Brasil adota posição restritiva com relação a aplicação dos tratados.

Esse posicionamento é criticado pela doutrina brasileira, que defende a aplicação dos tratados à CSLL. Sergio André Rocha, por exemplo, argumenta que os tratados são aplicáveis a essa contribuição, pois é substancialmente idêntica ao imposto sobre a renda, possuindo fato gerador e base de cálculo semelhantes. Isso desde que o tratado tenha sido firmado antes da entrada em vigor desse tributo, instituído pela Lei n. 7.689/1988.<sup>12</sup>

Embora o posicionamento das autoridades administrativas seja claro, existem atualmente inúmeras discussões entre contribuintes e administração fazendária a respeito do que seja tributo idêntico ou semelhante e a inclusão desse no âmbito de proteção do tratado.

Dentre essas discussões, podemos destacar a relativa à aplicação ou não dos tratados à contribuição de intervenção no domínio econômico instituída pelo Brasil e incidente sobre os pagamentos remetidos ao exterior a título de royalties (CIDE-Royalties). Essa contribuição foi criada pela Lei n. 10.168/00, que em seu artigo 2º delimitou como seu fato gerador (i) a detenção, por pessoa jurídica, de licença de uso; (ii) ser essa

<sup>11</sup> Correspondente ao artigo 2(4) da Convenção Modelo da OCDE.

<sup>12</sup> A Lei n. 12.973/2014 e os Tratados Internacionais Tributários Celebrados pelo Brasil, in *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamientos)*, v. 06, São Paulo: Dialética, 2015, p. 558.

adquirente de conhecimentos tecnológicos; e (iii) ser essa signatária de contrato que implique transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior. Deste modo, no caso de remessa a título de pagamentos de qualquer uma dessas espécies, a pessoa jurídica ficaria obrigada ao recolhimento de 10% (dez por cento) sobre o valor do pagamento, além dos outros tributos incidentes.

Percebe-se, no entanto, que apesar de incidir de forma simultânea ao imposto sobre a renda devido na fonte, o tratado não seria aplicável. Isso porque o contribuinte nesses dois casos é distinto. Enquanto no caso da CIDE é contribuinte a pessoa jurídica que efetua a remessa dos valores, no caso do imposto sobre a renda essa é mera responsável pela retenção, enquanto o contribuinte é o destinatário do pagamento. Deste modo, não há que se falar em bitributação, sendo que o sujeito obrigado se mostra absolutamente relevante para fins de determinação da aplicação ou não do tratado.<sup>13</sup> Falta um dos pressupostos necessários à ocorrência da bitributação jurídica, vez que a incidência não se dá sobre o mesmo sujeito.

A inclusão da CIDE sobre royalties no âmbito dos tratados para evitar a dupla tributação também foi objeto de manifestação jurisdicional. No denominado “Caso Unilever”, o Tribunal Regional Federal da 3ª Região decidiu pela exclusão da aplicação do tratado firmado entre o Brasil e os Países Baixos a essa exação. Embora a conclusão tenha sido a mesma a que chegamos, a questão da ausência de bitributação jurídica pela diferença entre os contribuintes obrigados não foi objeto de argumentação pelo Tribunal. Esse, fundamentou sua decisão na diferença existente entre as espécies tributárias. A CIDE-royalties, por se tratar de contribuição de intervenção no domínio econômico – e não de imposto propriamente dito –, tendo inclusive destinação específica, não seria tributo idêntico ou substancialmente semelhante ao imposto sobre a renda:

CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. FINANCIAMENTO DO PROGRAMA ESTÍMULO À INTERAÇÃO UNIVERSIDADE-EMPRESA PARA APOIO A INOVAÇÃO. DESNECESSIDADE DE PRÉVIA LEI COMPLEMENTAR. INOCORRÊNCIA DE VIOLAÇÃO À ISONOMIA. CONSTITUCIONALIDADE DA EXAÇÃO. ACORDO INTERNACIONAL BRASIL-PAÍSES BAIXOS.

[...] 6. Assim, a contribuição de intervenção sequer se assemelha ao imposto de renda, não podendo, portanto, sofrer a limitação do tratado. **O Tratado refere-se à disciplina da incidência de impostos e não contribuições**, não havendo que se falar em violação ao Tratado ratificado pelo Decreto nº 355/91, nem em bitributação. [...] (Tribunal Regional Federal da 3ª Região, Agravo de Instrumento n. 2001.03.00.032586-9, Rel. Des. Lazarano Neto, publicado em 26.05.2004).

Houve também questionamento em relação a abrangência dos tratados para fins de imposto sobre a renda cobrado na fonte pelo Estado brasileiro quando da remessa de valores para pagamento de serviços prestados no exterior por empresas que não possuem estabelecimento permanente no Brasil.

Nesse sentido, é interessante citar consulta feita pela Finlândia em relação à interpretação adotada pelo Brasil sobre a cobrança do imposto sobre a renda em remessas

<sup>13</sup> BIANCO, João Francisco. A Cide sobre *Royalties* e os Tratados Internacionais contra a Dupla Tributação, in *Grandes Questões do Direito Tributário Atual*, v. 08, São Paulo: Dialética, 2004, p. 262.

de valores ao exterior. As Autoridades Fiscais do Brasil tinham o entendimento consolidado no Ato Declaratório COSIT n. 1, de 5.1.2000, de que incidiria o imposto sobre a renda retido na fonte (IRRF) nas remessas ao exterior para pagamento de serviços que não envolviam a transferência de tecnologia.

De acordo com a redação desse Ato Declaratório, o IRRF incidiria sobre “remessas decorrentes de contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia”.

A Finlândia entendia que essa cobrança violava o artigo 7º do Tratado, que determina que “Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante são tributáveis apenas nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. (...)”. Essa regra estabeleceria competência exclusiva do país de domicílio do prestador de serviço. Por esse motivo, a Finlândia não concordava com a cobrança do imposto retido na fonte pelo Brasil.

Diante desse impasse, a Finlândia manifestou a sua discordância com a possibilidade de denúncia do tratado. Isso fez com que as Autoridades Brasileiras revisassem o seu posicionamento e emitissem o Parecer n. 2.363/14, da Procuradoria da Fazenda Nacional.

No novo Parecer, foi consolidado o entendimento de que os valores remetidos ao exterior em decorrência de contratos de prestação de serviços de assistência técnica e de serviços técnicos não devem ser submetidos ao imposto sobre a renda na fonte. As seguintes ressalvas são importantes: (i) não deve haver transferência de tecnologia; (ii) a empresa não deve exercer atividade no Brasil por meio de estabelecimento permanentes; e (iii) o entendimento não é aplicável quando o Tratado celebrado permitir a tributação cumulativa no Brasil.

No mesmo sentido, a Receita Federal do Brasil emitiu o Ato Declaratório Interpretativo RFB n. 5/2014, que consolidou esse entendimento da seguinte forma:

Art. 1º O tratamento tributário a ser dispensado aos rendimentos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos por fonte situada no Brasil a pessoa física ou jurídica residente no exterior pela prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, com ou sem transferência de tecnologia, com base em acordo ou convenção para evitar a dupla tributação da renda celebrado pelo Brasil será aquele previsto no respectivo Acordo ou Convenção:

I - no artigo que trata de royalties, quando o respectivo protocolo contiver previsão de que os serviços técnicos e de assistência técnica recebam igual tratamento, na hipótese em que o Acordo ou a Convenção autorize a tributação no Brasil;

II - no artigo que trata de profissões independentes ou de serviços profissionais ou pessoais independentes, nos casos da prestação de serviços técnicos e de assistência técnica relacionados com a qualificação técnica de uma pessoa ou grupo de pessoas, na hipótese em que o Acordo ou a Convenção autorize a tributação no Brasil, ressalvado o disposto no inciso I; ou

III - no artigo que trata de lucros das empresas, ressalvado o disposto nos incisos I e II.

O inciso III acima trata do caso do Tratado da Finlândia, no qual não deve haver tributação nas remessas ao exterior para pagamento dos serviços, observadas as ressalvas (i) da inexistência de transferência de tecnologia; e (ii) da impossibilidade de prestação do serviço por meio de estabelecimento permanente no Brasil.

Além disso, atualmente, a aplicação do tratado independe da forma como o tributo é cobrado, alcançando não só os que apuram a renda com base no lucro no real, mas também os que apuram a renda com base no lucro presumido. De acordo com entendimento manifestado pela Receita Federal do Brasil, na Solução de Divergência COSIT n. 8, de 16 de julho de 2014, quando não houver tratado, deve se restringir o aproveitamento do crédito em relação ao tributo pago no exterior, quando a empresa for optante pela tributação com base no lucro presumido:

EMENTA: LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇOS PRESTADOS DIRETAMENTE AO EXTERIOR. NÃO AUTORIZADA COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR.

A pessoa jurídica que exercer a opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido e prestar serviço diretamente no exterior não poderá compensar imposto pago no país de domicílio da pessoa física ou jurídica contratante.

AUTORIZADA A COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR NO CASO DE PAÍS COM O QUAL O BRASIL POSSUA ACORDO PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO.

A compensação do imposto pago no exterior é autorizada se houver acordo ou convenção para evitar a dupla tributação entre o Brasil e o país no exterior que determine a compensação em um estado contratante do imposto pago no outro estado contratante como método para eliminar a dupla tributação, sem que se exija um regime de tributação específico. Nesta hipótese, a compensação ocorrerá nos termos do referido acordo ou convenção para evitar a dupla tributação.

Os tratados, no artigo 3, valem-se de definições de termos essenciais para a sua adequada aplicação. Esse dispositivo busca proporcionar coerência entre a legislação interna e os compromissos firmados pelo país por meio dos tratados. Deste modo, asseguram também a eficácia dos instrumentos, uma vez que a despeito de ser um tratado, uma vez internalizado, passa a ser disposição normativa interna.

Neste sentido, busca preservar a interpretação e a eficácia do tratado, porque dá homogeneidade às suas disposições em face da legislação interna de cada um dos países signatários. O Brasil, no entanto, ao adotar uma interpretação dos tratados excessivamente literal e restritiva, quase sempre se remete ao direito interno, valendo-se do artigo 3(2) para a solução das discussões em matéria de aplicação dos tratados. Esse dispositivo estabelece a possibilidade de utilização do ordenamento jurídico interno para a interpretação dos tratados.

Os termos empregados nos tratados que não forem expressamente definidos devem ser interpretados a partir de seu contexto. Subsidiariamente, o artigo 3(2) possibilita a utilização da lei interna como meio de integração da interpretação dos tratados. Neste sentido, qualquer alteração da legislação doméstica pode influenciar no âmbito

de aplicação do acordo, o que pode causar divergências de aplicação e até mesmo descumprimento de acordos internacionais.

Exemplo disso foi a discussão envolvendo o tratado firmado entre o Brasil e a Argentina. O Brasil, por meio de uma modificação de sua legislação interna, alterou o tratamento até então existente das filiais brasileiras no exterior. Essa medida foi vista como adequada pelo antigo Conselho de Contribuintes<sup>14</sup> – órgão administrativo para a solução das lides tributárias –, que decidiu da seguinte forma:

TRATADOS E CONVENÇÕES INTERNACIONAIS. Não obstante o STF tenha se posicionado no sentido de inexistência de primazia hierárquica do tratado internacional, em se tratando de Direito Tributário a prevalência da norma internacional decorre de sua condição de lei especial em relação à norma interna. CONVENÇÃO BRASIL-ARGENTINA PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO. LUCRO DE SUCURSAL BRASILEIRA NA ARGENTINA. No caso específico, a norma interna prevalecerá sobre a norma internacional, posto que a própria convenção internacional admite a possibilidade de modificação do tratamento aplicável às filiais a empresas brasileiras situadas no exterior por meio de alteração da legislação interna brasileira. (...)” (1º Conselho de Contribuintes, Recurso Voluntário n. 138.902, Processo Administrativo n 16327.000619/2001-61, julgado em 13.04.2005).

Nesse caso, o contribuinte foi autuado por supostamente ter deixado de oferecer à tributação os lucros auferidos por empresa sucursal sediada na Argentina. No julgamento, concluiu-se que a disposição da lei interna deveria prevalecer em face do tratado celebrado.

Parte II – Importância da noção de tributo na eliminação da dupla incidência tributária internacional

Parte II. Capítulo 1. Definição de residência tributária segundo o Tratado

Nos termos do artigo 4(1) da Convenção Modelo da OCDE, que é adotada pelo Brasil nos tratados firmados, considera-se residente qualquer pessoa que seja considerada liable to tax, em função do domicílio, residência, de sua sede de direção ou qualquer outro critério de natureza semelhante.

Ser liable to tax não significa estar submetido a uma efetiva tributação, bastando que a pessoa seja passível de sofrer qualquer exigência. Daí porque a expressão liable to tax não se confunde com subject to tax, que significa realizar efetivamente o pagamento de tributo.

Importante mencionar, ainda, que a expressão liable to tax deve ser interpretada de forma ampla, bastando, para a inclusão de determinada pessoa dentro do seu conceito, a existência de mera tributação potencial. Deste modo, as pessoas que usufruem de qualquer imunidade ou isenção concedida pela lei interna de um dos Estados Contratantes podem ser consideradas residentes para fins de aplicação dos tratados, pois

---

<sup>14</sup> Esse órgão foi substituído pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), através da Medida Provisória n. 449, de 03 de dezembro de 2008 – convertida na Lei n. 11.941/2009.

são passíveis de serem tributáveis em função de alguma alteração no ordenamento jurídico interno.

Portanto, é a possibilidade de ser qualificado como sujeito passivo da obrigação tributária que torna determinada pessoa liable to tax, independentemente de ela realizar efetivamente qualquer pagamento.

Nos termos da legislação interna brasileira, considera-se residente no Brasil: a pessoa física (i) que resida no Brasil em caráter permanente; (ii) que se ausente temporariamente 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; ou (b) com visto temporário na data em que complete 184 (cento e oitenta e quatro) dias consecutivos ou não de permanência no Brasil, dentro de um período de até doze meses, entre outras.

Os não residentes também estão sujeitos à tributação no Brasil quando recebidas de fonte brasileira, por meio do imposto sobre a renda retido na fonte. Esses rendimentos podem ser recebidos por conta de alienação de bens e direitos, operações financeiras, trabalho assalariado/ prestação de serviços, royalties etc.

Há, ainda, a tributação de residentes em relação aos rendimentos recebidos de fontes no exterior. A forma de tributação dependerá do tipo de rendimento recebido.

No tocante às pessoas jurídicas, o conceito de domicílio advém do direito civil e tem como residência o local onde estão localizadas as diretorias e administrações ou o local eleito.

O artigo 127 do Código Tributário Nacional estabelece que, na falta de eleição pelo contribuinte do domicílio tributário, considera-se domiciliado (i) em relação às pessoas físicas, no local onde residir habitualmente, ou o centro habitual de sua atividade, quando incerta ou desconhecida a residência; (ii) no tocante às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento. Em complementação, o artigo 212 do Regulamento do Imposto sobre a Renda estabelece que o domicílio fiscal quando existirem vários estabelecimentos é aquele que a pessoa jurídica optar.

Nesse aspecto, é importante lembrar que esses dispositivos são antigos na legislação tributária e não previam a possibilidade de arranjos internacionais para evitar a tributação. Nesse sentido, é importante que os dispositivos que tratam da residência da pessoa jurídica sejam interpretados em consonância com o Código Civil brasileiro, de forma que o domicílio fiscal das pessoas jurídicas deve ser definido com base no local onde estão as diretorias e administração.

## Parte II. Capítulo 2. O método para evitar dupla tributação internacional

Conforme visto acima, o Brasil adota medidas unilaterais, através de disposições internas, e bilaterais, mediante a assinatura de tratados, para evitar a bitributação. Esses últimos foram assinados em momento no qual o Brasil figurou preponderantemente como destinatário de investimentos estrangeiros. Daí a razão pela qual as autoridades fazendárias interpretam restritivamente os tratados, sustentando sua aplicação apenas ao imposto sobre renda.

Deste modo, ainda que exista medida bilateral para a eliminação da bitributação, mediante a utilização de isenção ou crédito, o Brasil exclui da sua aplicação tributos outros que não o imposto federal sobre a renda, como a CSLL, a contribuição ao PIS, a COFINS, a CIDE e o ISS.

Contudo, além das medidas bilaterais para a eliminação da dupla tributação, o Brasil assegura, através de mecanismos presentes em sua legislação interna, a compensação do tributo pago no exterior, quando houver reciprocidade de tratamento entre o Estado da fonte e os contribuintes brasileiros.

No Brasil, a reciprocidade de tratamento não é presumida. Para sua configuração, é necessário que exista ato normativo interno esclarecendo tal tratamento, como ocorre nos Estados Unidos, Inglaterra e Alemanha. Não havendo tal disposição, o contribuinte deve, para valer-se da reciprocidade, demonstrar às autoridades competentes que o outro Estado assegura o mesmo tratamento tributário aos residentes no Brasil. É o que dispõe o artigo 1º, § 2º da Instrução Normativa RFB n. 208/2002:

§ 2º A prova de reciprocidade de tratamento far-se-á com cópia da lei publicada em órgão de imprensa oficial do país de origem do rendimento, traduzida por tradutor juramentado e autenticada pela representação diplomática do Brasil naquele país, ou mediante declaração desse órgão atestando a reciprocidade de tratamento tributário.

Esse sistema unilateral previsto pelo Brasil na sua legislação acerca do imposto sobre a renda abrange, inclusive, tributos não incluídos no âmbito dos acordos para evitar a dupla tributação.

Os tratados, ao dispor sobre os tributos abrangidos, especificam quais tributos pagos no exterior podem ser compensados no Brasil, através da sistemática de crédito. A título de exemplo, o tratado firmado com a Argentina prevê a obtenção de crédito com relação ao imposto pago na Argentina em decorrência da incidência do imposto sobre os ganhos (*impuesto a las ganancias*) e do imposto sobre os lucros eventuais (*impuesto a los beneficios eventuales*).

Para a utilização deste método de eliminação de dupla tributação internacional, é necessário que o contribuinte comprove o efetivo pagamento do tributo no exterior, mediante apresentação de documento fornecido pelo país de origem devidamente traduzido para o português.

Em qualquer caso, a compensação de crédito de tributo estrangeiro com tributo nacional ou a sua apuração como despesa está sempre sujeita à fiscalização da Receita Federal do Brasil e, evidentemente, toda vez que se adota interpretação no sentido de restringir o crédito ou negar a compensação de tributos pagos no exterior ou ainda a dedução de outros tributos expressamente excluídos, o efeito será a dupla incidência tributária.

## Parte II. Capítulo 3. Não-discriminação

O artigo 24 da Convenção Modelo da OCDE estabelece uma cláusula de não discriminação, cujo escopo é impor tratamento isonômico aos nacionais de ambos os países contratantes. No caso dos tratados firmados pelo Brasil com Israel e Ucrânia, esse

artigo também prevê, na parte final do parágrafo primeiro, que ambos os países contratantes devem tratar de modo equânime os indivíduos que não sejam residentes de um ou de ambos os Estados contratantes.

A problemática envolvida no que diz respeito à interpretação desse artigo é a extensão da expressão “que se encontrem na mesma situação”. Isso permite que os Estados contratantes determinem critérios de discriminação a partir da diferença entre as condições em que se encontram os residentes de um e de outro país. Nesse sentido, os comentários da OCDE ao artigo 24 expressam que *“the non-discrimination provisions of the Article seek to balance the need to prevent unjustified discrimination with the need to take account of these legitimate distinctions”*.

Portanto, nada impede que haja discriminação entre os cidadãos de um ou outro Estado contratante, desde que isso ocorra de forma justificada em função da diferença entre as situações em que esses se encontram.

Sobre esse dispositivo já comentou Alcides Jorge Costa,<sup>15</sup> ao contestar parte da doutrina que sustentava a impossibilidade de se tratar de forma diferente os indivíduos residentes no outro Estado contratante. Segundo o ex-Professor Titular de Direito Tributário da Faculdade de Direito da USP, a diferença do local da residência é fator passível de ser utilizado como meio de discriminação, pois nesse caso os indivíduos não estão na mesma situação.

No direito brasileiro, a previsão se encontra no artigo 150, inc. II da Constituição Federal que veda que qualquer dos entes da federação institua tratamento desigual, no que toca à tributação, entre contribuintes que se encontram em situação equivalente. Além disso, o artigo 5º, caput, equipara o brasileiro e o estrangeiro no Brasil para fins de proteção ao direito de propriedade. Nesse sentido, pode-se sustentar que o ordenamento jurídico brasileiro já impede o tratamento desigual entre contribuintes na mesma situação para quaisquer tributos, cobrindo aqueles que não sejam abrangidos pelo tratado.

Parte III – A importância da noção de tributo para evitar a dupla não tributação internacional

Parte III. Capítulo 1. Cláusulas subject-to-tax nos tratados para evitar dupla não tributação

A cláusula subject-to-tax é aquela que estabelece que o rendimento só está abrangido pelo acordo quando o valor é sujeito à tributação em um dos Estados. Ou seja, deve estar sujeito à situação de bitributação. Isso evitaria que um rendimento não tributado na fonte estivesse abrangido pelo tratado, o que poderia ensejar a dupla não tributação.

Parte III. Capítulo 2. Prescrições do direito interno anti-elisivas

Há relevante discussão no Brasil com relação à existência de norma geral antielisiva (general anti-avoidance rule). Atualmente, está em vigor o artigo 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional, que dispõe o seguinte:

---

<sup>15</sup> COSTA, Alcides Jorge. Os acordos para evitar a bitributação e a cláusula de não-discriminação. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 6, mar/1996, p. 7-11

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lei Complementar nº 104, de 2001)

Percebe-se que esse dispositivo atribui competência à lei ordinária ulterior para dispor sobre os procedimentos que deverá observar a autoridade administrativa para que possa efetuar tais desconsiderações. Ocorre que essa lei ainda não foi editada, motivo pelo qual tal dispositivo não pode ser aplicado, ainda que se entenda que se trata de norma geral antielisiva.

### *Lucros no exterior*

No que se refere especificamente ao imposto sobre a renda das empresas, o artigo 74 da Medida Provisória n. 2.158-35, de 24.8.2001 pretendeu criar uma hipótese ficta de disponibilidade de lucros auferidos por empresas coligadas ou controladas no exterior. Isso se dava por meio da tributação automática desses lucros em 31 de dezembro de cada ano pela controladora ou coligada brasileira, independente da natureza das rendas e país de domicílio das empresas pela.

O Superior Tribunal de Justiça decidiu no REsp 1.325.709-RJ pela aplicabilidade dos tratados internacionais, de forma que os lucros auferidos por empresa coligadas ou controladas no exterior em países com os quais o Brasil celebrou tratados para evitar a dupla tributação só podem ser tributados no país de residência dessas empresas.

Esse é entendimento está de acordo com a disposição do tratado internacional no sentido de que os lucros de uma empresa de um Estado contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante, por meio de um estabelecimento permanente ali situado. Assim, a intenção da legislação brasileira de tributar um lucro não disponibilizado à empresa brasileira contrariaria a disposição do Acordo.

Nesse sentido, confira-se os trechos da referida decisão:

(...) as Convenções e os Acordos Internacionais, em cotejo com a legislação tributária interna infraconstitucional devem prevalecer, submetendo-se, obviamente, apenas à Constituição, cuja superioridade não pode ser questionada. (...) no âmbito tributário, a efetividade da cooperação internacional viabiliza a expansão – desejável expansão – das múltiplas operações transnacionais que impulsionam o desenvolvimento econômico global, o combate à dupla tributação internacional e à evasão fiscal internacional, e contribui poderosamente para o estreitamento das relações culturais, sociais e políticas entre as Nações.<sup>16</sup>

Diante da conclusão de que os Tratados Internacionais devem prevalecer sobre a lei interna, o Brasil deve observar que a pessoa jurídica estrangeira tem personalidade jurídica e o seu lucro só pode ser tributado no exterior. Entendimento diverso faria com o que o Brasil descumprisse a Convenção de Viena, que estabelece que uma parte não

---

<sup>16</sup> Recurso Especial n. 1.325.709-RJ – Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, publicado em 20.5.2014.

pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado (artigo 27).

Esse julgamento é um importante marco no direito tributário internacional do Brasil, pois demonstra um importante avanço no que tange ao reconhecimento da importância e supremacia dos tratados internacionais em face na legislação interna.

### Conclusões

No Brasil, “tributo” é gênero do qual são espécies os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais. A definição de tributo é uniforme para todos os entes da federação e está presente no Código Tributário Nacional (artigo 3º). Como falta aos tratados, no artigo 3(2), definição do conceito de tributo, é cabível a utilização subsidiária dessa previsão da legislação interna, para fins de concessão ou não do crédito em relação ao tributo pago no exterior para fins de aplicação de medida unilateral para eliminação da dupla tributação.

No artigo 2 dos tratados firmados pelo Brasil estão listados os tributos presentes no seu âmbito de aplicação. Com relação aos tributos brasileiros, consta nos tratados firmados apenas o imposto federal sobre a renda, com exceção dos acordos firmados com Portugal, Bélgica e Trinidad e Tobago, que também incluem – através de Protocolos Adicionais – a contribuição social sobre o lucro.

De acordo com a interpretação restritiva realizada pelas autoridades brasileiras e com as reservas realizadas ao Modelo da OCDE, estão fora do escopo dos tratados tributos cobrados pelos entes subnacionais. Também não estão abrangidas as contribuições, que possuem natureza jurídica própria, não sendo consideradas como substancialmente semelhantes ao imposto federal sobre a renda.

O Brasil considera comparável para fins de aplicação das medidas unilaterais e bilaterais para eliminação da dupla tributação os tributos mencionados expressamente nos tratados internacionais e aqueles sobre os quais haja reciprocidade. O valor do crédito fica limitado ao montante de tributo pago.

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 43, estipula o que é considerado renda para o sistema tributário brasileiro, sendo essa: (i) o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; e (ii) acréscimos patrimoniais não compreendidos no item anterior.

Não há no Brasil um tributo próprio sobre o capital. Existem, no entanto, exações que incidem sobre espécies de propriedade, como: imposto sobre a propriedade urbana e rural, imposto sobre transmissão onerosa de bens imóveis e imposto sobre heranças.

No Brasil, o imposto sobre heranças e doações é de competência dos Estados, motivo pelo qual não é abrangido pelos tratados.

Há grande discussão no país sobre a existência de GAAR no artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional. É importante destacar que, independentemente disso, tal dispositivo ainda carece da devida regulamentação, motivo pelo qual é inaplicável. Não obstante, as autoridades administrativas valem-se de instrumentos como business purpose test e substance over form para desconsiderar determinadas estruturas de planejamento tributário.

## Referências

- ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. *Tributação internacional da renda: a competitividade brasileira à luz das ordens tributária e econômica*. Série Doutrina Tributária, v. XII. São Paulo: Quartier Latin, 2014.
- AMARO, Luciano da Silva. Os tratados internacionais e a contribuição sobre o lucro, In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1997.
- BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001.
- \_\_\_\_\_. Tributação dos resultados auferidos no exterior. In BARRETO, Aires Fernandino (org.). *Direito tributário contemporâneo*. São Paulo: Malheiros, 2011.
- BIANCO, João Francisco. A Cide sobre Royalties e os Tratados Internacionais contra a Dupla Tributação, In ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes Questões do Direito Tributário Atual*, v. 08, São Paulo: Dialética, 2004.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Tratados internacionais destinados a evitar dupla tributação e incidência de imposto sobre a renda no Brasil, In *Revista tributária das américas*, v. 1, 2010.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. As contribuições para a seguridade social e os tratados internacionais. In ROCHA, Valdir de Oliveira. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 26. São Paulo: Dialética, 1997.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro e DERZI, Mizabel Abreu Machado. Os tratados internacionais e as contribuições para a Previdência Social – inexigibilidade quando o empregado estrangeiro, trabalhando no Brasil, mantenha vínculo com a seguridade do país de origem, In ROCHA, Valdir de Oliveira. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 132. São Paulo: Dialética, 2006.
- COSTA, Alcides Jorge. Os acordos para evitar a bitributação e a cláusula de não-discriminação. In ROCHA, Valdir de Oliveira. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 06. São Paulo: Dialética, 1996.
- PICONEZ, Matheus Bertholo. Lucros no exterior, equivalência e tributação da “parcela do ajuste do valor do investimento” à luz dos acordos de bitributação brasileiros, In MOSQUERA, Roberto Quiroga e LOPES, Alexsandro Broedel, *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*, v. 06, São Paulo: Dialética, 2015.
- ROCHA, Sergio André. A Lei n. 12.973/2014 e os Tratados Internacionais Tributários Celebrados pelo Brasil, In MOSQUERA, Ricardo Quiroga e LOPES, Alexsandro Broedel, *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*, v. 06, São Paulo: Dialética, 2015.
- \_\_\_\_\_. *Troca internacional de informações para fins fiscais*. – São Paulo: Quartier Latin, 2015.
- ROTHMANN, Gerd Willi. Problemas de qualificação na aplicação das convenções contra a bitributação internacional, In ROCHA, Valdir de Oliveira. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 76. São Paulo: Dialética, 2002.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: treaty shopping*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.
- SILVEIRA, Rodrigo Maitto da. *Aplicação de tratados internacionais contra a bitributação – qualificação de “partnership joint ventures”*. Série Doutrina Tributária vol. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2006.
- TAVOLARO, Agostinho Toffoli. Impostos abrangidos pelos tratados de dupla tributação, In TÔRRES, Heleno (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*, v. V – São Paulo: Quartier Latin, 2008.

TÔRRES, Heleno. *Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

\_\_\_\_\_. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Aplicabilidade dos tratados para evitar a dupla tributação às contribuições, *In* ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes Questões do Direito Tributário Atual*, v. 08, São Paulo: Dialética, 2004.

VIDAL, Arnaldo Sampaio de Moraes. O conceito de tax nos tratados internacionais tributários: paradoxos e possibilidades de um esperanto jurídico fiscal, *In* TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*, v. VI. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.