

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

ISSN 1415-8124

REVISTA

# DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

22



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

**DIALÉTICA**

# Os Elementos de Conexão no Direito Tributário Internacional

Marcelo Fróes Del Fiorentino

*Advogado em São Paulo. Mestre e Doutorando em Direito Econômico e Financeiro pela USP.  
Associado do Instituto Brasileiro de Direito Tributário*

## *Resumo*

Estabelecer uma análise comparativa dos principais elementos de conexão em face das respectivas disposições normativas brasileiras (de cunho constitucional ou infraconstitucional). De forma prévia à tal análise, enfrentar ao menos três questões: i) a natureza das normas jurídicas originalmente derivadas de fontes do Direito Tributário Internacional quando da entronização de tais normas no ordenamento jurídico pátrio; ii) a relação do Direito Tributário Internacional no âmbito do Direito Tributário interno brasileiro e iii) as questões da interpretação e dos conflitos de qualificação.

## *Abstract*

To establish a comparative analysis of the most important connection elements in the face of the respective Brazilian legislation (constitutional or ordinary). Previously to such analysis, to face at least three matters: i) the nature of juridical norms originally derived from International Tax Law sources when of the entronement of such norms at Brazilian legislation; ii) the relation of International Tax Law in the ambit of Brazilian tax legislation and iii) the issues of interpretation and qualification conflicts.

## **I - Introdução**

1. Com o intuito de propiciar um adequado entendimento do estudo que se pretende desenvolver doravante (e, conseqüentemente, outorgar uma efetiva utilidade ao mesmo no sentido de mostrar-se uma ferramenta metodológica importante no trato com os intrincados problemas derivados do denominado Direito Tributário internacional), julgamos essencial fixar preliminarmente o objeto central do presente estudo.

Sem maiores delongas, adiantamo-nos em afirmar que a questão nevrálgica a ser adiante analisada se consubstancia nos denominados “elementos de conexão” existentes na seara do Direito Tributário internacional. Mas, para reduzir a obviedade da presente assertiva (já que a mesma repete o tema do ora estudo), *é crível concluir que o intuito principal deste estudo cinge-se na tentativa de estabelecer uma análise comparativa dos precitados elementos de conexão - a partir da adequada conceituação dos principais elementos de conexão - em face das respectivas disposições normativas brasileiras (de cunho constitucional ou infraconstitucional).*

Tal empreitada não estará completa, entretanto, se não forem adotadas - em caráter preliminar - premissas fundamentais para a obtenção do desiderato perseguido. Neste sentido, nos propomos a enfrentar (com o oferecimento de nosso

posicionamento pessoal) ao menos quatro questões sobretudo importantes: *i*) a natureza das normas jurídicas originalmente derivadas de fontes do Direito Tributário internacional - notadamente das Convenções bilaterais, como se poderá constatar adiante - quando tais normas jurídicas se tornam válidas, vigentes e eficazes no bojo do ordenamento jurídico brasileiro (ou seja, mantêm as indigitadas normas jurídicas a sua natureza internacional ou perdem tal natureza em função da prévia existência de ordens de execução); *ii*) a questão da prevalência ou não (do ponto de vista da hierarquia normativa) das normas jurídicas derivadas de Convenções internacionais bilaterais em face das normas jurídicas oriundas do Direito pátrio na regulamentação de situações dotadas de aspectos de estraneidade que envolvam elementos de conexão indicativos da “capacidade tributária ativa” da República Federativa do Brasil; *iii*) a identificação (com a devida conceituação) de um dos principais malefícios<sup>1</sup> advindos do concurso concorrente de diferentes soberanias fiscais, qual seja, a questão da bitributação jurídica, e a forma de eliminar ou minorar tal malefício através da celebração de Convenções bilaterais e *iv*) a análise conjunta do nº 2 do artigo 3º da Convenção Modelo da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) c/c os artigos 31 e 32 da Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados (CVDT), a fim de propiciar a perquirição de dois assuntos que se correlacionam mas não se confundem, quais sejam, as questões autônomas (mas logicamente imbricadas) da interpretação e da qualificação.

Relativamente à questão da bitributação jurídica, concordamos com o Professor Gerd Willi Rothmann a respeito da inexistência de um princípio geral de Direito internacional que venha a proibir a presença da bitributação jurídica (admitindo-se, entretanto, um consenso a respeito da necessidade de minorar tal malefício derivado do Direito Tributário internacional<sup>2</sup> no mesmo sentido é a lição de Igor Mauler Santiago<sup>3</sup>). Também no que respeita à conceituação de bitributação jurídica (e sua distinção em relação à denominada bitributação econômica), adotamos integralmente os ensinamentos de Gerd Willi Rothmann<sup>4</sup>; enfatizando-se (em

<sup>1</sup> Diz-se que o empenho (na seara do Direito Tributário internacional) no combate à bitributação jurídica se constitui em um dos principais objetivos de tal ramo do Direito - e não no único objetivo -, na medida em que, ao lado da questão do combate à bitributação jurídica, existe também a preocupação efetiva dos participantes do Direito das gentes de combater a denominada “evasão fiscal”. Assim, e não obstante a importância que o combate à evasão fiscal assume quando da celebração de Convenções bilaterais em matéria tributária, reafirmamos uma vez mais nosso enfoque no tão propalado combate à bitributação jurídica.

<sup>2</sup> “A Denúncia do Acordo de Bitributação Brasil-Alemanha e suas Conseqüências”, *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. 9º Volume. Coordenador: Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo. Dialética. 2005. p. 146. “Apesar de não existir, ainda, nenhum princípio de Direito Internacional Público que declare inadmissível a bitributação internacional, há, no entanto, um princípio universalmente observado, no sentido de que a bitributação internacional deva ser evitada. Para tanto, os Estados, unilateralmente na sua legislação interna, ou bilateralmente através de acordos internacionais, adotam certos princípios para eliminar a bitributação internacional. Sem dúvida, os acordos internacionais, pelo seu caráter bilateral, são o instrumento mais adequado para eliminar bitributações...”

<sup>3</sup> *Direito Tributário Internacional - Métodos de Solução dos Conflitos*. São Paulo. Quartier Latin. 2006. p. 70: “Unânime é, contudo, a opinião pela inexistência de um princípio geral proibitivo da dupla tributação internacional...”

<sup>4</sup> *Bitributação Internacional* verbete do vol. 11 da *Enciclopédia Saraiva de Direito*. São Paulo. Saraiva. pp. 449 e 450. “Há muitas tentativas de fixar o conceito de bitributação, tanto do ponto de vista jurídico como econômico. Em sentido jurídico, ocorre bitributação internacional quando houver exi-

adendo às quatro identidades explicitadas pelo Professor Gerd para fins de constatação da bitributação jurídica, quais sejam: identidade de tributo, identidade de contribuinte, identidade de “fato gerador” e identidade do período) - e agora de acordo com as lições de Alberto Xavier<sup>5</sup> - um elemento adicional para a caracterização da bitributação jurídica, qual seja, a necessidade de comparação entre a efetiva carga tributária derivada quando da constatação de um concurso de pretensões fiscais de dois diversos Estados em face da carga tributária individualizada do Estado de maior carga fiscal (somente ocorrendo a bitributação jurídica acaso o somatório das pretensões fiscais impute um ônus fiscal ao contribuinte superior àquele derivado do ônus fiscal decorrente do Estado dotado de maior carga fiscal).

2. Superada a delimitação temática do presente trabalho - mas ainda em seu âmbito introdutório -, faz-se premente o perpassar por duas “questões prejudiciais” relacionadas (ainda que indiretamente) ao objetivo central da análise sob comento; “questões” estas que, embora não relacionadas diretamente com os elementos de conexão a seguir analisados com maior rigor, são importantes para outorgar mais coerência metodológica à ora monografia.

3. Como primeira “questão prejudicial” (existente somente nos denominados Estados federais; sendo inexistente, portanto, nos Estados unitários), cite-se a celeuma criada a partir dos efeitos decorrentes das Convenções bilaterais em matéria tributária celebradas por um determinado ente da Federação em relação aos demais entes desta mesma Federação.

Transplantando tal problemática para o Brasil (o qual, a partir da leitura de sua Magna Carta<sup>6</sup>, indubitavelmente se constitui em um Estado organizado sob a forma federativa), coloca-se o questionamento a respeito da constitucionalidade de uma determinada Convenção internacional - seja bilateral, seja multilateral - celebrada pela União e que envolva a desoneração de tributos de competência dos Estados ou dos Municípios<sup>7</sup>. Tal questionamento ganha ares de dramaticidade a

gência de impostos idênticos ou comparáveis, por vários Estados soberanos, do mesmo contribuinte e em relação ao mesmo objeto tributável e mesmo período tributário. Distingue-se da bitributação econômica, também chamada de dupla imposição, que ocorre quando o mesmo objeto é tributado em relação a vários sujeitos passivos, p. ex., na bitributação do lucro da empresa pelo imposto de renda da pessoa jurídica e pelo imposto de renda da pessoa física, no caso de sua distribuição. Neste caso, trata-se de dupla imposição desejada, exercida pela mesma soberania fiscal...”

<sup>5</sup> *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 6ª edição. Reformulada e atualizada até julho de 2003. Rio de Janeiro. Forense. 2004. p. 42. “Um outro traço tem sido apontado para caracterizar a dupla tributação relevante ou efetiva: é o resultado do concurso de pretensões traduzir-se numa sobrecarga tributária, isto é, dar origem à formação de um encargo fiscal mais elevado do que aquele que resultaria da aplicação exclusiva da mais elevada das pretensões em concurso...”

<sup>6</sup> Comprovam a forma federativa do Estado brasileiro os seguintes *enunciados constitucionais*: i. preâmbulo (“Nós, representantes do povo brasileiro ... promulgamos ... a seguinte Constituição da República Federativa do Brasil...”); ii. “caput” do artigo 1º (“A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal...”); iii. “caput” do artigo 3º (“Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil...”); iv. “caput” e parágrafo único do artigo 4º (“A República Federativa do Brasil... *Parágrafo único*. *A República Federativa do Brasil*...”); v. inc. I do parágrafo 4º do artigo 60 (“... § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado...”).

<sup>7</sup> Embora tecnicamente entendamos que os Municípios não façam parte do chamado “Pacto federativo”, são os mesmos dotados de autonomia em matéria tributária (confirma tal conclusão o estatuído no inc. I do artigo 30 da CF/88, *in verbis*: “Compete aos Municípios: I - legislar sobre assuntos de

partir de uma primeira leitura do inc. III do artigo 151 da CF/88<sup>8</sup>, o qual veda a prática da denominada “isenção heterônoma”.

Delimitado o pretense problema (bem como a linha argumentativa daqueles que defendem a inconstitucionalidade de Convenções internacionais celebradas pela União relacionadas à temática da desoneração de tributos de competência dos Estados e dos Municípios), *nos apressamos em afirmar - de forma peremptória - a respeito da ausência de qualquer inconstitucionalidade em tal prática adotada pela União.*

Isto porque entendemos que a União, quando atua na seara do Direito das Gentes, atua não como representante de um dos entes da Federação, mas sim como representante da própria República Federativa do Brasil; com o que as eventuais Convenções pela mesma celebradas a respeito de desonerações em matéria tributária de tributos de competência dos Estados ou dos Municípios possuem a estatutura de legislação nacional (e não meramente federal). Em abono à nossa conclusão, mencione-se a análise conjunta do inc. I do artigo 21 c/c o inc. I do artigo 49 c/c o inc. VIII do artigo 84 da CF/88<sup>9</sup>.

4. Como segunda “questão prejudicial” (aqui a expressão mais adequada seria eventualmente “esclarecimento prévio”), *desejamos afirmar a respeito da erronia quanto à uma primeira conclusão de que os elementos de conexão estariam relacionados - ao menos no Brasil - única e exclusivamente ao Imposto sobre a Renda e proventos de qualquer natureza previstos no inc. III do artigo 153 da CF/88.* Ao revés, *entendemos que não existe nenhum impeditivo a que os elementos de conexão estejam relacionados a outras espécies tributárias que não o Imposto de Renda* (um exemplo do aqui exposto pode ser obtido a partir do elemento de conexão “país do destino”, o qual se coaduna, nos países europeus, com o denominado “value-added tax - VAT” e, no Brasil, com os impostos incidentes sobre o consumo - IPI e ICMS).

A eventual relevância a elementos de conexão relacionados - no Brasil - ao Imposto sobre a Renda e proventos de qualquer natureza constatada neste estudo (já que dos cinco elementos de conexão a serem perquiridos, quatro deles relacionam-se com o Imposto de Renda) deve-se ao fato de que todas as Convenções bilaterais celebradas pelo Brasil para evitar a bitributação jurídica baseiam-se na Convenção Modelo da OCDE, a qual, através de seu artigo 2º<sup>10</sup>, enfatiza a aplica-

interesse local...”); com o que estão os mesmos, a exemplo dos Estados e do Distrito Federal em sua vertente estadual, insertos no problema ora enfrentado.

<sup>8</sup> *Inc. III do artigo 151 da CF/88:* “É vedado à União: (...) III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.”

<sup>9</sup> *“Art. 21. Compete à União: I - manter relações com Estados estrangeiros (...) 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 (...) Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República: (...) VIII - celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional (...)”* Deflui da análise conjunta de tais dispositivos constitucionais que inexistente prévia permissão constitucional para que os Poderes Executivo e Legislativo dos Estados, Distrito Federal e Municípios possam atuar no âmbito do Direito das Gentes.

<sup>10</sup> *Artigo 2º da Convenção Modelo da OCDE:* “Tributos Abrangidos. 1. Esta Convenção será aplicada para os tributos incidentes sobre a renda e sobre o capital impostos no interesse de um Estado Contratante ou de suas subdivisões políticas ou autoridades locais, independentemente do modo pelos quais eles serão cobrados. 2. Serão considerados como tributos incidentes sobre a renda ou o capi-

bilidade de tais Convenções precipuamente<sup>11</sup> ao Imposto de Renda e tributos de natureza idêntica ou similar<sup>12</sup> ao Imposto de Renda.

*I.1. Do Direito Tributário internacional e a ordem de execução no âmbito do ordenamento jurídico pátrio*

5. Pretende-se aqui investigar a natureza das normas jurídicas originalmente derivadas de fontes do Direito Tributário internacional quando tais normas jurídicas se tornam válidas, vigentes e eficazes no bojo do ordenamento jurídico brasileiro (ou seja, mantêm as indigitadas normas jurídicas a sua natureza internacional ou perdem tal natureza em função da prévia existência de ordem de execução para que as mesmas produzam efeitos no âmbito interno).

Assumindo como incontroversa a necessidade de existência de uma ordem de execução (entendida a partir da análise conjunta do Decreto Legislativo derivado do Congresso Nacional c/c o ato de promulgação de uma dada Convenção internacional pelo Presidente da República, “ato” este consubstanciado em um Decreto) para que os dispositivos derivados de uma determinada Convenção bilateral se tornem válidos, vigentes e eficazes no ordenamento jurídico brasileiro, questiona-se a precipitada ordem de execução implica a perda da natureza internacional de tal Convenção bilateral.

Não obstante a polêmica que tal questão possa suscitar, *entendemos que a ordem de execução não implica a perda da natureza internacional de uma específica Convenção bilateral celebrada pelo Brasil a fim de evitar a dupla tributação jurídica*; com o que concluímos pela manutenção do caráter de “Lex specialis” das Convenções bilaterais (justamente pela sua natureza internacional, derivada do Direito das gentes) mesmo quando tais Convenções bilaterais - em razão da prévia existência de uma ordem de execução - se tornem legislação tributária válida, vigente e eficaz junto ao

tal todos os tributos incidentes sobre a renda total, sobre o capital total, ou sobre elementos da renda ou do capital, incluindo tributos sobre os ganhos derivados da alienação de bens móveis ou imóveis, tributos incidentes sobre os montantes totais de ordenados ou salários pagos por empresas, bem como incidentes sobre as mais-valias... 4. A Convenção também será aplicada para quaisquer tributos idênticos ou similares a serem criados após a data da assinatura da Convenção em adição ou em lugar dos tributos existentes. As autoridades competentes dos Estados Contratantes deverão notificar umas as outras de qualquer mudança significativa que tenha sido feito em suas legislações tributárias.” (Tradução livre realizada na versão de 2005 da Convenção Modelo da OCDE)

<sup>11</sup> Utilizamos a expressão “precipuamente” porque não desconsideramos a aplicabilidade das Convenções sob comento também em relação aos tributos incidentes sobre o patrimônio. Ocorre que, em razão de tais tributos não se constituírem em objeto central de nossa análise (bem como apresentarem diminuta aplicabilidade e importância quantitativa quando em comparação com o Imposto de Renda), não serão os mesmos objeto de maiores perquirições.

<sup>12</sup> Não obstante este não seja o foco de nossas atenções, entendemos que com supedâneo no acima transcrito nº 4 do artigo 2º da Convenção Modelo da OCDE, as Convenções bilaterais celebradas pelo Brasil para evitar a bitributação jurídica devam necessariamente abranger a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL; já que, conforme exposto reconhecimento da legislação tributária brasileira (*art. 28 da Lei nº 9.430/96* - “Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71 desta Lei”), a CSLL pode e deve ser considerada como um tributo, se não idêntico, pelo menos similar ao Imposto sobre a Renda e proventos de qualquer natureza. A não extensão dos efeitos das Convenções também para a CSLL pode configurar, no nosso entendimento e em sendo o caso, um “treaty overriding” perpetrado pelo Brasil.

Direito positivo brasileiro. A corroborar nossa conclusão prescrevem a alínea “b” do inc. III do artigo 102 c/c a alínea “a” do inc. III do artigo 105 da CF/88 respectivamente que: “Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe: (...) III - julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida: (...). b) declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal (...)” e “Compete ao Superior Tribunal de Justiça: ... III - julgar, em recurso especial, as causas decididas, em única ou última instância, pelos Tribunais Regionais Federais ou pelos tribunais dos Estados, do Distrito Federal e Territórios, quando a decisão recorrida: a) contrariar tratado ou lei federal, ou negar-lhes vigência...”<sup>13</sup>; bem como o disposto no artigo 96 do CTN<sup>14</sup>. Vide neste sentido a doutrina de Luís Eduardo Schoueri<sup>15</sup>:

*“Efetivamente, não nos parece que o fato de o Presidente da República determinar que seja cumprido o acordo de bitributação, tal como se lê no texto publicado caracterize, necessariamente, uma ‘transformação’ em direito interno. Trata-se, antes, de uma ordem de execução (...) do acordo, no direito interno. Não implica, pois, sua perda de natureza (...) Em nosso entender, apesar da ampliação do campo de aplicação dos acordos de bitributação, estes mantêm, sempre, sua natureza internacional e segundo esta ordem, é que devem buscar sua validade e interpretação. Daí nossa opção pela ‘teoria da execução’...”*

Como primeira consequência importante derivada da conclusão supra é de rigor a menção de que uma dada Convenção bilateral (no que disponha de forma contrária a uma lei ordinária, seja a indigitada lei ordinária anterior ou posterior a tal Convenção do ponto de vista cronológico) não revoga a referida legislação disforme; implicando, ao revés, a mera suspensão dos efeitos da legislação interna que seja com ela - Convenção bilateral internacional - incompatível. Após a revogação de tal Convenção (a qual, como explicitada no parágrafo seguinte, deve obedecer à sistemática da denúncia), a dantes incompatível legislação interna volta a produzir seus jurídicos e legais efeitos (a adoção de tal teoria apresenta, dentre outras vantagens, o benefício do afastamento do “instituto jurídico” da “represtinação”, algo vedado pela legislação de regência<sup>16</sup>). Comunga do aqui exposto, dentre outros, Luís Eduardo Schoueri<sup>17</sup>.

<sup>13</sup> A utilização do vocábulo “ou” (ao invés de “e”) - na expressão “tratado ou lei federal” constante nos artigos 102 e 105 da CF/88 - denota claramente a intenção do legislador constitucional no sentido de admitir a existência de tratados (dotados da natureza internacional que lhe é ínsita) válidos, vigentes e eficazes na seara do Direito positivo brasileiro.

<sup>14</sup> Artigo 96 do CTN: “A expressão ‘legislação tributária’ compreende as leis, os tratados e a convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.”

<sup>15</sup> *Planejamento Fiscal através de Acordos de Bitributação: Treaty Shopping*. São Paulo. RT. 1995. pp. 35 e 36.

<sup>16</sup> *Parágrafo 3º do artigo 2º do Decreto-Lei nº 4.657/42 (Lei de Introdução ao Código Civil)*: “... Salvo disposição em contrário, a lei revogada não se restaura por ter a lei revogadora perdido a vigência...”

<sup>17</sup> *Planejamento Fiscal através de Acordos de Bitributação: Treaty Shopping*. São Paulo. RT, 1995, pp. 33 e 34: “Em nossa opinião, os acordos de bitributação não introduzem alterações no direito interno material. Se fosse verdade que, através do acordo de bitributação, alíquotas fossem alteradas, não haveria como se explicar o fato de que, deixando de valer o acordo, as alíquotas presentes no direito material voltariam a valer em sua plenitude. Se estas tivessem sido revogadas pelo acordo de

*Uma segunda consequência* importante da conclusão acima apresentada deriva do fato de que, em princípio, a única forma aceita de revogação parcial ou total de Convenções bilaterais destinadas a evitar a bitributação jurídica consiste na utilização do mecanismo de denúncia constante no próprio bojo de todas as Convenções bilaterais celebradas pelo Brasil. Acaso o Brasil intente a revogação total ou parcial de uma dada Convenção bilateral previamente celebrada e regularmente entronizada em seu respectivo ordenamento jurídico através de um mecanismo outro que a denúncia da respectiva Convenção (revogação realizada, por hipótese, através de uma lei ordinária federal), julgamos configurada a efetivação de um “ilícito” com a consequente aplicação da “sanção” no âmbito do Direito Tributário internacional em detrimento do Brasil.

### *I.2. A relação do Direito Tributário internacional em face do Direito Tributário interno brasileiro*

6. Superada a questão da natureza das Convenções bilaterais em matéria tributária (quando tais Convenções, em razão da existência de uma ordem de execução, se tornam válidas, vigentes e eficazes junto ao ordenamento jurídico pátrio), avancemos agora para uma polêmica já há muito instaurada e ainda hoje não definitivamente solucionada, qual seja, *a questão relacionada a existência (ou não) de uma prevalência normativa hierárquica dos enunciados convencionais derivados de Convenções internacionais em face das normas jurídicas de Direito interno brasileiro. De antemão nos adiantamos em refutar uma análise pormenorizada da querela “monismo versus dualismo”* (não obstante a importância que tal discussão possa apresentar em enfoques teóricos diversos dos aqui explicitados); *enfatizando, entretanto, a necessidade da constatação ou não de tal prevalência hierárquica precípua e fundamentalmente sob ótica da Constituição da República Federativa do Brasil.*

7. Em razão das diferentes soluções que a comparação Convenção internacional *versus* Direito interno podem apresentar (no que concerne à constatação ou não de prevalência hierárquica de um frente ao outro), é crível apresentar uma análise tripartite baseada nas seguintes situações hipotéticas: *i)* existência de Convenção internacional<sup>18</sup> cujos enunciados convencionais sejam opostos aos enunciados normativos derivados de uma lei ordinária (independente de tal lei ordinária ter sido promulgada antes ou após a entronização da Convenção internacional no ordenamento jurídico pátrio); *ii)* existência de Convenção internacional cujos enunciados convencionais venham a disciplinar matéria reservada à Lei Complementar diversamente da regulamentação de tal matéria realizada por uma Lei Complementar e *iii)* existência de uma Convenção internacional cujos enunciados convencionais sejam contrários a certos e específicos ditames constitucionais.

bitributação, passando a valer como direito interno material as alíquotas do acordo de bitributação, a resolução deste (e consequentemente, das alíquotas ali previstas) deveria implicar a inexistência de alíquota, nunca a repristinação daquelas revogadas pelo acordo. O que se verifica é que o direito material interno dos Estados contratantes não é modificado pelo acordo de bitributação...”

<sup>18</sup> A fim de evitar repetições desnecessárias, admite-se como pressuposto que a menção, doravante, de uma Convenção internacional já pressupõe a prévia existência da respectiva ordem de execução.

7.1. Relativamente à primeira situação hipotética (“confronto” de uma Convenção internacional em face de uma lei ordinária), *entendemos que a solução a ser dada a esta aparente antinomia consiste na outorga de superioridade hierárquica da Convenção internacional em detrimento da lei ordinária* (seja esta anterior ou posterior - do ponto de vista cronológico - em face da Convenção internacional); *estando amparada tal solução fundamentalmente na relevância - verificada na presente situação - da norma consuetudinária consistente no “pacta sunt servanda”*. O amparo normativo a sustentar a solução ora apresentada deriva de três “fontes do Direito” diversas (duas “fontes do Direito” internas e uma “fonte do Direito” derivada do Direito Tributário internacional), quais sejam: *i)* parágrafo único do art. 4º c/c o parágrafo 2º do artigo 5º da CF/88<sup>19</sup>; *ii)* artigo 98 do CTN<sup>20</sup> e *iii)* artigo 27 da CVDT<sup>21</sup>.

Não obstante longa, reputamos oportuna a transcrição dos ensinamentos de Alberto Xavier<sup>22</sup> (os quais, na presente situação, se nos afigura de toda apropriada). Assim, ensina o professor lusitano:

“(…) a) a Constituição Federal consagrou o sistema monista com cláusula geral de recepção plena (art. 5º, § 2º), o que significa que os tratados valem na ordem interna como tal e não como leis internas, apenas sendo suscetíveis de revogação ou denúncia pelos mecanismos próprios do direito dos tratados, conseqüentemente apresentando em relação as leis internas supervenientes a ‘força de resistência passiva’, que é precisamente a essência da sua superioridade hierárquica; b) muito embora o art. 5º, § 2º, da Constituição Federal atribua expressa superioridade hierárquica apenas aos

<sup>19</sup> Parágrafo único do artigo 4º c/c o parágrafo 2º do artigo 5º da CF/88: “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 (...) Art. 5º (...) § 2º 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...”

<sup>20</sup> Artigo 98 do CTN: “Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha...” Julgamos útil demonstrar - a nosso sentir - uma impropriedade terminológica cometida pelo legislador quando da elaboração do presente artigo. Conforme deflui da linha argumentativa até aqui apresentada, entendemos que as Convenções internacionais não revogam a legislação tributária interna, mas sim apenas suspendem a eficácia da mesma no que esta esteja em desconformidade com os enunciados convencionais; bem como entendemos também que as Convenções internacionais somente modificam a legislação tributária interna no que tange à implementação de uma desoneração tributária (reduzem ou minoram a competência tributária do Estado), implicando, por conseguinte, na ausência de qualquer instituição ou majoração de tributos por parte de tais Convenções internacionais.

Em função do nosso posicionamento aqui exposto, refutamos argumentos como aqueles apresentados por José Alfredo Borges (“Tratado Internacional em Matéria Tributária como Fonte de Direito”. *Revista de Direito Tributário* nºs 27-28, ano VIII janeiro/junho de 1984, p. 172) no sentido da inconstitucionalidade do artigo 98 do CTN. Preleciona o citado autor que: “... não resta outro caminho que não o reconhecimento da inconstitucionalidade do art. 98 do CTN, que, extravasando o texto que pretendia complementar - a Constituição - criou uma prevalência que só o constituinte poderia estabelecer, pois diz respeito à competência do legislador federal, matéria com sede exclusivamente constitucional...” (por uma questão de honestidade intelectual, é importante esclarecer que tal artigo foi escrito em outubro de 1983, portanto antes da vigente Constituição).

<sup>21</sup> Artigo 27 da CVDT: “Uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o descumprimento de um tratado...”

<sup>22</sup> *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 6ª edição. Reformulada e atualizada até julho de 2003. Rio de Janeiro. Forense. 2004. pp. 149 e 150.

tratados em matéria de direitos e garantias fundamentais, entre os quais se inclui a matéria tributária, essa disposição deve ser interpretada não como norma especial, mas como revelação de um princípio geral, sendo que em qualquer caso os tratados em matéria tributária incluem-se no domínio dos direitos e garantias individuais (art. 150, 'caput') (...) d) a celebração dos tratados é ato da competência conjunta do Chefe do Poder Executivo e do Congresso Nacional (arts. 84, VIII e 49, I), não sendo portanto admissível a sua revogação por ato exclusivo do Poder Legislativo; e) o art. 98 do Código Tributário Nacional - que é lei complementar que se impõe ao legislador ordinário - é expresso ao estabelecer a superioridade hierárquica dos tratados, sendo inadmissível restringir essa superioridade apenas a algumas espécies ou modalidades (...) f) nem o decreto legislativo, que formaliza o referendo do Congresso Nacional, nem o decreto do Presidente da República, que formaliza a promulgação, têm o alcance de transformar o tratado em lei interna..." (no mesmo sentido citem-se os ensinamentos de Gerd Willi Rothmann<sup>23</sup>, Luís Eduardo Schoueri<sup>24</sup> e Igor Mauler Santiago<sup>25</sup>).

<sup>23</sup> "A Denúncia do Acordo de Bitributação Brasil-Alemanha e suas Conseqüências". *Grande Questões Atuais do Direito Tributário*. 9º Volume. Coordenador: Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo. Dialética. 2005 pp. 157 e 162: "Baseado na sua soberania, cada Estado decide quem, o que e em que medida quer exercer sua competência tributária. Este princípio básico do Direito Tributário Internacional sofre certas limitações quando um Estado soberano celebra com outro Estado soberano um acordo de bitributação, mediante concessões mútuas. No caso do Brasil, estes acordos têm primazia sobre a legislação tributária interna, pois, nos termos do artigo 98 do Código Tributário Nacional, 'revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha' (...) No Brasil, com base em diversos princípios e regras do Direito Internacional Público ('pacta sunt servanda', princípio da boa-fé na interpretação dos tratados internacionais, harmonia da decisão, contexto etc.), da Constituição Federal (princípio da igualdade), da legislação complementar (Código Tributário Nacional: primazia dos tratados e conceito de renda) e, ainda, do argumento da *Lex Specialis*, chega-se à conclusão de que os acordos de bitributação prevalecem sobre a legislação interna, limitando a aplicação desta..."

<sup>24</sup> *Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo. Dialética. 2006. pp. 271 e 273: "No Direito brasileiro, entretanto, parecer assistir razão a Xavier, já que toda vez que de um tratado internacional puder se extrair um direito ou garantia ao indivíduo, este estará incorporado, por força do parágrafo 2º do artigo 5º da Constituição Federal, aos direitos e garantias fundamentais a que se refere o Título II daquele texto (...) Assim, se os acordos de bitributação oferecem garantias, é de se concluir não poderem ser eles contrariados pela legislação interna..."

*Planejamento Fiscal através de Acordos de Bitributação: Treaty Shopping*. São Paulo. RT. 1995. pp. 93 e 103: "De todo modo, entendemos que a permanência de uma norma interna contrária ao direito internacional não se deve admitir, com base nos princípios de direito internacional público. Especialmente no caso de tratados internacionais, tal impossibilidade decorre do já mencionado art. 27 da Convenção de Viena (...) Em nosso entender, o art. 27 da Convenção (...) É estabelecida a prevalência do direito internacional sobre as normas internas (...) Acompanhando a melhor doutrina e jurisprudência, concluímos, portanto, pela validade da norma do art. 98 do CTN, já afirmando que, no Brasil, não seria válida uma lei ordinária, de âmbito infraconstitucional, que pretendesse limitar a aplicação de um acordo de bitributação..."

<sup>25</sup> *Direito Tributário Internacional - Métodos de Solução dos Conflitos*. São Paulo. Quartier Latin. 2006. pp. 28, 29 e 56: "A decisão entre monismo e dualismo é, portanto, também ela política, e os indícios da posição adotada por cada país devem ser buscadas pelo intérprete no respectivo texto constitucional. No Brasil, Xavier demonstra - ao nosso ver de forma irrefutável - a preferência da Carta de 1988 pelo monismo. Dentre os seus vários argumentos, eis os que julgamos invencíveis: a) a adoção pelo art. 5º, § 2º, da Constituição da cláusula geral de recepção direta dos tratados, que vigoram na ordem interna como tais, e não como leis internas; b) o caráter não transformatório (ou incorporador, acrescentaríamos) do referendo do Congresso Nacional (CF, arts. 49, I e 84, VIII), aliás

Apesar da prevalência (a nosso sentir taxativamente consagrada pela legislação pátria de regência e, de forma subsidiária, pelo próprio Direito Tributário internacional) dos enunciados convencionais em detrimento de eventual lei ordinária interna contrária a tal Convenção internacional, devemos admitir que tal tese não é unânime no bojo do Poder Judiciário brasileiro. Vide neste sentido o seguinte decisório abaixo transcrito:

“(...) 1. Não há imputar supremacia das normas que ingressam no ordenamento jurídico via Tratados/Convenções, devidamente chanceladas pelo legislativo e executivo, em relação à legislação ordinária, de forma que, à hipótese, a resolução a ser dada alinha-se à análise da sucessão das leis no tempo...” (TRF da 4ª Região, 1ª T., maioria, AgRegAI nº 2002.04.01.016154-2/RS. Rel. Des. Fed. Wellington M. de Almeida. Maio/02)<sup>26</sup>

7.2. Relativamente à segunda situação hipotética (“confronto” de uma Convenção internacional em face de uma Lei Complementar relativamente à matéria que, de conformidade com a própria Magna Carta, se situa no campo denominado “reserva de Lei Complementar”), *concluímos que nesta específica hipótese deva prevalecer a Lei Complementar em detrimento da Convenção internacional, não importando se a precitada Convenção internacional seja anterior ou posterior - do ponto de vista cronológico - em relação à Lei Complementar.*

*Aqui se denota fundamentalmente a comparação entre dois “vetores axiológicos” importantes para o Direito positivo pátrio, quais sejam, o da “reserva absoluta de Lei Complementar”<sup>27</sup> em relação ao já dantes aludido “pacta sunt servanda” e que, a nosso sentir, deve pender para o prestígio da “reserva absoluta de Lei Complementar”; até porque a “reserva absoluta de Lei Complementar” é dotada de um maior rigor formal (obediência ao quorum qualificado previsto no artigo 69 da CF/88<sup>28</sup>) do que a mera ordem de execução (obtida a partir do somatório do Decreto Legislativo c/c o Decreto presidencial) aplicável às Convenções internacionais.*

7.3. Relativamente a terceira e última situação hipotética (“confronto” de uma Convenção internacional em face de certos e específicos ditames constitucionais),

prévio à ratificação do tratado - e, portanto, integrante do processo de sua celebração - bem como da sua promulgação pelo Presidente da República, ato devido cujos efeitos retroagem à data da ratificação; e c) a determinação, pelos arts. 109, III, 105, III, a e 102, III, b, da Constituição, de apreciação judicial dos tratados nessa qualidade, e não na de leis internas (...) Em suma, e em interpretação conforme à Constituição, pensamos que o art. 98 do CTN é preceito declaratório, que se limita a reafirmar (...) o caráter especial dos tratados face à lei interna, que os torna intangíveis a menos que a lei posterior (que para nós, só pode ser lei federal) cuide de forma específica da situação por eles regulada, ou lhes faça menção direta...”

<sup>26</sup> O julgado do Colendo Supremo Tribunal Federal que costuma ser citado como precedente sobre a matéria é o RE nº 80.004/SE, Rel. para o acórdão o Min. Cunha Peixoto, em que o STF decidiu no sentido da inexistência de hierarquia e da possibilidade, portanto, de Lei interna posterior ao tratado ser aplicada validamente; valendo ressaltar, porém, que a discussão não envolveu questão tributária, não se decidindo, pois, com fundamento no artigo 98 do CTN, mas sobre a Lei Uniforme sobre Letras de Câmbio e Notas Promissórias.

<sup>27</sup> O “princípio da reserva absoluta de Lei Complementar” se exprime pela expressa delimitação constitucional a respeito de algumas matérias que somente podem ser “regulamentadas” por meio de Lei Complementar (como, por exemplo, a “regulamentação” da imunidade tributária prevista na alínea “c” do inc. VI do artigo 150 da CF/88 prevista nos incs. I a III do artigo 14 do CTN).

<sup>28</sup> Artigo 69 da CF/88: “As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta.”

*é crível concluir que, como regra geral, deve prevalecer a Constituição da República Federativa do Brasil em face de determinados enunciados convencionais contrários à Magna Carta; com o que é plenamente defensável asseverar a respeito do “vício da inconstitucionalidade” a eventualmente colimar determinada Convenção bilateral destinada a evitar a bitributação jurídica.* Novamente nos valem da lição de Luís Eduardo Schoueri<sup>29</sup> a fim de demonstrar a regra geral aqui aludida:

“No que se refere à interpretação, incluímo-nos entre aqueles que julgam que os acordos de bitributação devem ser aplicados segundo as regras válidas no direito internacional público. O único limite ao emprego de tais normas é o imposto pelo respeito à Constituição, cujas normas devem ser respeitadas pelo aplicador da lei, ainda que este se valha do direito internacional (...) alínea ‘b’ do n. III, do art. 102 da CF (...) Foi reconhecida, pelo próprio constituinte, a possibilidade de um tratado ser inconstitucional, de onde se pode extrair a conclusão de que o texto da norma internacional que contrariar dispositivo da Carta será taxado de inconstitucional. Daí, portanto, a colocação da Constituição, hierarquicamente acima dos tratados internacionais...”

A jurisprudência brasileira (a nosso ver com acerto) também corroborou o entendimento pela posição hierárquica superior dos preceitos constitucionais em face dos enunciados convencionais. Neste sentido, decidiu o órgão de cúpula do Poder Judiciário brasileiro:

“O primado da Constituição, no sistema jurídico brasileiro, é oponível ao princípio do *pacta sunt servanda*, inexistindo, por isso mesmo, no direito positivo nacional, o problema da concorrência entre tratados internacionais e a Lei Fundamental da República, cuja suprema autoridade normativa deverá sempre prevalecer sobre os atos de direito internacional público. Os tratados internacionais celebrados pelo Brasil - ou aos quais o Brasil venha a aderir - não podem, em consequência, versar matéria posta sob reserva constitucional de lei complementar. É que, em tal situação, a própria Carta Política subordina o tratamento legislativo de determinado tema ao exclusivo domínio normativo da lei complementar, que não pode ser substituída por qualquer outra espécie normativa infraconstitucional, inclusive pelos atos internacionais já incorporados ao direito positivo interno...” (STF, Plenário, ADInMC 1.480, Rel. Min. Celso de Mello. Set/97)

Como já afirmado no presente item, entendemos que, *como regra geral*, deve prevalecer a Constituição da República Federativa do Brasil em face de determinados enunciados convencionais contrários à Magna Carta; o que, por óbvio, conflui para a constatação de ao menos uma exceção a tal regra geral. *A partir da leitura da própria CF/88 verificamos pelo menos uma hipótese na qual as Convenções internacionais possuem estatura constitucional e esta hipótese consta expressamente no parágrafo 3º do artigo 5º da CF/88*<sup>30</sup>. Assim, sendo constatada a equiparação de uma Convenção

<sup>29</sup> *Planejamento Fiscal através de Acordos de Bitributação: Treaty Shopping*. São Paulo. RT. 1995. pp. 37 e 100.

<sup>30</sup> *Parágrafo 3º do artigo 5º da CF/88*: “(...) Os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais...”

bilateral destinada a evitar a bitributação jurídica como uma espécie de Convenção internacional sobre direitos humanos (tal equiparação poderia ser requerida sob o fundamento primordial de que a racionalização da tributação internacional influi diretamente em três vertentes basilares de todos os seres humanos, quais sejam, o respeito à propriedade privada, à liberdade de locomoção e à livre iniciativa) - e obedecendo a Convenção bilateral sob comento ao trâmite procedimental exigido pelo indigitado parágrafo 3º do artigo 5º da CF/88 ao invés da mera sujeição à sistemática da ordem de execução - poder-se-ia alegar a prevalência de tal Convenção bilateral (pela mesma ser equiparada à uma Emenda Constitucional) em face dos enunciados constitucionais postos pelo Poder Constituinte originário; a não ser, é claro, que tais enunciados constitucionais consubstanciem “cláusulas pétreas”, quando então não poderão ser alterados nem mesmo por Emendas Constitucionais<sup>31</sup>.

### *1.3. A necessidade da celebração de Acordos bilaterais a fim de evitar a dupla tributação jurídica*

8. Julgamos oportuno, em caráter preliminar, ressaltar a importância dos Comentários à Convenção Modelo da OCDE para auxiliar o exegeta na busca pela correta interpretação de enunciados convencionais. Mesmo para os países que não aderiram à OCDE, mas que utilizam a respectiva Convenção Modelo como parâmetro para a celebração das Convenções internacionais próprias (como é o caso do Brasil), vislumbramos a utilidade de tais Comentários como “meios suplementares de interpretação” na exata dicção do artigo 32 da CVDT<sup>32</sup>; com o que nos filiamos aos ensinamentos de Igor Mauler Santiago<sup>33</sup>.

Constatada a valia dos Comentários à Convenção Modelo da OCDE (mesmo para países não-membros de tal organização, como o Brasil) - “valia” esta reconhecida no próprio bojo de tais Comentários<sup>34</sup> - exsurge agora a necessidade de real-

<sup>31</sup> Neste sentido estatuí o parágrafo 4º do artigo 60 da CF/88: “(...) Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado (...) III - a separação dos Poderes; IV - os direitos e garantias individuais...”

<sup>32</sup> Artigo 32: “Pode-se recorrer a meios suplementares de interpretação, em particular aos trabalhos preparatórios do tratado e as circunstâncias de sua conclusão, a fim de confirmar o sentido resultante da aplicação do artigo 31 ou de determinar o sentido quando a interpretação, de conformidade com o artigo 31: a) deixa o sentido ambíguo ou obscuro; ou b) conduz a um resultado que é manifestamente absurdo ou desarrazoado.”

<sup>33</sup> Direito Tributário Internacional - Métodos de Solução dos Conflitos. São Paulo. Quartier Latin. 2006. pp. 80 e 86: “A tal desiderato se voltam os arts. 31 e 32 do CVDT, que, constituindo mera consolidação do costume internacional na matéria, orientam a exegese inclusive de tratados anteriores à Convenção e são observados por países que não a ratificaram, caso do Brasil (...) Para os Estados não-membros da organização que negociam as suas convenções a partir dos modelos (caso do Brasil) (...) de que se constituem - os Comentários à Convenção Modelo da OCDE - não mais do que material preliminar, no sentido do art. 32 da CVDT...”

<sup>34</sup> “Os Comentários foram redigidos e aprovados pelos peritos representativos dos Governos dos países Membros no seio do Comitê dos Assuntos Fiscais; revestem-se, por consequência, de particular importância na elaboração do direito fiscal internacional. Muito embora os Comentários não se destinem a ser anexados de uma forma ou de outra às convenções a celebrar pelos países Membros, que constituem os únicos instrumentos jurídicos internacionais de caráter vinculatório, podem, no entanto, revelar-se extremamente úteis na aplicação e na interpretação das convenções e, designadamente, na resolução de eventuais litígios...” (Item 29 da Introdução, p. 18)

çar a dificuldade prática de eliminar ou reduzir a bitributação jurídica através de Convenções multilaterais (e, ao revés, a praticidade de combater tais efeitos deletérios verificados no seio do Direito das gentes através das Convenções bilaterais). A dificuldade ingente às Convenções multilaterais (e, ao contrário, a praticidade atribuída às Convenções bilaterais no combate à bitributação jurídica) não passou despercebida na própria seara dos Comentários à Convenção Modelo da OCDE e nem pelos ensinamentos de Alberto Xavier, conforme se depreende das seguintes passagens a seguir transcritas:

“(...) não há razões para crer que a elaboração e celebração de uma convenção fiscal multilateral aplicável a todos os países Membros seja, neste momento, uma solução concretizável. O Comitê considera, por conseguinte, que as convenções bilaterais constituem ainda o melhor meio de evitar a dupla tributação a nível internacional...” (Item 40 da Introdução, p. 21) e

“Dentro das fontes internacionais do Direito Tributário, os tratados ocupam lugar de primordial relevo (...) Estes tratados são, via de regra, tratados bilaterais. Os tratados coletivos ocupam no Direito Tributário Internacional um lugar decididamente secundário...”<sup>35</sup>

#### *I.4. A Convenção Modelo da OCDE e o reenvio ao Direito interno. As questões da interpretação e dos conflitos de qualificações*

9. No presente tópico pretendemos abordar três questões que, embora relacionadas entre si, não se confundem: *i*) a questão da interpretação dos enunciados convencionais; *ii*) a questão da necessidade de reenvio ao Direito interno (acaso a interpretação realizada única e exclusivamente nos quadrantes do Direito internacional público não surta os efeitos desejados) e *iii*) o problema dos conflitos de qualificações (conflito das subsunções).

10. Abordando primeiramente o intrincado problema da interpretação das Convenções bilaterais, *reputamos conveniente expressar nosso convencimento de que a atividade interpretativa de fontes do Direito Tributário internacional deve pautar-se, inicialmente, nos estritos lindes do próprio Direito Tributário internacional; e, somente quando tal atividade hermenêutica demonstrar-se infrutífera, partir para a seara dos Direitos internos dos Estados contratantes.* Ampara a presente conclusão o estatuído no artigo 31 da CVDT, *in verbis*:

“1. Um tratado deve ser interpretado de boa-fé, segundo o sentido comum dos termos do tratado em seu contexto e à luz de seu objeto e finalidade.

2. Para os fins de interpretação de um tratado, o contexto compreende, além de seu texto, seu preâmbulo e anexos: a) qualquer acordo relativo ao tratado feito entre todas as partes por ocasião da conclusão do tratado; b) qualquer instrumento estabelecido por uma ou várias partes por ocasião da conclusão do tratado e aceito pelas outras partes como instrumento relativo ao tratado. 3. Será levado em consideração, juntamente com o con-

<sup>35</sup> *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 6ª edição. Reformulada e atualizada até julho de 2003. Rio de Janeiro. Forense. 2004 pp. 95 e 96.

texto: a) qualquer acordo posterior entre as partes relativo à interpretação do tratado ou à aplicação de suas disposições; b) qualquer prática seguida posteriormente na aplicação do tratado pela qual se estabeleça o acordo das partes relativo à sua interpretação; c) qualquer regra pertinente de direito internacional aplicável às relações entre as partes. 4. Um termo será entendido em sentido especial se estiver estabelecido que essa era a intenção das partes.”

11. Prosseguindo em nossa marcha nos deparamos agora com a questão do reenvio ao Direito interno. Conforme já consignado, *entendemos que tal possibilidade de reenvio deve se constituir em uma exceção, sendo admissível somente quando a interpretação de uma Convenção bilateral - utilizando-se das fontes do Direito Tributário internacional - não se mostre consentânea com os objetivos visados pelas partes contratantes.*

Após a advertência necessária supra referida, urge mencionar que a possibilidade de reenvio ao Direito interno encontra-se expressa no nº 2º do artigo 3º da Convenção Modelo da OCDE:

“(…) Relativamente à aplicação da Convenção a qualquer tempo por um Estado Contratante, qualquer termo nela não definido terá, a não ser que o contexto de outro modo requeira, o significado que tal termo possui naquele momento de acordo com a legislação daquele Estado que regula os tributos aos quais a Convenção se aplica, prevalecendo o significado obtido de acordo com as leis tributárias aplicáveis daquele Estado sobre um significado dado para o termo de acordo com outras leis não tributárias daquele Estado.” (tradução livre realizada na versão de 2005 da Convenção Modelo da OCDE. O caráter excepcional da presente cláusula de reenvio ao Direito interno - no que concerne à atividade interpretativa - é destacado pelos Comentários à Convenção Modelo da OCDE<sup>36</sup>, pelos ensinamentos de Alberto Xavier<sup>37</sup> e pela lição de Heleno Tôrres<sup>38</sup>; com o que ousamos

<sup>36</sup> “Contudo, nos termos do número 2, esta disposição só se aplica se o contexto não exigir uma interpretação diferente (...) A redação do artigo confere, pois, às autoridades competentes uma certa margem de manobra.” (Item 12, relativo ao número 2 do artigo 3º da Convenção Modelo da OCDE. p. 64)

<sup>37</sup> *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 6ª edição. Reformulada e atualizada até julho de 2003. Rio de Janeiro. Forense. 2004. pp. 186 e 188: “Em nossa opinião, o alcance deste preceito - § 2º do art. 3º da Convenção Modelo da OCDE - é muito mais restrito (...) reporta-se exclusivamente ao problema da interpretação dos tratados, não sendo invocável no que concerne ao autônomo problema da qualificação (...) Basta notar que o texto do § 2º, do art. 3º apenas autoriza o recurso subsidiário ao direito interno no que se refere à ‘definição’ de expressões, conceitos ou termos e não à sua aplicação perante situações concretas (...) resulta que o § 2º do art. 3º não reveste o alcance de uma cláusula geral de reenvio para o direito interno, como regra subsidiária de interpretação e aplicação do tratado (...) antes estabelece o círculo excepcional de hipóteses restritas, em que o direito fiscal interno pode ser utilizado para definir expressões não definidas no tratado...”

<sup>38</sup> *Pluriritribuição Internacional sobre as Rendias das Empresas*. 2ª edição revista, atualizada e ampliada. São Paulo. RT. 2001. pp. 655 a 657: “Nestes termos, o reenvio ao direito interno é ‘subsidiário’, para efeito de interpretação, em relação às definições convencionais e em relação ao contexto (...) Contudo, quando (i) ambas as partes contratantes aceitem como legítimo o reenvio às respectivas legislações internas, e as duas ‘interpretações unilaterais’ conflitarem, ou mesmo quando (ii) a interpretação da norma convencional não corresponda à interpretação dada à norma interna, à qual é feito o reenvio, coloca-se então o quase indelimitável problema de conflito de interpretação unilateral (...) Uma regra que tem tomado foros de razoabilidade é a que estipula um critério segundo o

discordar da opinião de Luís Eduardo Schoueri<sup>39</sup>, para quem a questão do nº 2 do artigo 3º da Convenção Modelo da OCDE está relacionada à problemática da qualificação, e não da interpretação como por nós defendido)

Intrinsecamente relacionada ao assunto do reenvio ao Direito interno encontra-se a polêmica a respeito da “interpretação estática” *versus* “interpretação dinâmica”. Admitindo como possível o reenvio interpretativo ao Direito interno dos Estados contratantes (ainda que a título excepcional), surge a questão de saber qual o momento legislativo de um dado Estado contratante que deve ser adotado para os fins de obtenção da definição de um específico termo constante em uma Convenção bilateral: *i*) a definição de tal termo deve se reportar à legislação vigente em tal Estado contratante quando da celebração da Convenção (“interpretação estática”) ou *ii*) a definição do mesmo termo deve ser obtida a partir da legislação vigente ao tempo em que é requerido tal reenvio ao Direito interno (“interpretação dinâmica”). A par da polêmica que tais possibilidades podem suscitar, *entendemos que deva prevalecer a denominada “interpretação dinâmica”*<sup>40</sup>. Neste sentido, julgamos oportuna a transcrição do escólio de Igor Mauler Santiago<sup>41</sup>:

“Um último ponto merece atenção dentro do tema das qualificações. Trata-se do debate sobre a identificação temporal da lei interna a que o art. 3, alínea 2, remete: se aquela em vigor ao tempo da celebração do tratado (interpretação estática) ou se aquela vigente no momento de sua aplicação (interpretação evolutiva ou ambulatória). A doutrina majoritária sempre prestigiou a segunda solução, que veio a ser expressamente incorporada pelo dispositivo, por meio da cláusula *at that time*. Estamos em que essa é a solução que se impõe mesmo para os tratados que não contêm a locução adverbial de tempo, como (...) todos, menos três, dos firmados pelo Brasil em matéria de impostos sobre a renda e o capital...”(este também parece ser o entendimento prestigiado pela OCDE<sup>42</sup>)

qual deve prevalecer o reenvio unilateral do Estado contratante ao qual a cláusula convencional distribui prevalentemente a competência de tributar o rendimento...”

<sup>39</sup> *Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo. Dialética. 2006 p. 263: “ (...) tomando o artigo III (2) da Convenção-Modelo da OCDE (...) Versa referido dispositivo sobre tema que a doutrina de Direito Tributário Internacional decidiu denominar ‘qualificação’ (...) vê-se que a qualificação poderia ser resolvida por três modos: cada Estado qualificaria a situação de acordo com seu próprio direito interno (*lex fori*); - ambos os Estados adotariam a mesma qualificação, privilegiando o direito do Estado onde o rendimento foi ‘produzido’ - qualificação pelo Estado da fonte (*lex causae*); - ambos os Estados procurariam uma qualificação coincidente, extraída do contexto do acordo (qualificação autônoma)...”

<sup>40</sup> Acaso fosse de interesse de um dos Estados a invocação de específica legislação interna - para os fins de interpretação de determinado termo constante na Convenção celebrada por tal Estado - existente quando da celebração da Convenção, julgamos que uma saída seria a inserção de tal legislação interna no próprio corpo da Convenção internacional.

<sup>41</sup> *Direito Tributário Internacional - Métodos de Solução dos Conflitos*. São Paulo. Quartier Latin. 2006. p. 111.

<sup>42</sup> “Este número estabelece uma regra geral de interpretação dos termos utilizados na Convenção mas aí não definidos. Levanta-se a questão de saber para que legislação é necessário remeter para determinar o significado dos termos não definidos na Convenção, operando-se a escolha entre a legislação em vigor no momento da assinatura da Convenção e a legislação vigente no momento da aplicação da Convenção, isto é, no momento da incidência do imposto. O Comitê dos Assuntos Fis-

12. Por fim, adentramos agora na análise das “qualificações”. Para que tal análise se apresente com um mínimo de utilidade, faz-se premente o enfoque tripartido das qualificações: *i*) explicitação da distinção entre a atividade interpretativa e a efetivação da qualificação (existência de dois “institutos jurídicos” diversos); *ii*) a conceituação de qualificação e *iii*) o problema relativo ao conflito de qualificações (com a apresentação de uma possível solução do mesmo).

12.1. No que concerne à distinção conceitual existente entre a atividade de interpretação e a realização de qualificação, reforçamos aqui nossa crença na verificação de dois “institutos jurídicos” diversos que, não obstante a inter-relação entre ambos, não se confundem; sendo aceitável concluir que, em uma imaginária linha do tempo, a atividade interpretativa necessariamente viria antes da atividade qualificatória (vide neste sentido os ensinamentos de Alberto Xavier<sup>43</sup>).

12.2. Relativamente à definição conceitual de “qualificação”, comungamos de idéia já adotada por parcela doutrinária a respeito da *inserção da qualificação* (no âmbito do Direito Tributário internacional) *no campo específico da aplicação das Convenções Internacionais*, das quais são exemplos mais destacados - em matéria tributária - as Convenções bilaterais destinadas a evitar a bitributação jurídica e a prática de evasão fiscal. Explicitando tal inserção, *pode-se concluir que a atividade de qualificação nada mais representa do que a já conhecida atividade de subsunção do “fato” à “norma” (ou, com maior rigor terminológico, da atividade de subsunção do conceito do fato ao conceito da norma)*; esclarecendo-se, entretanto, que tal subsunção pode envolver tanto à subsunção de uma situação da vida/evento dotado de elemento de estraneidade à norma jurídica de um determinado Estado quanto a subsunção de um conceito normativo previamente adotado por um dos Estados em face de um outro conceito normativo constante na própria Convenção bilateral celebrada pelo mesmo Estado (a dupla vertente da subsunção aqui mencionada será explorada com maior vagar adiante).

A partir do entendimento global acima exposto a respeito da conceituação de qualificação (qualificação correlacionada com a idéia de aplicação de uma específica Convenção internacional; “idéia” esta, a sua vez, que se coaduna com a noção de subsunção), é possível apresentar relevantes conceituações doutrinárias a respeito do

cais concluiu que deveria prevalecer a última interpretação...” (Item 11, relativo ao número 2 do artigo 3º da Convenção Modelo da OCDE. p. 64).

<sup>43</sup> *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 6ª edição. Reformulada e atualizada até julho de 2003. Rio de Janeiro. Forense. 2004. pp. 190 a 192: “O problema das qualificações (...) É um problema que se põe no momento da aplicação da norma jurídica. Logo, a qualificação do *quid*, por subsunção ao conceito, ou por aplicação deste àquele, pressupõe que determinemos primeiro a extensão e compreensão do dito conceito - pressupõe, por outras palavras, a prévia interpretação do conceito (...) Embora reconhecamos que a interpretação e aplicação do direito são operações interdependentes, como que de solução circular, envolvendo fases sucessivas de adequação das normas à realidade, nem por isso pomos em causa que a interpretação é um fenômeno conceitualmente distinto da aplicação, procedendo-a logicamente (...) Ora, o problema da qualificação suscita-se num momento logicamente posterior: o de saber se uma determinada situação concreta da vida tributária internacional é subsumível num conceito constante da previsão normativa, conceito este que já se encontra previamente interpretado. Respeita, pois, ao momento da subsunção ou aplicação do direito e não ao momento da sua interpretação.”

que venha a ser a qualificação. Neste sentido, lecionam Luís Eduardo Schoueri<sup>44</sup> e Alberto Xavier<sup>45</sup>, respectivamente:

“(...) no Direito Tributário Internacional, a ‘qualificação’ é empregada para se saber qual instituto jurídico do Direito nacional corresponde àquele mencionado pelo acordo de bitributação...” e

“A questão da qualificação só surge com verdadeira autonomia no processo subsuntivo, quando o conceito jurídico utilizado por certa lei seja objeto de definição potencialmente distinta por outra lei ou complexo de leis de natureza heterogênea, quer se integrem no mesmo ordenamento ou pertençam a ordenamento distinto (...) Veja-se bem que, em todos estes casos, a especificidade do problema da qualificação está na existência de uma dupla valorização de situações da vida à luz de leis integradas em grupos heterogêneos - as leis internas e os tratados -, envolvendo - assim - dois momentos distintos: um primeiro, de caracterização da situação concreta da vida face à lei interna, com vista a determinar a sua natureza jurídica; em um segundo, de caracterização do conceito de direito interno (no qual a situação da vida se subsume) face ao conceito jurídico utilizado pelo tratado. Podemos designar o primeiro momento como qualificação primária e o segundo momento como qualificação secundária (...) A qualificação primária tem por objeto situações fáticas; a qualificação secundária tem por objeto ‘regras de direito’ ou ‘conceitos jurídicos’...”

12.3. Por fim (mas não menos importante), surge o assunto relativo ao conflito de qualificações<sup>46</sup>. Dois exemplos hipotéticos irão auxiliar na visualização de tal conflito.

Suponha-se, *como primeiro exemplo hipotético*, a existência de uma Convenção bilateral destinada a evitar a bitributação jurídica (nos moldes da Convenção Modelo da OCDE) celebrada por dois países distintos (País A e País B). Suponha-se ainda a existência de um pagamento derivado do País A (fonte pagadora é uma

<sup>44</sup> *Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo. Dialética. 2006. Texto extraído da nota de rodapé nº 388 e constante p. 263.

<sup>45</sup> *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 6ª edição. Reformulada e atualizada até julho de 2003. Rio de Janeiro. Forense. 2004. pp. 193, 196 e 197.

<sup>46</sup> A definição da expressão “conflitos de qualificação” é apresentada por Igor Mauler Santiago (*Direito Tributário Internacional - Métodos de Solução dos Conflitos*. São Paulo. Quartier Latin. 2006. pp. 89, 93 e 96) nos seguintes termos: “(...) Sendo o Direito Tributário matéria especializada, parece evidente que os termos de um tratado contra a dupla tributação internacional devem, sempre que possível, ser tomados em sua acepção técnica (CVDT, art. 31, alínea 4), e não no sentido que lhes atribua a linguagem comum (CVDT, art. 31, alínea 1). A questão está em saber de onde se inferirá esse sentido técnico: do próprio tratado ou da lei interna dos Estados-parte, à qual os Modelos da OCDE fazem freqüentes remissões, explícitas ou implícitas. Na hipótese de reenvio, importa ainda determinar a qual dos dois direitos em causa se há de recorrer (...) É a dessintonias como a descrita no exemplo acima, decorrentes seja da disparidade de visões sobre uma definição convencional autônoma, seja da diversidade dos direitos internos a que o tratado remete, que a doutrina reserva o epíteto de conflitos de qualificação (...) Somos da opinião de que a discussão é sempre a mesma: decidir qual Estado e, principalmente com base em que critérios (os seus próprios ou os do outro) pode dar a última palavra sobre a conceituação dos fatos em exame, para que sobre eles se aplique o tratado ou a lei (impositiva ou exonerativa) local...”

pessoa jurídica residente no País A) em benefício de uma pessoa física domiciliada no País B. Suponha-se por fim que de conformidade com a legislação interna do País A tal pagamento seja caracterizado como *royalty* (o que implicaria, de conformidade com a Convenção celebrada entre os dois países, o direito à tributação pelo País A e a obrigatoriedade do País B de conceder um crédito ao seu residente, via adoção do mecanismo da imputação ordinária), ao passo que de conformidade com a legislação interna do País B tal pagamento seja caracterizado como dividendo (o que implicaria, de conformidade com a Convenção celebrada entre os dois países, o reconhecimento de uma isenção pelo País A e o direito à tributação, sem a adoção de qualquer método para fins de evitar a bitributação jurídica, pelo País B). Nesta hipótese temos um único pagamento (situação da vida/evento) que é qualificado de forma diversa pelo País A (*royalty*) e pelo País B (dividendo), gerando tal distinta qualificação diferentes formas de atribuição de competência tributária e de tributação em conformidade com a Convenção celebrada entre ambos os países (verifica-se aqui, de acordo com os ensinamentos de Alberto Xavier, um conflito de qualificação primária).

Suponha-se agora, *como segundo exemplo hipotético*, a existência de uma Convenção bilateral destinada a evitar a bitributação jurídica (nos moldes da Convenção Modelo da OCDE) celebrada por dois países distintos (País C e País D). Suponha-se ainda a existência de um pagamento derivado do País C (fonte pagadora é uma pessoa jurídica residente no País C) em benefício de uma pessoa física domiciliada no País D. Suponha-se por fim que as legislações internas de ambos os países - a partir de uma leitura das normas convencionais - sejam consentâneas quanto ao direito de tributação a ser exercido pelo País C. Ao exercer o seu poder de império<sup>47</sup>, o País C qualifica tal pagamento como *royalty*; o que, em conformidade com a Convenção bilateral celebrada entre os países C e D, implica a necessidade de outorga - pelo País D em benefício de seu residente - do método de imputação integral. Já sob a ótica do País D, tal pagamento deveria ser qualificado - junto às previsões constantes na Convenção bilateral - como juros; o que confluiria para a obrigatoriedade do País D de outorgar, em benefício de seu residente, o método de imputação ordinário. Nesta hipótese temos um único pagamento (situação da vida/evento) que é qualificado pelo País C como *royalty* e que, posteriormente (agora sob a visão do País D), deveria ter sido qualificado na Convenção bilateral como juros; gerando tal desconformidade de qualificação (agora do conceito jurídico adotado pelo País C em relação ao conceito jurídico previsto na Convenção bilateral que deveria - na visão do País D - ter sido adotado), em última análise, uma possível tributação mais excessiva em detrimento do residente no País D (verifica-se aqui, conforme os ensinamentos de Alberto Xavier, um conflito de qualificação secundário).

Em ambos os exemplos hipotéticos acima transcritos de conflitos de qualificação (conflito de qualificação primário ou conflito de qualificação secundário na terminologia de Alberto Xavier), a solução reside, a nosso sentir, na instauração -

<sup>47</sup> A expressão “poder de império” é utilizada aqui como dotada seja do poder para instituir e/ou majorar tributo (“jurisdiction to prescribe”), seja do poder para exigir o respectivo “crédito tributário” (“jurisdiction to enforce”).

pela pessoa física ou jurídica que se sentir tributada de forma excessiva e não consentânea com a Convenção bilateral - do procedimento de acordo mútuo previsto no artigo 25 da Convenção Modelo da OCDE<sup>48</sup>. Em amparo quanto ao acerto da adoção do procedimento de acordo mútuo na situação sob enfoque leciona Gerd Willi Rothmann<sup>49</sup>:

“Para os conflitos de qualificação, decorrentes da interpretação distinta dos conceitos utilizados para a delimitação da soberania fiscal, não há normas de conflitos que possam resolver a questão. Deverão ser resolvidos através do procedimento amigável, ou seja, através de concessões mútuas...”

## II - Elementos de Conexão

### II.1. Definição

13. *O elemento de conexão pode ser conceituado como o aspecto normativo a conectar uma determinada situação da vida/evento dotada de um fator de estraneidade a um específico poder de império de um Estado A em detrimento do poder de império do Estado B. Através da análise de um determinado elemento de conexão - reputado importante para aquela específica situação da vida/evento pelo Direito Tributário internacional - é possível identificar o Estado competente a exercer sua respectiva capacidade tributária ativa de forma exclusiva ou concorrente com um terceiro Estado. A robustecer o aqui explanado citem-se - respectivamente - os ensinamentos de Gerd Willi Rothmann<sup>50</sup> e de Heleno Tóres<sup>51</sup>:*

“As normas de conflito do direito tributário internacional são, pois, dispositivos através dos quais dois Estados atribuem a competência tributária sobre determinado bem - renda, patrimônio, herança - a um dos Estados a fim de evitar a bitributação (...) As normas de conflito compõem-se, pois,

<sup>48</sup> *Artigo 25 da Convenção Modelo da OCDE*: “1. Quando uma pessoa considerar que as ações de um ou de ambos os Estados Contratantes resulta ou resultará para ela em uma tributação em desconformidade com as provisões da Convenção, pode tal pessoa, independentemente das soluções providas pelas legislações internas daqueles Estados, apresentar seu caso para a autoridade competente do Estado Contratante do qual ela é residente ou, se o seu caso se enquadrar no disposto no parágrafo 1 do artigo 24, para a autoridade competente do qual ela é nacional. O caso deve ser apresentado dentro de três anos da primeira notificação da ação resultante da tributação em desconformidade com as provisões da Convenção. 2. A autoridade competente esforçar-se-á, se a objeção lhe parecer justificada e se tal autoridade não for ela mesma capaz de atingir uma solução satisfatória, no sentido de resolver o caso por acordo mútuo com a autoridade competente do outro Estado Contratante, com o intuito de evitar a tributação que não esteja de acordo com a Convenção. O acordo obtido será implementado independentemente de quaisquer limites temporais das legislações domésticas dos Estados Contratantes. 3. As autoridades competentes dos Estados Contratantes deverão esforçar-se para resolver por mútuo acordo quaisquer dificuldades ou dúvidas derivadas da interpretação ou aplicação da Convenção. Eles podem também consultar-se juntamente para a eliminação da dupla tributação nos casos não previstos na Convenção. 4. As autoridades competentes dos Estados Contratantes podem comunicar-se diretamente umas com as outras, inclusive através de uma comissão conjunta, com o objetivo de obtenção de um acordo no sentido dos parágrafos precedentes.” (tradução livre da versão de 2005 da Convenção Modelo da OCDE)

<sup>49</sup> “Bitributação Internacional”, verbete do vol. 11 da *Enciclopédia Saraiva de Direito*. São Paulo. Saraiva. pp. 459 e 460.

<sup>50</sup> “Bitributação Internacional”, verbete do vol. 11 da *Enciclopédia Saraiva de Direito*. São Paulo. Saraiva. pp. 448, 449 e 451.

<sup>51</sup> *Pluritributação Internacional sobre as Rendias das Empresas*. 2ª edição revista, atualizada e ampliada. São Paulo. RT. 2001 p. 69.

dos dispositivos de direito tributário internacional que visam a delimitação do direito de tributação. Para tanto, precisam de elementos de conexão, ou seja, elementos com cujo auxílio o caso concreto é atribuído a uma das várias ordens jurídicas (...) No direito tributário internacional, a expressão elemento de conexão refere-se a determinado evento, ao qual a norma de conflitos vincula a atribuição da competência tributária. São os seguintes os principais elementos de conexão: nacionalidade, domicílio e residência, sede e direção, estabelecimento permanente, situação do bem, fonte do rendimento, país de origem ou do destino..." e

"(...) é lícita e livre a atividade legislativa do Estado, desde que mediante a utilização de critérios de conexão que expressem um contato efetivo entre o fato-evento com elementos de estraneidade e o Estado que tem a pretensão de discipliná-lo fiscalmente (*genuine link*)..." (também Alberto Xavier<sup>52</sup> adota a noção conceitual ora exposta).

## II.2. Da não-equivalência dos princípios da territorialidade e da universalidade como espécies de elementos de conexão

14. A mera leitura do título do presente tópico já permite divisar os princípios da territorialidade e da universalidade em relação aos elementos de conexão. A razão de ser da não-consideração dos precitados princípios como sendo espécies de elementos de conexão reside, fundamentalmente no fato de que, de per se, tais princípios não permitam identificar qual seria o Estado competente para exercer o seu poder de império frente a uma determinada situação da vida/evento dotada de elemento de estraneidade.

A função primordial dos princípios da territorialidade e da universalidade (diversamente das várias espécies de elementos de conexão) consiste primordialmente no funcionar como vetores axiológicos aos utentes do Direito das gentes no sentido de conciliar - da maneira mais harmoniosa possível - as diversas competências tributárias de forma concomitante e constante.

O princípio da territorialidade contempla, a um só tempo, as soberanias política (exercício do poder legiferante), territorial (exercício do poder legiferante em função de um determinado critério espacial) e fiscal (exercício do poder legiferante em função de um determinado critério espacial e dotado do quesito da coercibilidade). Ao contrário do que se poderia supor, o princípio da territorialidade não é algo insito ao Direito Tributário internacional; constituindo-se, ao revés, no argumento

<sup>52</sup> *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 6ª edição. Reformulada e atualizada até julho de 2003. Rio de Janeiro. Forense. 2004. pp. 251 e 252: "O elemento de conexão é um dos instrumentos nucleares em torno do qual se articula toda a estrutura da norma de conflitos (...) O elemento de conexão é o elemento da previsão normativa que, determinando a 'localização' de uma situação da vida num certo ordenamento tributário, tem como efeito típico determinar o âmbito de aplicação das leis desse ordenamento a essa mesma situação (...) Os elementos de conexão consistem nas relações ou ligações existentes entre as pessoas, os objetos e os fatos com os ordenamentos tributários, distinguindo-se em subjetivos, se se reportam às pessoas (como a nacionalidade ou a residência), ou objetivos, se se reportam às coisas e aos fatos (como a fonte de produção ou de pagamento da renda, o lugar do exercício da atividade, o lugar da situação dos bens, o lugar do estabelecimento permanente, o lugar da celebração de um contrato)..."

principal a fim de fundamentar a restrição à propriedade privada e à liberdade decorrente do exercício da tributação conduzido por um dado Estado. Discorrendo a respeito do princípio da territorialidade, aduz Heleno Tôrres<sup>53</sup>:

“Para efeito de aplicação do regime de territorialidade ‘pura’, o critério de conexão inafastável é aquele material, de identificação da fonte efetiva de rendimentos, cuja delimitação e localização deve ser a mais precisa possível, principalmente para a tributação dos não-residentes (...) Em poucas palavras, fonte efetiva da renda será o lugar onde se consumir e se puder identificar a real e concreta produção de rendimentos...”

Já o *princípio da universalidade* se caracteriza por um *plus* quando em comparação com o princípio da territorialidade, haja vista que além da tributação baseada no conceito de soberania em sua tríplice vertente, permite-se a tributação - em benefício do País A - de “fatos jurígenos” realizados fora de seu território sempre que tais “fatos jurígenos” estejam relacionados com residentes do País A. Em função desta especificação do princípio da universalidade (soberania em sua tríplice vertente + tributação de “fatos jurígenos” perpetrados fora do território do País A - e em benefício deste país - quando realizados por residentes deste mesmo País A), não nos afigura de todo reprovável a denominação de “princípio da territorialidade em sentido estrito” para o dantes denominado simplesmente “princípio da territorialidade” e “princípio da territorialidade em sentido amplo” para o dantes denominado “princípio da universalidade”. A este respeito, são esclarecedoras as palavras de Heleno Tôrres<sup>54</sup>:

“É o princípio da territorialidade que fundamenta o alcance espacial das normas tributárias sobre os fatos juridicizados pelo ordenamento, estabelecendo uma reserva de exclusividade para a aplicação das leis do Estado, mesmo que tais fatos sejam identificados fora do respectivo território (universalidade) (...) Pelo princípio da universalidade (ou territorialidade pessoal), o contribuinte responde, ante o país de residência, domicílio ou nacionalidade, por toda a renda produzida, sem interessar o lugar de produção, se interno ou externo, em relação ao respectivo território...”

A *adoção por muitos países* - inclusive o Brasil<sup>55</sup> - do “princípio da universalidade” ou da “territorialidade em sentido amplo” (e não somente do “princípio da territorialidade” ou da “territorialidade em sentido estrito”) *lastreia-se na consagração dos postulados da isonomia e da capacidade contributiva*. Em abono a tal conclusão, é de rigor a menção dos ensinamentos de Heleno Tôrres<sup>56</sup> e de Gerd Willi Rothmann<sup>57</sup>.

<sup>53</sup> *Pluritributação Internacional sobre as Rendidas das Empresas*. 2ª edição revista, atualizada e ampliada. São Paulo. RT. 2001. pp. 119 e 120.

<sup>54</sup> *Pluritributação Internacional sobre as Rendidas das Empresas*. 2ª edição revista, atualizada e ampliada. São Paulo. RT. 2001. pp. 71, 87 e 88.

<sup>55</sup> A adoção, pelo Brasil, do “princípio da universalidade” para as pessoas físicas e para as pessoas jurídicas pode ser facilmente constatada pela singela leitura, respectivamente, do artigo 103 do RIR/05 (“As pessoas físicas que declararem rendimentos provenientes de fontes situadas no exterior...”) e do artigo 25 da Lei nº 9.249/95 (“Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano... ”)

<sup>56</sup> *Direito Tributário Internacional. Planejamento Tributário e Operações Transnacionais*. São Paulo. RT. 2001. p. 123: “Em resumo, os motivos principais para a adoção do princípio da universalidade são os se-

### II.3. Elementos de conexão em espécie

#### II.3.1. Nacionalidade

15. Advirta-se, em caráter introdutório, *que o presente* “elemento de conexão subjetivo” *não é adotado nem pelo Brasil nem pela maioria dos países aderentes às Convenções bilaterais*, salvo honrosas exceções (e, dentre estas, pelo seu poderio econômico, deve ser citado os Estados Unidos da América). Pode-se definir a nacionalidade (especificamente em relação às pessoas físicas), em apertada síntese, como a noção jurídica de pertinencialidade de um determinado sujeito de direito a um povo juridicamente conceituado (em suporte a presente definição, vide o escólio de Gerd Willi Rothmann<sup>58</sup>).

De lege ferenda, *acaso o elemento de conexão nacionalidade fosse adotado pelo Brasil em suas Convenções bilaterais a fim de evitar a bitributação jurídica, entendemos que necessariamente deveria ser observado: i) em relação às pessoas físicas, o estatuído nos incs. I e II do artigo 12 da CF/88 (“São brasileiros: I - natos: a) os nascidos na República Federativa do Brasil, ainda que de pais estrangeiros, desde que estes não estejam a serviço de seu país; b) os nascidos no estrangeiro, de pai brasileiro ou mãe brasileira, desde que qualquer deles esteja a serviço da República Federativa do Brasil; c) os nascidos no estrangeiro, de pai brasileiro ou de mãe brasileira, desde que venham a residir na República Federativa do Brasil e optem, em qualquer tempo, pela nacionalidade brasileira; II - naturalizados: a) os que, na forma da lei, adquiram a nacionalidade brasileira, exigidas aos originários de países de língua portuguesa apenas residência por um ano ininterrupto e idoneidade moral; b) os estrangeiros de qualquer nacionalidade residentes na República Federativa do Brasil há mais de quinze anos ininterruptos e sem condenação penal, desde que requeiram a nacionalidade brasileira ...”)* e *ii) em relação às pessoas jurídicas, a análise do artigo 60 do Decreto-Lei nº 2.627/40<sup>59</sup> (“São nacionais as sociedades organizadas na conformidade da lei brasileira e que têm no país a sede de sua admi-*

guintes: financiamento do Estado, para obter aumento de receitas fiscais; recurso à manutenção do princípio da isonomia, evitando injustiças fiscais entre os contribuintes, internamente, em face dos residentes que produzem rendas apenas no interior do Estado (*domiciliary income*) e os que produzem também fora do Estado (*foreign income*); a necessária efetividade aos princípios da capacidade contributiva e da progressividade dos impostos incidentes sobre as categorias reituais; a crescente movimentação de capitais no mercado mundial; preocupação com os problemas de elusão e evasão fiscal internacional, proporcionados pelos estímulos fiscais oferecidos por países menos desenvolvidos - paraísos fiscais. Com base neste princípio, pelos critérios de conexão pessoal, o contribuinte responde, ante ao país de residência, domicílio ou nacionalidade, por toda a renda produzida, sem interessar o lugar da produção, se interno ou externo...”

<sup>57</sup> “A Denúncia do Acordo de Bitributação Brasil-Alemanha e suas Conseqüências”, *Grande Questões Atuais do Direito Tributário*. 9º Volume. Coordenador: Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo. Dialética. 2005. pp. 148 a 150: “O Brasil (...) adota o princípio da universalidade, também conhecido como o princípio do *worldwide income* (...) Em nossa opinião, a tributação global de todos os rendimentos no Estado do domicílio justifica-se na medida em que permite levar em consideração o princípio da capacidade contributiva do sujeito passivo...”

<sup>58</sup> “Bitributação Internacional”, verbete do vol. 11 da *Enciclopédia Saraiva de Direito*. São Paulo. Saraiva. p. 451: “Nacionalidade (...) vincula a obrigação tributária à nacionalidade do contribuinte...”

<sup>59</sup> Heleno Tôres, *Direito Tributário Internacional. Planejamento Tributário e Operações Transnacionais*. São Paulo. RT. 2001. pp. 394, 397, 398, 404 e 405) também enfatizou a importância do precitado artigo 60 do Decreto-Lei nº 2.627/40, *in verbis*: “Por isso, quanto ao regime jurídico da aquisição de nacionalidade das pessoas jurídicas, vigora o princípio segundo o qual a cada Estado cabe regular

nistração...”); bem como, em sendo o caso<sup>60</sup>, os artigos 1.126 (“É nacional a sociedade organizada de conformidade com a lei brasileira e que tenha no País a sede de sua administração...”), 1.134 (“A sociedade estrangeira, qualquer que seja o seu objeto, não pode, sem autorização do Poder Executivo, funcionar no País, ainda que por estabelecimentos subordinados...”) e 1.141 (“Mediante autorização do Poder Executivo, a sociedade estrangeira admitida a funcionar no País pode nacionalizar-se, transferindo sua sede para o Brasil...”) do Código Civil.

Julgamos (e não obstante a não-adoção, via de regra, da nacionalidade como elemento de conexão) *que a nacionalidade desempenha uma função relevantíssima junto ao Direito tributário internacional, desta feita como um divisor de águas para a constatação ou não da discriminação em matéria tributária* (algo que, conforme o artigo 24 da Convenção Modelo da OCDE<sup>61</sup>, é terminante proibido). *Tal é a importância da nacionalidade como critério para fins de verificação ou não de tratamento discriminatório, que no próprio Direito pátrio (via Magna Carta<sup>62</sup>) denota-se a expressa repulsa a uma possível discriminação - inclusive tributária - em função única e exclusivamente da nacionalidade.*

### II.3.2. Domicílio e residência

16. A importância e os conceitos de domicílio e residência - entendidos como espécies de elementos de conexão subjetivos - já foram devidamente enfatizados pela própria OCDE<sup>63</sup> e por farta corrente doutrinária<sup>64</sup>.

a respectiva definição, bem como as condições de aquisição, perda ou reintegração (...) Para que os Estados possam qualificar uma pessoa jurídica com a sua nacionalidade, existem os chamados critérios de atribuição de nacionalidade, quase sempre adotados em combinação, como: o lugar da constituição, registro, autorização ou incorporação (...); b) o da autonomia da vontade, estabelecido pelos estatutos (...); c) o da sede social ou do domicílio (Europa Ocidental e América Latina), subdividido entre a sede estatutária e a administrativa; do centro de decisão; nacionalidade do sócio; o centro de exploração da atividade social e, finalmente, o já largamente desenvolvido controle da sociedade (da administração ou do capital). Além dessa forma ‘originária’ existe ainda a forma derivada de aquisição de nacionalidade, pela nacionalização (...) Como se vê, o Dec.-lei 2.627/40, art. 60, juntou dois pressupostos necessários: I) ter a sociedade de constituir-se conforme a lei brasileira e II) manter a sede de sua administração no Brasil (...) Assim, para atribuir a qualificação da nacionalidade brasileira às sociedades, o Brasil adotou uma cumulatividade de atributos, exigindo, além do critério da constituição, a presença da sede da administração (não apenas sede estatutária, mas sede efetiva - centro de decisão) presente no território brasileiro (...) Desse modo, consideram-se sociedades nacionais as que atenderem a um duplo requisito, e, por conseguinte, são sociedades estrangeiras, em relação ao Brasil, as sociedades que não tenham sido organizadas em harmonia com a lei brasileira ou que, muito embora o tenham sido, mantenham no exterior a sede da sua administração...”

<sup>60</sup> Acaso se trate de sociedade dependente de autorização.

<sup>61</sup> *Artigo 24 da Convenção Modelo da OCDE*: “Nacionais de um Estado Contratante não deverão estar sujeitos em outro Estado Contratante a nenhuma tributação ou a nenhum requerimento conexo com tal tributação, a qual seja diversa ou mais gravosa do que a tributação e requerimentos conexos aplicáveis para nacionais daquele outro Estado que se encontrem nas mesmas circunstâncias, em particular com referência à residências. Esta disposição deverá, não obstante as disposições do artigo 1, também ser aplicada para pessoas que não são residentes de um ou de ambos os Estados Contratantes...” (tradução livre da versão 2005 da Convenção Modelo da OCDE).

<sup>62</sup> *CF/88: “Art. 3º* Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: (...) IV - promover o bem de todos, sem preconceito de origem (...) e quaisquer outras formas de discriminação (...) *Art. 5º* Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza (...) XLI - a lei punirá qualquer discriminação atentatória dos direitos e liberdades fundamentais...”

<sup>63</sup> “O conceito de ‘residente de um Estado contratante’ cumpre diversas funções e reveste-se de importância em três casos: a) Na determinação do âmbito de aplicação pessoal de uma convenção;

Gostaríamos de expressar aqui nossa ressalva quanto à possível adoção de determinada interpretação restritiva (a respeito dos ensinamentos de Alberto Xavier<sup>65</sup>) consubstanciada na pouca ou nenhuma relevância do artigo 127 do CTN<sup>66</sup> para a adequada caracterização dos elementos de conexão domicílio e residência.

Em outras palavras, entendemos (com supedâneo na interpretação da cláusula de reenvio já dantes analisada e constante no nº 2 do artigo 3º da Convenção Modelo da OCDE, a qual prescreve que deve prevalecer - no âmbito do Direito interno de um determinado Estado Contratante - a legislação tributária interna em detrimento da legislação não-tributária interna) que quando da aplicação de uma Convenção bilateral pelo Brasil - e no que concerne à definição de domicílio ou residência quando a Convenção em questão remeter a respectiva definição para a legislação pátria a fim de resolver uma questão de dupla residência não resolvida

b) Na resolução dos casos em que a dupla tributação decorre da existência de dupla residência; c) Na resolução de casos em que a dupla tributação resulta de um conflito de tributações no Estado de residência e no Estado da fonte ou do *situs*..." (Item 1, relativo ao artigo 4º da Convenção Modelo da OCDE. p. 65).

<sup>64</sup> Gerd Willi Rothmann, "Bitributação internacional", verbete do vol. 11 da *Enciclopédia Saraiva de Direito*. São Paulo. Saraiva. pp. 451 e 452: "Domicílio e residência. Domicílio e residência representam, pois, elementos de conexão, utilizados dentro do princípio da universalidade. De acordo com o assim chamado princípio do domicílio, os rendimentos são sempre tributados no Estado do domicílio ou residência do contribuinte, independentemente do Estado em que foram auferidos (...) Sede e direção. Estes elementos de conexão representam o princípio do domicílio aplicado às pessoas jurídicas. Para efeitos fiscais, a sede correspondente, via de regra, à sede do direito privado. Nos acordos internacionais contra a bitributação, prevalece o critério da direção efetiva, ou seja, o lugar onde os negócios são efetivamente dirigidos..."

Helena Tôrres, (*Pluritributação Internacional sobre as Rendidas das Empresas*. 2ª edição revista, atualizada e ampliada. São Paulo. RT. 2001. pp. 152 e 153): "O lugar da direção efetiva ou sede da administração (...) Cuida-se de um critério - destinado a fixar a residência fiscal para as Pessoas Jurídicas - que outorga mais clareza e segurança às relações jurídicas, pois se baseia na determinação do local onde está situada a sede da sociedade, efetiva, real, e não fictícia ou formal (...) Este é o critério adotado preferencialmente pelos Modelos ONU e OCDE (art. 4º, § 3º)..."

Alberto Xavier (*Direito Tributário Internacional do Brasil*. 6ª edição. Reformulada e atualizada até julho de 2003. Rio de Janeiro. Forense. 2004. pp. 289, 300 e 301): "A função das Convenções neste domínio é, precisamente a de - partindo do pressuposto de uma dupla residência face aos critérios do direito interno - definir qual das duas residências deverá prevalecer para efeitos tributários, escolhendo uma (residência escolhida) em detrimento da outra (residência preterida) (...) pode acontecer que mais do que uma ordem jurídica considere uma pessoa jurídica localizada no seu território (*dual resident company*), tornando-se assim necessário fixar um critério de preferência na repartição dos poderes tributários (...) No âmbito das relações internacionais, as Convenções contra a dupla tributação estabelecem que prevalecerá o critério do local da 'direção efetiva' (...)" Salientamos que os eventuais problemas relacionados à dupla residência para as pessoas físicas ou para as pessoas jurídicas podem ser solucionados, respectivamente, a partir das regras constantes nos números 2 e 3 do artigo 4º da Convenção Modelo da OCDE.

<sup>65</sup> *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 6ª edição. Reformulada e atualizada até julho de 2003. Rio de Janeiro. Forense. 2004. p. 287: "(...) a noção de residência ou domicílio para efeitos de delimitação da esfera de incidência das normas tributárias de cada Estado é igualmente distinta da noção de domicílio tributário de direito interno, a que se refere o art. 127 do Código Tributário Nacional..."

<sup>66</sup> *Artigo 127 do CTN*: "Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal: I - quanto às pessoas naturais, a sua residência habitual, ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade; II - quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar de sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento..."

convencionalmente - deve ser adotada, em ordem decrescente de importância, a seguinte seqüência normativa: *i)* inicialmente o já dantes aludido artigo 127 do CTN e *ii)* posteriormente (e de forma secundária), o estatuído nos artigos 70, 71, 72, 73 e 75 do Código Civil<sup>67</sup>.

### II.3.3. Estabelecimento permanente

17. No que atina especificamente ao elemento de conexão estabelecimento permanente (a par de suas características já exaustivamente explicitadas<sup>68</sup>, bem como a aceitação de uma subdivisão entre “estabelecimento permanente material” e “estabelecimento permanente pessoal”<sup>69</sup>), *constitui-se em assunto de destaque - sob o*

<sup>67</sup> *Código Civil*: “Art. 70. O domicílio da pessoa natural é o lugar onde ela estabelece a sua residência com ânimo definitivo. Art. 71. Se, porém, a pessoa natural tiver diversas residências, onde, alternadamente, viva, considerar-se-á domicílio seu qualquer delas. Art. 72. É também domicílio da pessoa natural, quanto às relações concernentes à profissão, o lugar onde esta é exercida. Parágrafo único. Se a pessoa exercitar profissão em lugares diversos, cada um deles constituirá domicílio para as relações que lhe corresponderem. Art. 73. Ter-se-á por domicílio da pessoa natural, que não tenha residência habitual, o lugar onde for encontrada. Art. 75. Quanto às pessoas jurídicas, o domicílio é: (...) IV - das demais pessoas jurídicas, o lugar onde funcionarem as respectivas diretorias e administrações, ou onde elegerem domicílio especial no seu estatuto ou atos constitutivos...”

<sup>68</sup> *Comentários à Convenção Modelo da OCDE*: “Esta definição - de estabelecimento permanente - comporta, por conseguinte, os seguintes critérios: - A existência de uma ‘instalação’, isto é, instalação no sentido de local e, em alguns casos, de maquinaria e equipamento; - A instalação deve ser ‘fixa’, ou seja, deve ser estabelecida num local preciso, com um certo grau de permanência; - O exercício das atividades da empresa através desta instalação fixa, o que significa, normalmente, que as pessoas que, de um modo ou de outro, dependem da empresa (o pessoal) exercem as atividades da empresa no Estado onde está situada a instalação fixa...” (Item 2, relativo ao número 1 do artigo 5º da *Convenção Modelo da OCDE*. p. 73).

Gerd Willi Rothmann (“Bitributação Internacional”, verbete do vol. 11 da *Enciclopédia Saraiva de Direito*. São Paulo. Saraiva. p. 452): “Estabelecimento permanente. Através deste elemento, o direito à tributação é atribuído àquele Estado, no qual se situar o estabelecimento permanente, dentro do qual se auferirem os respectivos rendimentos...”

<sup>69</sup> Heleno Tórres (*Pluritributação Internacional sobre as Rendas das Empresas*. 2ª edição revista, atualizada e ampliada. São Paulo. RT. 2001. pp. 229, 230, 238 e 249): “(...) a qualificação de uma instalação como estabelecimento permanente material, enquanto centro de imputação, com autonomia, para os fins tributários, em relação à matriz, pressupõe três requisitos essenciais: a) a própria instalação física, em sentido técnico, b) uma relativa permanência, cronologicamente determinada, desta na respectiva base territorial, e c) o desempenho de atividades conexas com a principal atividade da empresa (...) Os elementos de qualificação precípuos do estabelecimento permanente pessoal são, deste modo, tanto a estabilidade da presença do empresário estrangeiro no mercado, através do ‘intermediário’, quanto o grau de dependência deste àquele não-residente, atestado, principalmente, na prática concreta da relação contratual existente (...) Daí que o uso do conceito de estabelecimento permanente em acepção lata envolve duas espécies diversas, dois tipos distintos de sujeição passiva: uma, reconhecida pelo direito (a filial ou sucursal), equiparada de imediato aos residentes; outra, uma situação de fato (o estabelecimento permanente), à luz do ordenamento onde se encontra a presença da pessoa jurídica não-residente, que somente passa a ser equiparada porque o direito tributário dos diversos países prevêem critérios definidores de capacidade tributária passiva mais abrangentes, não se limitando às formas de sociedades regularmente constituídas...”

Alberto Xavier, (*Direito Tributário Internacional do Brasil*. 6ª edição. Reformulada e atualizada até Julho de 2003. Rio de Janeiro. Forense. 2004. pp. 677 e 680): “São pois características do estabelecimento permanente a existência de uma instalação material, com caráter de permanência, que esteja à disposição da empresa, a qual deve exercer a sua atividade nesta instalação ou por meio desta instalação. Mas já não são requisitos essenciais do conceito os atributos da produtividade ou da rentabilidade (...) Assim, as convenções contra a dupla tributação assimilam aos estabelecimentos materiais ou reais, os estabelecimentos pessoais. A distinção essencial a estabelecer neste domínio é a

*enfoque da aplicação das Convenções bilaterais celebradas pelo Brasil - a identificação, ainda que de forma mediata e indireta, de tal “instituto jurídico” no bojo do ordenamento jurídico tributário brasileiro.* Tal identificação (com supedâneo no inc. III do artigo 126 do CTN<sup>70</sup>) pode ser obtida a partir da leitura do inc. III do artigo 147 do RIR/05: “Consideram-se pessoas jurídicas, para efeito do disposto no inciso I do artigo anterior: (...) III - os comitentes domiciliados no exterior, quanto aos resultados das operações realizadas por seus mandatários ou comissários no País...”

#### II.3.4. Fonte dos rendimentos

18. Desejamos aqui, com espeque nas lições de Gerd Willi Rothmann<sup>71</sup>, realçar a dupla conceituação semântica que pode ser obtida a partir da perquirição do elemento de conexão fonte dos rendimentos: *i*) fonte de produção (fonte operacional) e *ii*) fonte de pagamento (fonte financeira).

#### II.3.5. País do destino

19. O elemento de conexão país do destino (diversamente dos prévios elementos de conexão analisados, os quais se coadunam com o Imposto de renda) - e como já afirmado dantes - é aplicável primordialmente em relação aos imposto sobre o consumo. *Tal elemento de conexão consagra a regra básica de que a tributação - pelos tributos sobre o consumo em face das relações internacionais envolvendo a movimentação de bens ou mercadorias - implica a desoneração de tais tributos na origem e tributação pelo país no qual se verifica o consumo.* Em uma análise esquemática temos: País A (país exportador de um bem ou uma mercadoria) concede uma isenção ou não-incidência tributária em relação à exportação/saída dos bens ou mercadorias exportadas e País B (país importador do bem ou mercadoria exportado pelo País A e local onde irá se realizar o consumo do bem ou da mercadoria importada) tributa tal bem ou mercadoria importada. Em suporte ao aqui exposto, citem-se os ensinamentos de Alberto Xavier<sup>72</sup> a respeito do elemento de conexão sob enfoque.

que separa os representantes independentes dos representantes dependentes; os segundos são considerados estabelecimentos estáveis, mas já não assim os primeiros...”

<sup>70</sup> *Inc. III do artigo 126 do CTN:* “A capacidade tributária passiva independe: (...) III - de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional...”

<sup>71</sup> “Tributação Internacional sem Sujeito Passivo: uma Nova Modalidade do Imposto de Renda sobre Ganhos de Capital?” *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. 10º volume. Coordenador: Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo. Dialética. 2006. pp. 111 e 112: “Fonte dos rendimentos (...) Este elemento de conexão baseia-se, pois, na origem econômica da renda. É importante notar que o termo fonte de renda tem duas acepções distintas: a) indica o lugar em que é exercida a atividade, onde são utilizados os fatores de produção ou em que se situam os bens ou direitos de que provém a renda, ou seja, a fonte de produção, econômica ou subjetiva; b) designa a origem dos recursos pagos ao beneficiário residente no exterior, ou seja, a fonte do seu pagamento, fonte financeira ou subjetiva.”

<sup>72</sup> *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 6ª edição. Reformulada e atualizada até julho de 2003. Rio de Janeiro. Forense. 2004. pp. 264 e 265: “Os impostos de consumo sobre as transações são geralmente lançados no país consumidor, revertendo-se em benefício dos Estados nos quais são consumidos os bens sobre que incidem. Precisamente por isso, o país de origem, isto é, no qual o bem foi produzido, procede normalmente à restituição ou isenção do imposto no momento da exportação; e, por razões simétricas, o país do destino, onde o bem irá ser consumido, institui um encargo com-

*O Brasil adotou, indubitável ao menos em relação ao IPI<sup>73</sup> (imposto de competência da União previsto no inc. IV do artigo 153 da CF/88) e ao ICMS<sup>74</sup> (imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal previsto no inc. II do artigo 155 da CF/88), o elemento de conexão país de destino. Neste sentido preleciona Ricardo Lobo Torres<sup>75</sup>:*

*“Princípio do país de destino (...) Significa, sob a inspiração da idéia de justiça e do princípio da capacidade contributiva, que a tributação deve ser deixada para o país onde serão consumidos os bens. O princípio do país de destino opera através dos seguintes mecanismos: na vertente da exportação, pela isenção do imposto com anulação de todas as incidências internas anteriores ou pela cobrança do tributo com a restituição das importâncias pagas em todas as etapas do processo de circulação; na vertente da importação, pela incidência do imposto compensatório, capaz de igualar o preço da mercadoria estrangeira ao da nacional, seguido da cobrança do imposto não-discriminatório até o consumo do bem (...) Hoje, portanto, as exportações brasileiras são imunes ao ICMS e ao IPI, com o que se adota integralmente o princípio do país de destino, aliviando-se a exportação de qualquer tributo e deixando-se às nações compradoras das nossas mercadorias o direito de taxá-las...”*

Em definitiva, esclareça-se que o elemento de conexão país de destino não se confunde - no bojo do Direito interno brasileiro - com o denominado princípio da

pensatório sobre as mercadorias importadas, em ordem a colocá-las ao menos em pé de igualdade com os produtos nacionais. O sistema assim descrito - adotando o princípio do ‘país do destino’ (...) - permite, pela eliminação da dupla tributação e da evasão fiscal, evitar perturbações nas condições da concorrência, conduzindo a que um mesmo consumo ou uma mesma transação sejam tributados apenas uma vez e que as mercadorias estrangeiras suportem o mesmo encargo fiscal que as mercadorias nacionais. Relacionam-se, pois, entre si, de um modo indissociável, o ‘princípio da tributação do país do destino’ com o ‘princípio da não-discriminação’ em razão da nacionalidade...”

<sup>73</sup> A confirmar a aplicabilidade do elemento de conexão país de destino - em relação ao IPI - é de rigor a menção ao inc. III do parágrafo do inc. IV do artigo 153 da CF/88: “(...) § 3º O imposto previsto no inciso IV: (...) III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior...”

<sup>74</sup> A confirmar a aplicabilidade do elemento de conexão país de destino - em relação ao ICMS - é de rigor a menção aos seguintes enunciados constitucionais: “Art. 155 (...) § 2º (...) IX - incidirá também: a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica (...) X - não incidirá: a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior (...) assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações (...) anteriores...” Já o reconhecimento infraconstitucional (com suporte na alínea “f” do inc. XII do parágrafo 2º do artigo 155 da CF/88) consta dos seguintes preceitos oriundos da Lei Complementar nº 87/96: “Art. 3º O imposto não incide sobre: (...) II - operações (...) que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos semi-elaborados (...) Art. 20. (...) § 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento (...) I - (...) exceto se tratar-se de saída para o exterior; II - para comercialização (...) exceto as destinadas ao exterior (...) Art. 21. (...) § 2º Não se estornam créditos referentes a mercadorias (...) que venham a ser objeto de operações (...) destinadas ao exterior (...) Art. 32. A partir da data de publicação desta Lei Complementar: I - o imposto não incidirá sobre operações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos semi-elaborados (...) II - darão direito de crédito, que não será objeto de estorno, as mercadorias entradas no estabelecimento para integração ou consumo em processo de produção de mercadorias industrializadas, inclusive semi-elaboradas, destinadas ao exterior...”

<sup>75</sup> “O Princípio da Não-cumulatividade”, *O Princípio da Não-cumulatividade e o IVA no Direito Comparado* (Pesquisas Tributárias. Nova Série, nº 10) Coordenador: Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo Co-edição Centro de Extensão Universitária e RT. 2004. pp. 161 e 162.

não-cumulatividade tributária aplicável à seara do ICMS (haurido, basicamente, do inc. I do parágrafo 2º do artigo 155 da CF/88). A demonstrar a distinção entre o elemento de conexão país de destino em face do princípio da não-cumulatividade do ICMS, mencione-se que acaso o Brasil não tivesse adotado o elemento de conexão país de destino os respectivos créditos escriturais derivados das operações prévias à exportação não poderiam ser mantidos e utilizados pelo exportador, na medida em que a exportação se enquadra no campo da não-incidência tributária do ICMS (o que confluiria, portanto, para a aplicação da regra de vedação à utilização de créditos prevista na alínea “b” do inc. II do parágrafo 2º do artigo 155 da CF/88).