

P  
Rev. Trib. Atu  
n. 19  
2005

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

ISSN 1415-8124

# DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

19



*Decálogo*

LIVRARIA E EDITORA  
decalogo@mandamentos.com.br  
(31) 3226 7717-3274 2559  
Rua Espírito Santo, 1.025-Loja-H - BH - MG  
Temos um advogado junto ao Pai, Jesus Cristo, o justo. (1Jo2:1)

INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

**DIALÉTICA**

São Paulo - 2005

510-50

# Variações sobre o Princípio da Neutralidade no Direito Tributário Internacional

Fernando Aurelio Zilveti

*Mestre pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Professor da EASP-GV.  
Coordenador do Curso de Direito Tributário da GVLaw na Edesp-GV,  
ambas Escolas da Fundação Getúlio Vargas.*

## 1. Casos a serem Analisados no Âmbito da Neutralidade Tributária

A) *Sentença n. 96, de 1982.* Análise pelo controle de constitucionalidade, na Corte Constitucional italiana.<sup>1</sup>

*Partes:* Arguição de constitucionalidade levantada pelo Tribunal de Milão.

*Objeto:* Em razão de casos judiciais entre S.p.A. Legler Industria Tessile a Manufatura Festi Rasini S.p.A., contra a Administração de Finanças do Estado, o Tribunal de Milão arguiu questão de constitucionalidade do art. 5, II, da Lei de 21 de março de 1958, n. 267, em relação aos artigos 10 e 11 da Constituição italiana. O Tribunal de Milão observa que a redução da alíquota de 6% para 4%, disposta na norma impugnada, enquanto relativa ao algodão nacional, não pode em via de interpretação, sujeitar-se ao mesmo tratamento dos produtos provenientes de países signatários do Gatt; por outro lado o juiz não estaria habilitado a reexaminar e eventualmente modificar a escolha legal discricionária do legislador; observou-se, todavia, não poder desatender à demanda das autoras e de dever, portanto, submeter a questão à corte apropriada.

B) *Processo C-481/98*<sup>2</sup>

*Partes:* Comissão das Comunidades Europeias x República Francesa e República da Finlândia

*Objeto:* Obter a declaração de que, ao instituir e manter em vigor uma regulamentação relativa ao imposto sobre o valor acrescentado, segundo a qual as especialidades farmacêuticas reembolsáveis pela segurança social são tributadas à taxa de 2,1%, enquanto as restantes especialidades farmacêuticas são tributadas à taxa reduzida de 5,5%, a República Francesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 12 da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54).

## 2. O que é Neutralidade Fiscal?

Dentre os diversos princípios que gravitam ao redor do princípio da igualdade na tributação, figura a neutralidade tributária. Considera-se neutro o siste-

<sup>1</sup> Sentença n. 96, de 1982. Análise pelo controle de constitucionalidade, na Corte Constitucional italiana. Disponível em [www.cortecostituzionale.it](http://www.cortecostituzionale.it), acesso em 16/9/2005.

<sup>2</sup> Processo C-481/98. Disponível em [www.europeancourt.com](http://www.europeancourt.com), acesso em 17/9/2005.

ma tributário que não interfira na otimização da alocação de meios de produção, que não provoque distorções e, assim, confira segurança jurídica para o livre exercício da atividade empresarial. A idéia-força contida na neutralidade propõe que se evite onerar a força econômica do contribuinte-empresa, ao mesmo tempo em que se alcance a força econômica do consumidor.<sup>3</sup>

A neutralidade realiza o princípio da igualdade na tributação. A igualdade, segundo Tipke, propõe a apuração exata da relação, ou seja, não basta ser igual; deve se indagar: igual em relação ao quê? É imprescindível na realização desse princípio um critério concreto de comparação, um sistema de valoração essencial na fundamentação da lei.<sup>4</sup> A neutralidade teria o condão, portanto, de operar juntamente com outros princípios, como a capacidade contributiva, no sistema da igualdade na tributação. A adoção de princípios permite, portanto, comparar, fundamentar, combater abusos e distorções sistêmicas por parte do legislador, no âmbito de seu poder discricionário.<sup>5</sup>

A neutralidade milita em prol da coerência do sistema jurídico. Tal cenário força o legislador a adotar princípios adequados à aplicação das normas por ele elaboradas. Importa para o Direito Tributário e, especialmente, para o Direito Tributário Internacional, atentar para princípios que confirmam coerência ao sistema, limitem a ação do legislador, em sua discricionariedade, bem como orientem o aplicador da norma. O estudo desses princípios presta relevante contribuição para o Direito Tributário Internacional.<sup>6</sup> Aliás, o estudo dos princípios de Direito Tributário Internacional conquistou o interesse da doutrina do Direito há muito tempo. Os princípios de Direito Tributário Internacional procedem do Direito Europeu, que por sua vez tem profundas raízes no Direito Canônico e no Direito Talmúdico.<sup>7</sup>

Nesse sentido doutrinário, a neutralidade, segundo Torres, é importantíssima sob o ponto de vista da liberdade de organização empresarial e, também, no processo de circulação de riqueza, para justamente evitar a distorção de preços, a restrição ao fluxo de capitais.<sup>8</sup> Due concebe a neutralidade como o princípio segundo o qual os tributos não devem alterar as preferências ou o desenvolvimento das atividades das pessoas que compõem a sociedade, exceto quando a dita interferência permita uma melhor consecução dos objetivos gerais da sociedade.<sup>9</sup>

<sup>3</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. "Não-cumulatividade, Neutralidade, PIS e Cofins e a Emenda Constitucional n. 42/03", *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, 8º volume, coordenado por Valdir de Oliveira Rocha, São Paulo, Dialética, 2004, p. 346.

<sup>4</sup> TIPKE, Klaus. "Princípio da Igualdade e Idéia de Sistema no Direito Tributário", *Direito Tributário - Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*, coordenado por Brandão Machado, São Paulo, Saraiva, 1984, (515/527), p. 520.

<sup>5</sup> TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*, Colônia, Dr. Otto Schmidt, 1993, p. 345.

<sup>6</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. "Princípios no Direito Tributário Internacional: Territorialidade, Fonte e Universalidade", *Princípios e Limites da Tributação*, coordenado por Roberto Ferraz, São Paulo, Quartier Latin, 2005, (321/374), p. 325.

<sup>7</sup> LEHNER, Moris. "Wurzeln des Internationalen Steuerrechts im biblischen und im talmudischen Recht", *Staaten und Steuern, Festschrift für Klaus Vogel zum 70. Geburtstag*, organizado por Paul Kirchhof, Moris Lehner, Arndt Raupach e Michael Rodi, Heidelberg, C.F. Müller, (1.149/1.162), p. 1.150.

<sup>8</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, volume II, Rio de Janeiro, Renovar, 2005, p. 333.

<sup>9</sup> DUE, John. *Análisis Económico de los Impuestos*, Buenos Aires, El Ateneo, 1961, p. 77/78.

Para Kirchhof, a visão clássica do Estado liberal demanda a separação estrita do Estado com a economia, o que requer também a neutralidade da tributação. Nesse sentido, acrescenta, as funções do Estado e a carga tributária devem ser diminuídas no limite do possível. Além disso, os tributos devem ser de tal forma organizados no sistema legal para que afetem o mínimo possível, além de não interferir no processo econômico.<sup>10</sup>

Remanescem sérias dúvidas acerca da existência de um sistema tributário efetivamente neutro, justamente diante da escalada da tributação indutora. A indução é a antítese da neutralidade, ou seja, nos sistemas tributários nos quais se observa alto grau de indução, naturalmente, a neutralidade estará ofuscada pelo intervencionismo do Estado. Além disso, a simples ação do Estado no exercício de seu mister de arrecadar determina o comportamento do contribuinte, que resiste numa guerra sem quartel contra a voracidade fiscal.

O sistema tributário ideal seria aquele que alcançasse um menor grau de interferência e máximo de neutralidade. Em matéria de Direito Tributário Internacional a neutralidade possibilita igualdade na concorrência, de modo a conferir equidade na distribuição de carga tributária entre contribuintes investidores no exterior e os empreendedores domésticos.<sup>11</sup>

A Corte Constitucional alemã, por exemplo, avança no sentido da internacionalização do Direito Empresarial e do Direito Tributário, enfatizando que a forma jurídica da empresa, por si só, não se justifica na exoneração do dever de pagar tributos.<sup>12</sup> A modernização da jurisprudência se observa, justamente, em prol da neutralidade tributária.

Ao comentar essa decisão da Corte Constitucional alemã, Kirchhof afirma que o Direito Constitucional confere ampla eficácia à aplicação da tributação neutra sob o ponto de vista da forma jurídica. A forma jurídica legal neutra, explica, tem distintas conseqüências: no imposto de renda, por exemplo, cada ente econômico deve ser tributado de modo equânime nas aquisições comuns. O IVA, por sua vez, considera cada empresa como um ente sujeito passivo autônomo, ou seja, não consumidor. Na tributação sobre heranças a pessoa jurídica é utilizada como tentativa tola de imoralidade. Nos mercados internos, conclui o ex-juiz da Corte Constitucional, tais tributos devem ser utilizados independentemente da forma jurídica adotada pelo contribuinte, numa alusão a *substance over form*, tendência da tributária internacional.<sup>13</sup>

Na Ciência Econômica, a eficiência seria o sinônimo da neutralidade no Direito Tributário, princípios reinantes nas economias abertas.<sup>14</sup> A neutralidade é matéria de Direito Econômico, quando se trata de concorrência, derivada diretamente da liberdade de iniciativa, ou seja, liberdade de acesso aos mercados. A neu-

<sup>10</sup> KIRCHHOF, Paul. *Der sanfte Verlust der Freiheit*, Munique e Viena: Carl Hanser, 2004, p. 54.

<sup>11</sup> VOGEL, Klaus. "Which Method should the European Community Adopt for the Avoidance of Double Taxation?", *Bulletin for International Fiscal Documentation* (2002), p. 4/10 (versão revisada de um *paper* apresentado na conferência da IBFD em Amsterdam, 1999). Segundo Vogel, tal critério de distinção teria sido criado por Musgrave, em 1960.

<sup>12</sup> BVerfGE 101, 151 (156f.) - Schwarzwaldklinik.

<sup>13</sup> KIRCHHOF, Paul. *Der sanfte Verlust der Freiheit*, ob. cit., p. 116.

<sup>14</sup> KEMMEREN, Eric C.C.M. *Principle of Origin in Tax Conventions*, Holanda, Dongen, 2001, p. 523.

tralidade concorrencial confere igualdade de oportunidades aos agentes econômicos.<sup>15</sup> De certa forma, a neutralidade concorrencial estudada na economia relaciona-se com a neutralidade tributária, em harmonia na ordem tributária e econômica constitucional. Vale lembrar que a Economia e o Direito sempre mantiveram alta dose de conexão entre si e seus sistemas.<sup>16</sup>

A livre-concorrência demanda imparcialidade de atos soberanos.<sup>17</sup> Atos soberanos, como o poder de tributar, podem vir a prejudicar determinados concorrentes e beneficiar outros, afastando os primeiros do mercado ou enfraquecendo-os na capacidade de competir. Essa constrição é notável tanto na obrigação tributária principal quanto na acessória, na proporção da imposição de obrigações distintas para os agentes econômicos. Os incentivos fiscais, quando mal aplicados, geram sérios prejuízos para o equilíbrio dos agentes econômicos eficientes, forçados a suportar carga fiscal incompatível com o quadro da livre-concorrência. Outro que perde com o incentivo não conveniado é o próprio Estado-membro, quando sofre retaliações em resposta ao desequilíbrio por ele provocado à livre-concorrência.<sup>18</sup> As guerras fiscais interna e externa levam os concorrentes a competirem desigualmente, em clara afronta à neutralidade. Para corrigir distorções ao princípio da neutralidade, em prejuízo à livre-concorrência na tributação, a Constituição Federal foi emendada, resultando na redação do artigo 146-A.<sup>19</sup>

A neutralidade concorrencial, portanto, exige repercussão fiscal equânime entre os agentes econômicos.<sup>20</sup> A condição concorrencial aplica-se no Direito Tributário Internacional, tema tratado no Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE, que buscou desenvolver formas de determinar em quais circunstâncias a concorrência fiscal pode ser neutra.<sup>21</sup> A concorrência fiscal, uma vez detectada, pode, inclusive, ensejar medidas defensivas por parte dos países-membros em relação àqueles países que provocam, com sua prática fiscal, distorções no fluxo de capitais, como no caso dos paraísos fiscais. Os relatórios da OCDE enumeram fatores identificados de regimes fiscais perniciosos, ou seja, não neutros, considerados os regimes de

<sup>15</sup> FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. "Obrigação Tributária Acessória e Limites de Imposição: Razoabilidade e Neutralidade Concorrencial do Estado", *Princípios e Limites da Tributação*, coordenado por Roberto Ferraz, São Paulo, Quartier Latin, 2005 (715/735), p. 732.

<sup>16</sup> O termo Economia tem procedência grega, de *oikos*, "casa", e *nomos*, "lei", com significado ancestral de administração prudente e legítima de uma casa, para o bem comum da família. Mais adiante, o significado de economia sofreu ampliação para denotar o governo da grande família representada pelo Estado (ROUSSEAU, Jean-Jacques. "Tratado sobre a Economia Política", *Rousseau e as Relações Internacionais*, tradução de Sérgio Bath, São Paulo, Imprensa Oficial, 2003, (3/43), p. 3. A administração prudente e legítima da "casa" da grande família, o Estado, pressupõe regras legitimamente estabelecidas por seus integrantes, ou seja, os cidadãos. Daí, portanto, a relação entre Economia e Direito.

<sup>17</sup> GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*, São Paulo, 1997, p. 226.

<sup>18</sup> FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. "Guerra Fiscal, Fomento e Incentivo na Constituição Federal", *Direito Tributário Estudos em Homenagem a Brandão Machado*, coordenado por Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurelio Zilveti, São Paulo, Dialética, 1998 (275/285), p. 281.

<sup>19</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*, São Paulo, Forense, 2005, p. 95.

<sup>20</sup> FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. "Obrigação Tributária...", ob. cit., p. 734.

<sup>21</sup> AULT, Hugh, J. "Tax Competition: what (if Anything) to do about it?", *International and Comparative Taxation, Essays in Honour of Klaus Vogel*, coordenado por Paul Kirschhof, Moris Lehner, Kees van Raad, Arndt Raupach e Michael Rodi, Londres e Nova Iorque, Kluwer Law, 2002 (1/8), p. 2.

tributação privilegiada, sem transparência, que não se disponham a trocar informações entre autoridades fiscais dos demais países, conferência de benefícios fiscais a não-residentes em detrimento aos residentes, dentre outros fatores identificáveis como perniciosos à livre-concorrência. A meta é eliminar a concorrência desleal em matéria tributária e, nesse sentido, a harmonização tributária é um forte instrumento. A harmonização, por outro lado, pode militar contra a liberdade concorrencial, de modo que se aconselha um *fair play* em matéria tributária.<sup>22</sup>

Constata-se atualmente, no mundo globalizado, um movimento no sentido de estimular a abertura de mercado e a integração regional, bem como de promover a livre-concorrência, o que impõe, na medida do possível, a desoneração dos meios de produção, além de maior liberdade para os agentes econômicos. Essas metas, na tributação, propugnam a transferência do custo tributário para o consumidor final.<sup>23</sup>

Para fins didáticos do Direito Tributário Internacional, é necessário fazer, primeiramente, distinção entre neutralidade do capital importador (*capital import neutrality* - CIN) e neutralidade de capital exportador (*capital export neutrality* - CEN).

Entende-se como neutralidade do capital exportador (CEN) a condição de determinado investidor pagar o mesmo tributo no âmbito doméstico ou internacional, independentemente da fonte da renda, ou seja, indiferente ser local, estrangeira ou mista. Eficaz esse princípio, a decisão do investidor não seria afetada pelo sistema tributário de cada país. O problema da neutralidade do capital de importação (CEN) é que ela coloca as empresas que investem no exterior em desvantagem em relação aos investidores locais se o índice de tributação no país fonte for menor.<sup>24</sup>

Do outro lado, neutralidade do capital importador (CIN) significa que os fundos de capital investidos em diversos países devem ser tributados de modo equânime, independente do domicílio do investidor. Em suma, o sistema tributário não deve afetar a posição de competitividade das empresas, a despeito de suas nacionalidades. Enquanto com o CEN sistemas de *tax credit* normalmente alcançam neutralidade somente se a tributação no país hospedeiro for mais baixa ou igual à tributação praticada pelo país de domicílio, com a CIN as empresas não precisam investir em países com menor tributação do que aquela aplicada em seus países de domicílio.<sup>25</sup>

### 3. Críticas ao Conceito de Neutralidade

Embora a maioria dos países desenvolvidos tenda a ser favorável à CEN, empresas residentes nesses países fazem um forte *lobby* para impor o CIN, pois de outro modo elas perderiam competitividade nos mercados internacionais.<sup>26</sup>

<sup>22</sup> MALHERBE, Jacques. "Harmful Tax Competition and the Future of Financial Centers in the European Union", *International and Comparative Taxation, Essays in Honour of Klaus Vogel*, coordenado por Paul Kirschhof, Moris Lehner, Kees van Raad, Arndt Raupach and Michael Rodi, Londres e Nova Iorque, Kluwer Law, 2002 (111/122), p. 114.

<sup>23</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. "Não-cumulatividade..." ob. cit., p. 339.

<sup>24</sup> SHINDEL, Angel e ATCHABAHIAN, Adolfo. "General Report", *Cahiers de Droit Fiscal International*, Buenos Aires, International Fiscal Association, 2005, p. 35.

<sup>25</sup> *Idem*.

<sup>26</sup> *Ibidem*, p. 36.

Kirchhof critica a neutralidade dos sistemas tributários atuais, pois um Estado engajado na conjuntura econômica e na política social tende a intervir com a tributação de modo a ajustar e alterar a vida do cidadão. Assim, conclui, o intervencionismo fiscal se tornou regra, de sorte que o tributo tem três metas: a) persegue a renda nacional; b) afeta os negócios econômicos e a economia nacional; c) induz o comportamento dos seres humanos. Às metas atuais da tributação acrescenta-se o aumento das funções do Estado, bem como das ações estatais. Concluindo, o cidadão de hoje vê o Estado menos como um oponente e mais como um guardião da liberdade.<sup>27</sup> Essa visão é, porém, ofuscada pela forma midiática como o Estado se apresenta para o homem comum, que é encantado pela promessa do bem-estar social.

Tipke e Lang consideram que os efeitos da neutralidade da resolução de conflitos normativos no Direito Internacional Tributário são limitados. Os métodos de crédito têm o efeito de tratar igualmente as empresas ativas no mercado interno com as empresas exportadoras (também denominada neutralidade do capital exportador). O método da exoneração realiza a assim denominada neutralidade do capital importador, de sorte que os investidores estrangeiros e seus concorrentes sofram igual tratamento tributário. Tais efeitos da neutralidade corrigem apenas minimamente a neutralidade internacional, para que exista igual eficácia tributária em cada lugar, seja internamente ou no exterior, de modo a facultar a atividade econômica em cada país.<sup>28</sup>

Para Vogel, a distinção entre CEN e CIN constitui uma contradição em termos. Segue Vogel em sua crítica ácida ao afirmar que se a neutralidade significa falta de todas (ou quase todas) as influências externas, a falta de determinadas influências, enquanto outras são mantidas, não significa neutralidade. Vogel, por outro lado, não subscreve a tese de que a CEN promove a eficiência econômica. Do contrário, ela promove a discriminação contra países de tributação mais favorável, em particular, os países em desenvolvimento e, portanto, ele se refere a esse sistema como “imperialismo fiscal”.<sup>29</sup> A neutralidade seria, então, um princípio a serviço dos países ricos, numa forma de proteger seus sistemas tributários. É difícil discordar desses argumentos políticos, ainda mais diante da categoria de quem os fez.

Torres segue no mesmo sentido de Vogel amparado em Rubens Gomes de Sousa, para quem a neutralidade fiscal consiste em falácia, pois não existiriam tributos que geram receitas sem produzir efeitos econômicos paralelos. Princípio de natureza mais voltada para a economia, em que pesem as críticas, é reconhecido pela jurisprudência de algumas cortes constitucionais.<sup>30</sup>

Shindel e Atchabahian ressaltam a relação da neutralidade com outros fatores, como a mobilidade do capital, em função do aumento nos índices de tributa-

<sup>27</sup> KIRCHHOF, Paul. *Der sanfte Verlust der Freiheit*, ob. cit., p. 55.

<sup>28</sup> TIPKE, Klaus e LANG, Joachim. *Steuerrecht*, 17ª edição, Colônia, Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 32.

<sup>29</sup> VOGEL, Klaus. “Which Method should...”, ob. cit., nota 7, *apud* SHINDEL, Angel e ATCHABAHIAN, Adolfo. “General Report...”, ob. cit., p. 36.

<sup>30</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito*, p. 334. O autor menciona a posição do Tribunal Constitucional alemão em admitir reclamação com base no princípio da neutralidade sem, contudo, definir o princípio. Tem-se, porém, registro de decisões da mencionada corte, com nítida definição do princípio, conforme é possível constatar no site: [www.bundesverfassungsgericht.de](http://www.bundesverfassungsgericht.de).

ção. Outra sorte de mobilidade é constatada nos fatores de capital, capazes de migrar por simples operação eletrônica, o que os diferencia da transferência de residência, que leva em conta fatores sociais. Isso, porém, não é válido para artistas e esportistas, que podem alterar seu domicílio de acordo com a tributação mais ou menos favorável, preferindo jurisdições em que se dê menor tributação sobre seus rendimentos.<sup>31</sup> Em reação contra a evasão fiscal a Inglaterra criou uma categoria de tributação específica voltada para artistas e esportistas.<sup>32</sup>

#### 4. A Questão da Soberania e a Neutralidade

Outra questão a ser enfrentada, com maior rigor pela própria relevância, é a soberania do país que tem sua própria política tributária. Em princípio, segundo os princípios modernos de Direito Tributário, é justificável expandir as bases tributárias da melhor forma possível, além das fronteiras territoriais. Nesse sentido, a maioria dos países tem adotado a base mundial para considerar os rendimentos de seus residentes. Baseado no CEN e na capacidade contributiva dos residentes (ou nacionais), o domicílio é relativamente fácil de fixar e difícil de alterar. O que se questiona é se os países da fonte de tributação estariam em condições de tributar a renda advinda de não residentes, com base apenas no princípio do benefício. De acordo com a política fiscal da OCDE, o reconhecimento de uma competência mais ampla de tributação da renda, no caso de países em desenvolvimento, seria entendido como ajuda (*economic aid*) para os países de importação de capital menos favorecidos, em vez de significar uma forma de distribuição equitativa da base de tributação da renda.<sup>33</sup>

Ao tratar da soberania como poder sobre a ordem jurídica, como fonte normativa de direito subjetivo, Kelsen entende, com base em Jellinek, que a soberania pode ser definida como o direito de ser obrigado e obrigar somente segundo a própria vontade.<sup>34</sup> Jellinek, porém, acentua que a soberania não significa falta de limitação, mas capacidade de exclusiva autodeterminação e, por isso, de auto-limitação do poder público juridicamente independente de poderes alienígenas. Compreenda-se, então, poder público no sentido de formação de uma ordem jurídica, com base na qual apenas a atividade do Estado mantém um caráter de valor jurídico.<sup>35</sup>

<sup>31</sup> SHINDEL, Angel e ATCHABAHIAN, Adolfo. "General Report...", ob. cit., p. 37. Para os autores, CEN deveria se transformar em CLEN (*capital and labour export neutrality*) e CIN seria CLIN (*capital and labour import neutrality*).

<sup>32</sup> TA 1998 s. 555-8 and Income Tax (Entertainers and Sportsmen) Regulations 1987 SI 1987 n° 530. *Apud* JONES, John F. Avery. "Problems of Categorizing Income for Tax Treaty Purposes", *International and Comparative Taxation, Essays in Honour of Klaus Vogel*, coordenado por Paul Kirschhof, Moris Lehner, Kees van Raad, Arndt Raupach e Michael Rodi, Londres e Nova Iorque, Kluwer Law, 2002 (9/27), p. 13.

<sup>33</sup> RAJMILOVICH, Darío Marcelo. "Revalorización del Principio de la Fuente como Política Fiscal de Argentina", *X Congreso Tributário*, Buenos Aires, CPCECABA, 2003, p. 154, *apud* SHINDEL, Angel e ATCHABAHIAN, Adolfo. "General Report...", ob. cit., p. 37.

<sup>34</sup> KELSEN, Hans. *Das Problem der Souveränität und Die Theorie des Völkerrechts*, Tübingen, Scientia Aalen, 1981, p. 37. Em nota, Kelsen cita Jellinek no livro *Staatenverbindungen*, p. 22, 34, 32/33, 262.

<sup>35</sup> JELLINEK, Georg. *Allgemeine Staatslehre*, 3ª edição, Kronberg, Athenäum, 1976, p. 481. O autor ensina: "Souveränität ist nicht Schrankenlosigkeit, sondern Fähigkeit der ausschliesslichen Selbstbestimmung und daher der Selbstbeschränkung der durch äussere Mächte rechtlich nicht gebundenen Staatsgewalt auf dem Wege der Aufstellung einer Rechtsordnung, auf Grund deren allein die Tätigkeit des Staates einen rechtlich wertenden Charakter erhält."

A globalização tem como efeito a crescente importância dos fatos exteriores para a vida interna dos cidadãos, tanto para a vida interna como para a ação do Estado. A múltipla vinculação num sistema de tratados internacionais e suas conseqüentes obrigações deixam clara a dependência econômica interna em relação à ordem econômica mundial. A evolução da economia mundial gera numerosas interdependências, culminando com a difícil separação entre questões internas e externas.<sup>36</sup> A Constituição perde na medida da renúncia estatal a sua própria soberania. Por outro lado, a integração entre países-membros e as entidades supranacionais produz reformulações no ordenamento constitucional dos países envolvidos.<sup>37</sup>

Atualmente se entende por soberania poder supremo. Esse poder se realiza na relação ideal entre soberania interna e externa. Há, todavia, o problema das assim denominadas entidades supranacionais. O sistema das relações entre Estados dá-se hoje em grande medida pela interdependência, caracterizada especialmente nas questões econômicas, sem o que na situação-limite se perde a soberania como capacidade de determinação. De qualquer sorte, mesmo que se institucionalize essa interdependência por meio de organizações internacionais, a soberania não é suprimida.<sup>38</sup> Essa limitação da liberdade de determinação trata da autonomia da vontade do Estado, representada pela substância da soberania da Constituição. Fala-se, portanto, que as entidades supranacionais romperam a blindagem da soberania dos Estados independentes. Isso não significa que os Estados-membros mitigaram suas soberanias.<sup>39</sup>

Na tributação, cada país é, em tese, soberano para eleger o sistema tributário que melhor atenda seus propósitos de política fiscal e social. Dentre nós, alguns autores adotam a teoria dualista, firmada pela superioridade constitucional do Direito Interno em relação ao Direito Internacional. Os sistemas normativos, segundo essa teoria, convivem sem qualquer antinomia.<sup>40</sup> Há, porém, relativa incoerência na afirmação de que os tratados entram no sistema nacional em nível subconstitucional, mas supralegal.<sup>41</sup> Ora, ao admitir a existência de dois sistemas, apoiando-se na teoria da soberania plena, o tratado, quando ratificado, especialmente, em nosso sistema normativo constitucional, só pode ter caráter de lei ordinária, pois acima da lei só se admite a Constituição como fonte normativa. Para admitir relativa soberania, como parece ser a tendência atual, melhor ficar com os argumentos daqueles que adotam a teoria monista, em que pese os argumentos formais igualmente controvertidos.<sup>42</sup> No sentido monista vale o exemplo da máscara en-

<sup>36</sup> HESSE, Konrad. "Constitución y Derecho Constitucional", *Manual de Derecho Constitucional*, coordenado por Benda, Maihofer, Vogel, Hesse e Heyde, Madrid, Marcial Pons, 1996 (1-15), p. 13.

<sup>37</sup> HESSE, Konrad. "Constitución y...", ob. cit., p. 14.

<sup>38</sup> RANDELZHOFFER, Albrecht. "Staatsgewalt und Souveränität", *Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland*, organizado por Josef Isensee e Paul Kirchhof, Heidelberg, C.F. Müller, 1995, p. 703.

<sup>39</sup> RANDELZHOFFER, Albrecht. "Staatsgewalt und Souveränität...", ob. cit. p. 704.

<sup>40</sup> OLIVEIRA, Regis Fernandes. "Os Tratados Internacionais e seus Reflexos no Direito Brasileiro", *Teoria Geral da Obrigação Tributária, Estudos em Homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*, coordenado por Heleno Taveira Tôrres, São Paulo, Malheiros, 2005 (190-213), p. 198.

<sup>41</sup> OLIVEIRA, Regis Fernandes. "Os Tratados...", ob. cit., p. 213.

<sup>42</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. "Anotações sobre Temas do Direito Tributário Internacional", *Tributação Internacional e dos Mercados Financeiro e de Capitais*, coordenado por Eurico Marcos Diniz de Santi,

contrado por Vogel, para justificar a sobreposição do tratado internacional à ordem interna, sem necessariamente revogá-la.<sup>43</sup>

De qualquer modo, sabe-se que a autonomia é relativa e, conseqüentemente, não se pode mais pensar em soberania plena. Há, em nome da neutralidade, a necessidade de limitar a soberania dos países que pretendam manter múltiplas relações internacionais, celebrando tratados bilaterais ou integrando entidades supranacionais. As relações internacionais levam à evolução das relações entre países no sentido da integração dos sistemas jurídicos da maior importância para o ordenamento jurídico interno em sua relação com o externo.<sup>44</sup>

McLure classifica as limitações à soberania da seguinte forma:

- a) *limitações voluntárias* - limitações impostas pelo próprio país, geralmente devido à política econômica ou pressões de mercado; em geral se referem a incentivos de investimento ou programas para promover determinadas atividades econômicas; isso acirra a competição por fluxo de capitais, em vários casos para diminuir o desemprego ou despertar a competitividade internacional de empresas locais. Tais políticas podem resultar na proliferação de medidas fiscais de larga escala. Muitas vezes essa prática é considerada como competitividade tributária nociva (*harmful tax competition*);
- b) *limitações negociadas* - obtidas por meio de convenções bilaterais ou multilaterais, fruto de tratados de bitributação (DTCs), ou convenções mais amplas, como as regras da Comunidade Econômica Européia, ou outras normas, como as regras da Organização Internacional do Comércio - OIC (*WTO - World Trade Organization*). Em todas as normativas mencionadas é possível observar concessões recíprocas que limitam o exercício da soberania nacional em tributação;
- c) *limitações impostas externamente* - é de conhecimento geral que os assim denominados paraísos fiscais estão sofrendo muita pressão por parte da comunidade internacional; algumas jurisdições nessas condições têm feito movimentos no sentido de obter uma forma de “reclassificação” de seu *status*, como é o caso das Antilhas Holandesas e as Ilhas Virgens. Outras negociações, ainda em andamento, devem trazer alterações em determinados países europeus, como a Áustria, Bélgica, Holanda e Luxemburgo, que pleitearam condições especiais a seus parceiros comunitários.<sup>45</sup>

Fernando Aurelio Zilveti e Roberto Quiroga Mosquera, São Paulo, Quartier Latin, 2005 (231-260), p. 250. Para o autor, tratado não é lei interna e o simples fato de ser adotado pela ordem interna não desnatura sua categoria de tratado.

<sup>43</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. “Anotações sobre...”, ob. cit., p. 253. Descreve o autor o exemplo de Vogel: “O professor Klaus Vogel, da Alemanha, construiu uma figura que merece ser reproduzida, pois é excepcional do ponto de vista didático: o truque da máscara. O remetente pegava uma cartolinha, cortava algumas janelinhas nesta e enviava à tal ‘máscara’ de cartolinha para o amigo destinatário, o qual sabia que tanto ele como o remetente tinham um mesmo livro na estante; em um canto da máscara identificava-se o número da página e, após colocada tal máscara sobre o livro, tornava-se possível identificar nas janelinhas uma mensagem. As janelinhas permitiam que fossem vistas algumas palavras, mas também recortavam-se algumas janelinhas que dariam um espaço em branco, só para enganar.”

<sup>44</sup> STREINZ, Rudolf. *Europarecht*, Heidelberg, C.F. Müller, 2001, p. 4.

<sup>45</sup> McLURE, Charles E. Jr. “Globalization, Tax Rules and National Sovereignty”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, 2000 (p. 238), p. 333, *apud* SHINDEL, Angel e ATCHABAHIAN, Adolfo. “General Report...”, ob. cit., p. 39.

## 5. Tributação que Melhor realiza a Neutralidade

São característicos do mundo globalizado o estímulo para a abertura de mercados, integração regional, a livre-concorrência. Segundo Vito Tanzi, alguns benefícios da globalização podem ser efetivamente constatados no dia-a-dia: a) os recursos mundiais podem ser mais bem alocados; b) em função do maior acesso a produtos estrangeiros, as pessoas podem gozar de maior variedade de escolha de bens e serviços; c) em função da queda no custo de viagens, as pessoas podem visitar um maior número de países; d) a quantidade e qualidade de informações disponíveis ao homem cresceram muito enquanto o custo para adquirir tais informações caiu muito. A globalização implica, porém, que muitas políticas nacionais venham a ter efeito além das fronteiras de um dado país, o que tende a criar zonas de atrito com os demais países. A globalização pode criar ou agravar problemas potenciais e o debate atual sobre tributação na Comunidade Econômica Européia é uma evidência desse fenômeno.<sup>46</sup>

Impõe-se, na medida do possível, a desoneração dos meios de produção bem como maior liberdade para os agentes econômicos. Todas essas metas de cunho eminentemente econômico, no Direito Tributário, correspondem à transferência do custo tributário para o consumidor final. Seguindo essa máxima, haveria, em tese, preferência pelos tributos plurifásicos.<sup>47</sup>

Evite-se, porém, confundir conceitos de tributo plurifásico, que incide em todas as etapas em que se identifica riqueza passível de tributação, com tributo não cumulativo, aquela forma de tributação que tem como pressuposto a possibilidade da tomada de crédito do tributo ou da base da fase anterior. O tributo pode ser plurifásico e cumulativo, sempre que não se permita o crédito do imposto pago na etapa anterior, ou o crédito dos insumos utilizados na produção.

Os tributos cumulativos provocam distorção da alocação dos recursos; distorção na formação de preços, enfim, efeitos que colidem frontalmente com o princípio da neutralidade. Em suma, o tributo não cumulativo seria aquele que melhor realiza o princípio da neutralidade, uma vez que não fere as leis da livre-concorrência e da competitividade.<sup>48</sup> A Constituição Federal de 1988 optou pela não-cumulatividade plurifásica no ICMS, num sistema de compensação entre impostos.<sup>49</sup> Por outro lado, ao admitir o efeito de recuperação nos casos de isenção, quis aplicar ao ICMS o princípio da neutralidade. Nos impostos tidos como não cumulativos e plurifásicos IPI e ICMS, apesar das alterações legislativas experimentadas ao longo do tempo, persistem alguns efeitos cumulativos, como nos casos de concessão de créditos presumidos. A política extrafiscal, praticada pelos Estados, de conferir isenções com créditos simbólicos subverte totalmente a pretendida neutralidade do ICMS.<sup>50</sup>

Nesse sentido, a tributação prática, com a adoção da praticidade (*Praktikabilität*) como instrumento de política fiscal, resulta na adoção de *flat taxation*, ou na

<sup>46</sup> TANZI, Vito. "Globalization, Tax Competition by the Future", *Curso de Derecho Tributario Internacional*, tomo I, organizado por Victor Uckmar, Buenos Aires, Temis, 2003 (19-36), p. 19.

<sup>47</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. "Não-cumulatividade...", ob. cit., p. 339.

<sup>48</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. "Não-cumulatividade...", ob. cit., p. 343.

<sup>49</sup> BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. "Da Natureza Jurídica do Crédito de ICM", *Suplemento Tributário LTr* 69:327, 1980.

<sup>50</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito...*, ob. cit., p. 334.

substituição tributária, medidas que nem sempre militam em favor da neutralidade. Embora se reconheça a eficiência desses instrumentos de política fiscal, que propiciam melhor combate da evasão, além de facilitar a arrecadação, não colhem necessariamente a riqueza no instante em que ela se destaca, que se realiza. A incidência única tem no mais das vezes o efeito de agregar cumulatividade residual de difícil reparação.<sup>51</sup> A praticabilidade não realiza sempre a igualdade, o que significa dizer que tampouco favorece a neutralidade.

A presunção apoiada em pauta de valores, por exemplo, mal aplicada pelos Estados brasileiros, ao contrário de conferir neutralidade, provoca efeito contrário, em nítida inconstitucionalidade. A praticidade é exigência da política fiscal de boa parte dos países ocidentais, a despeito de muitas vezes provocar verdadeira “erosão legal”, em que a lei diz menos do que a realidade. Portanto, somente a forfeitização criteriosa não ofende a igualdade na tributação, ainda que não seja possível aferir a efetiva renda, desde que fundada na realidade.<sup>52</sup>

## 6. Questões de Neutralidade na Tributação Internacional

### 6.1. Harmonização de princípios

Numa visão do Direito Comparado, Tipke apontou algumas questões a serem tratadas. O Direito Internacional Comparado contribui, dentre outros fatores, para a compreensão do Direito Interno. De fato, a comparação entre sistemas jurídicos amplia os horizontes dos juristas, além de libertá-los das correntes doutrinárias desenvolvidas em cada país. A União Européia é exemplo disso. Assim, o consenso europeu acerca de princípios e estruturas de tributação é condição básica para a harmonização dos sistemas nacionais europeus de acordo como o tratado da CEE.<sup>53</sup> De certa forma e com acerto, Tipke propõe que se harmonizem primeiramente os princípios e estruturas tributárias antes dos tributos em si, ou seja, os fundamentos da tributação devem nortear os trabalhos da política fiscal. O festejado tributarista de Colônia propõe alguns princípios a serem minuciosamente verificados: 1. a função do tributo e a obrigação tributária; 2. a segurança jurídica; 3. a tributação equânime formada de acordo com a capacidade contributiva; 4. o Estado social, especialmente, a progressividade; 5. os limites da tributação.<sup>54</sup>

Esses princípios são determinantes para a neutralidade dos sistemas tributários comunitários e, também, internacionais. O prognóstico de Klaus Vogel, num congresso de Direito Tributário em Colônia, segundo Tipke, efetiva-se atualmente, pois o Direito Tributário assume importância ímpar no enriquecimento dos outros ramos do Direito.<sup>55</sup> No campo da neutralidade, o Direito Tributário Internacional se serve da harmonização dos sistemas jurídicos como instrumento para a meta da livre-concorrência.

<sup>51</sup> *Idem.*

<sup>52</sup> DE MITA, Enrico. “O Princípio da Capacidade Contributiva”, *Princípios e Limites da Tributação*, coordenado por Roberto Ferraz, São Paulo, Quartier Latin, 2005 (221/256), p. 247.

<sup>53</sup> TIPKE, Klaus. “Europäisches Steuerverfassungsrecht, eine rechtsvergleichende Übersicht”, *Staaten und Steuern, Festschrift für Klaus Vogel zum 70. Geburtstag*, organizado por Paul Kirchhof, Moris Lehner, Arndt Raupach e Michael Rodi, Heidelberg, C.F. Müller (561-578), p. 567.

<sup>54</sup> TIPKE, Klaus. “Europäisches Steuerverfassungsrecht...”, *ob. cit.*, p. 564/574.

<sup>55</sup> TIPKE, Klaus. “Europäisches Steuerverfassungsrecht...”, *ob. cit.*, p. 578.

### 6.2. A definição de conceitos de Direito Tributário Internacional

A neutralidade enfrenta problemas com relação a definições de Direito Tributário Internacional, como no caso da residência, que até hoje é tema de debates acalorados nos congressos internacionais. Da definição de residência decorrem diversos temas a serem enfrentados em relação à neutralidade. A residência da pessoa física é relativamente simples de definir, em que pesem diversas teses acerca do limite material ou temporal no qual a pessoa possa ser ou não considerada residente em determinada jurisdição. Não parece haver acerca da competência tributária do país de residência. Um problema sério que afeta a neutralidade, porém, está na determinação de residência para as assim denominadas empresas multinacionais.

Não é por acaso que a tributária internacional considera cada vez mais a hipótese de escolher a fonte como preferência na escolha da jurisdição competente para cobrar tributos, a despeito da residência fiscal das pessoas físicas ou jurídicas. O problema segue, porém, insolúvel quando as fontes são diversas ou como advém de diversas jurisdições com tributação favorecida para pessoas igualmente residentes em jurisdições de tributação favorecida, a despeito da riqueza se demonstrar em países de tributação ordinária.

Um exemplo prático desse fenômeno se vê na perseguição da renda dos esportistas, como ocorreu no Reino Unido, que estabeleceu legislação específica para eles comumente denominada de *entertainment tax*, num tipo de tributação da fonte, levando em conta as características específicas dos contribuintes, como seu domicílio e fonte de riqueza.<sup>56</sup>

### 6.3. A qualificação nos tratados de bitributação

Klaus Vogel trabalhou intensamente na redação da cláusula de interpretação do artigo 3º, § 2º do Modelo de Convenção da OCDE. Para tanto, o tributarista alemão teve pela frente profunda pesquisa sobre os diversos sistemas jurídicos dos países-membros da OCDE, bem como das nações partes em tratados de bitributação. A dedicação na interpretação dos tratados de bitributação fez de Vogel referência em matéria de tributação internacional, constatada nas diversas homenagens rendidas quando da celebração de seu 70º aniversário.<sup>57</sup>

De fato, as transações multilaterais ocasionam freqüentemente a dupla imposição sobre a renda pelos países envolvidos. O condão dos tratados é justamente de lidar com tal bitributação, distribuindo poderes de tributar em relação às diversas categorias de renda experimentadas nas relações entre as pessoas de direitos dos países-membros. Van Raad aponta um exemplo do país fonte, na determinação sobre se ele pode tributar a renda e, para o caso de resposta afirmativa, se alguma restrição a ser observada por força do tratado, interpretaria a regra distributiva. Por outro lado, o país residência, se chamado a interpretar a mesma regra, poderia chegar à mesma conclusão.<sup>58</sup> O alto índice de conflitos de interpretação

<sup>56</sup> JONES, John F. Avery. "Problems of...", ob. cit., p. 13.

<sup>57</sup> LANG, Michael. "Qualifikationskonflikte im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen", *Staaten und Steuern, Festschrift für Klaus Vogel zum 70. Geburtstag*, organizado por Paul Kirchhof, Moris Lehner, Arndt Raupach e Michael Rodi, Heidelberg, C.F. Müller (907/924), p. 907.

<sup>58</sup> VAN RAAD, Kees. "International Coordination of Tax Treaty Interpretation and Application", *International and Comparative Taxation, Essays in Honour of Klaus Vogel*, coordenado por Paul Kirschhof,

dos tratados de bitributação entre contribuintes, autoridades fiscais, países e autoridades competentes em matéria de tributação internacional, dá a dimensão da importância do tema. Van Raad propõe, inclusive, a criação de um corpo consultivo de peritos independentes em matéria de tratados fiscais.<sup>59</sup>

Uma das questões de qualificação que importam para a neutralidade é a definição de determinadas expressões. Existem, por exemplo, definições como: propriedade imóvel, dividendos, juros e *royalties*. Além disso, naturalmente, falta definir o que vem a ser serviços profissionais comprometendo em parte esses serviços pessoais independentes. Essas definições típicas dos tratados internacionais de bitributação divergem com muita frequência daquelas adotadas no Direito Interno.<sup>60</sup> Algumas definições, quando interpretado um determinado tratado, levam as partes contratantes a divergências, por exemplo: a) o termo “emprego” pode comportar um sentido literal expresso nos tratados internacionais, ou ser entendido no aspecto econômico, como fazem determinados países; b) o termo “artista” aplica-se apenas àqueles que entram em cena ou também ao diretor de cinema e demais protagonistas desse ramo de atividade; e, ainda, o termo esportista incluiria o jogador ou também o juiz de futebol.<sup>61</sup>

Ademais das mencionadas definições, outras são também relevantes para a uniformização tributária de grande impacto para a questão da neutralidade, como a precisa distinção entre renda e ganhos de capital. Visando facultar interpretação adequada e uniforme dos tratados é preciso aplicar um significado comum a determinadas expressões ou palavras, como, por exemplo: a) rendimentos de diretores; b) estudantes; c) embarque; d) rendimentos externos; e) transações internas etc. Existem dúvidas, todavia, se definições de significado comum auxiliariam definitivamente a interpretação.<sup>62</sup>

Diante da importância da correta interpretação dos tratados internacionais, com o efeito de neutralizar os problemas decorrentes da bitributação, haveria, inclusive, de se pensar em autoridades responsáveis pela resolução de controvérsias interpretativas. Essa questão, ademais gerar forte pressão sobre a soberania, demanda a especialização dos operadores do Direito Internacional Tributário.

#### 6.4. A efetivação do princípio do arm's length

A expressão “dealing at arm's length with each other” é suficientemente clara por si só; porém existem dúvidas acerca de sua primeira aparição enquanto princípio de Direito Tributário Internacional. Diante da importância desse princípio nas relações internacionais, importa desvendar como ele se desenvolveu nos modelos de tratados internacionais sobre evasão fiscal e bitributação, uma vez que norteia os tratados internacionais sobre tributação de aproximadamente 70% das transações comerciais mundiais.<sup>63</sup>

Moris Lehner, Kees van Raad, Arndt Raupach and Michael Rodi, Londres e Nova Iorque, Kluwer Law, 2002 (217/230), p. 217.

<sup>59</sup> VAN RAAD, Kees. “International Coordination...”, ob. cit., p. 219.

<sup>60</sup> JONES, John F. Avery. “Problems of...”, ob. cit., p. 9.

<sup>61</sup> VAN RAAD, Kees. “International Coordination...”, ob. cit., p. 223.

<sup>62</sup> JONES, John F. Avery. “Problems of...”, ob. cit., p. 13.

<sup>63</sup> HAMAEEKERS, Hubert. “Arm's Length - How Long”, *International and Comparative Taxation, Essays in Honour of Klaus Vogel*, coordenado por Paulo Kirschhof, Moris Lehner, Kees van Raad, Arndt Raupach e Michael Rodi, Londres e Nova Iorque, Kluwer Law, 2002 (29/52), p. 51.

O problema da bitributação tornou-se crítico quando, na Primeira Guerra Mundial, a tributação se tornou especialmente crítica. Primeira aparição do princípio do *arm's length* se deu no relatório do consultor do Tesouro Americano no Comitê Fiscal da Liga das Nações, Mitchell B. Carroll, cujo relatório dispõe: "Isso pode envolver uma investigação sobre as relações entre a filial local e outros estabelecimentos (filiais ou subsidiárias) da empresa matriz que envolve, por exemplo, a consideração do preço pelo qual os bens foram faturados à filial e as quantias faturadas para a filial por serviços ou representação de parte de despesas gerais estimadas."<sup>64</sup> Com base nesse relatório Carroll, o Comitê rascunhou, em 1933, um novo tratado multilateral acerca da alocação dos lucros de empresa.<sup>65</sup>

O princípio passou a figurar nos relatórios e tratados sobre bitributação, como no relatório da OECD de 1979, nas regras da mesma instituição de 1995, bem como nos tratados de bitributação de grande parte dos países ocidentais. Esse princípio se justifica pela promoção da aplicação comum dos países-membros de modo a evitar a bitributação e a evasão fiscal, problemas que afetam diretamente a neutralidade. A essência desse princípio não é a comparação de preços e resultados, mas lidar com cada parte como se fossem partes independentes.<sup>66</sup>

A discussão fundamental se dá no campo da neutralidade, pois devem ser consideradas as condições nas quais é possível concluir que as transações foram efetuadas como se se tratassem de entidades independentes e, conseqüentemente, que o resultado das ditas transações se deram conforme o princípio do *arm's length*. O que se sabe é que o princípio foi criado como uma forma de *approach* para a alocação e lucros de divisões das empresas (sede, estabelecimentos permanentes e subsidiárias) no tesouro americano desde o ano de 1930.

O propósito desse método foi o de assegurar a correta aplicação das entidades separadas ou abordagem das empresas independentes, que foi qualificado como método pioneiro para a alocação de lucros dos estabelecimentos permanentes. A questão sugerida no trabalho de Hamaekers é: quão extenso é esse princípio? Acrescente-se: em que medida o princípio pode ser útil para a neutralidade? As diferentes opiniões acerca da aplicação prática desse princípio exigem estudo mais aprofundado na busca de alternativas.<sup>67</sup>

### 6.5. A aplicação do transfer pricing

Considerando-se o fato de que cada vez mais países vêm adotando em seus sistemas normativos regras de adoção do *transfer pricing* e, muitas vezes, tais regras não se integram no campo internacional, constata-se um problema para a neutralidade. Sabe-se que o escopo desse instrumento de tributação é aferir a verdadeira renda tributável. Nesse sentido, admitem-se alguns métodos aceitos por países-

<sup>64</sup> CARROLL, M. B. (ed.). *Taxation of Foreign and National Enterprises, League of Nations*, Genebra, 1933. Atentar para o volume IV, *Methods of Allocating Taxable Income*, apud HAMAEEKERS, Hubert. "Arm's Length - How Long", p. 35.

<sup>65</sup> O mencionado tratado, no artigo 3, dispõe: "The fiscal authorities of the Contracting States shall when necessary, in executing the preceding paragraph, rectify the accounts produced, notably to correct errors or omissions or to re-establish the prices or remuneration entered in the books at the value which would prevail between independent persons dealing at arm's length."

<sup>66</sup> HAMAEEKERS, Hubert. "Arm's Length - How Long...", ob. cit., p. 39.

<sup>67</sup> HAMAEEKERS, Hubert. "Arm's Length - How Long...", ob. cit., p. 51.

membros da OCDE e, também, por países-parte de tratados internacionais de bitributação.

Ocorre que determinados países definem expressões a seu modo com reflexo direto na questão do *transfer pricing*, como, por exemplo, “rendimento efetivo”, “rendimento comparável”. Outro problema enfrentado pelas empresas é de interpretação, quando determinadas administrações fiscais de países-membros de organismos internacionais e parte em tratados de bitributação, não obstante pressionados por instrumentos jurídicos de que são signatários, aplicam a legislação com finalidade fiscal. Já ocorreu, nesse sentido, que a administração tributária alemã deu interpretação própria e para fins de tributação aos negócios entre empresas relacionadas.<sup>68</sup> As diferenças de aplicação do *transfer pricing*, especialmente no uso de métodos baseados na comparação de lucros (operacional ou líquido), podem causar sérios problemas práticos de efetividade tributária, desequilibrando a livre-concorrência entre empresas.

A globalização e a integração progressiva das economias mundiais têm alterado profundamente os conceitos e princípios de Direito Tributário Internacional. Esse fato abriu a possibilidade para determinados países tirarem proveito da nova situação e se posicionarem no sentido de atrair os agentes econômicos com base na realidade da base mundial de tributação. A competitividade mundial entre as economias globalizadas, algumas organizadas em entidades supranacionais, induz os governantes a legislar no sentido de criar atrativos ao investimento estrangeiro. Como efeito dessa competição, observa-se a manipulação dos preços de transferência das empresas multinacionais que transferem os lucros tributados para subsidiárias, por meio de mera operação contábil. O resultado da manipulação dos preços de transferência é a redução da carga tributária das empresas multinacionais. Além disso, tais atos permitem a realocação da carga tributária total entre países relevantes.<sup>69</sup> O problema para a neutralidade fiscal tem se agravado em função das características dos produtos modernos, como aviões, carros, produtos eletrônicos e intangíveis.

## 7. Solução dos Casos

### A) Corte Constitucional italiana

Tome-se o exemplo do caso apreciado pela Corte Constitucional italiana. Entendeu aquela Corte que a neutralidade concorrencial, sob o aspecto tributário, em conformidade com o princípio de não discriminação, que é aplicado com base no Acordo Gatt, atua, concretamente, igualando o ônus tributário aos quais são sujeitos o produto interno e aquele importado.<sup>70</sup>

Tratou-se nesse julgado da limitação à soberania diante de tratados internacionais. Foi além a Corte italiana quando considerou que a limitação de soberania impõe aos Estados signatários de acordos internacionais como o Gatt, que, ao modificarem sua legislação interna, sigam o princípio da razoabilidade. Assim, mesmo que se reconheça a discricionariedade do legislador interno em matéria tributária, se a lei estabelecer ao produto nacional tratamento benéfico em relação ao

<sup>68</sup> HAMAERKERS, Hubert. “Arm’s Length - How Long...”, ob. cit., p. 41.

<sup>69</sup> TANZI, Vito. “Globalization, Tax Competition...”, ob. cit., p. 23.

<sup>70</sup> Sentença n. 96, ob. cit., p. 10

produto importado, haveria infração ao princípio da igualdade na tributação. Portanto, mesmo que se admita o tratado internacional como regra de Direito Interno, sem valor de norma constitucional, seus parâmetros de neutralidade deveriam ser respeitados pelo legislador ordinário.<sup>71</sup>

A questão enfrentada pela Corte Constitucional italiana pode se resumir assim: a) pode o legislador agir livremente no campo da discricionariedade, mesmo violando as normas do acordo Gatt, conferindo tratamento tributário privilegiado ao produto nacional em detrimento ao produto importado de países signatários do Gatt? b) seria essa norma objetivamente irracional, erro de avaliação do órgão legiferante? c) cabe interpretação teleológica em função da razoabilidade entre os fins pretendidos e os meios utilizados? A base da decisão daquela corte levou em consideração o princípio da proporcionalidade do ônus fiscal e a capacidade contributiva. Este último princípio, por sua vez, está intimamente ligado ao princípio da igualdade na tributação. O princípio da neutralidade, como se vê, gravita ao redor do princípio da capacidade contributiva, que por sua vez trabalha em função da igualdade na tributação.<sup>72</sup>

#### *B) Pela Corte Européia*

O Tribunal julgou a ação improcedente por entender que a legislação francesa, ao instituir e manter em vigor uma taxa de IVA de 2,1% unicamente para as especialidades farmacêuticas reembolsáveis, *não violou e não viola o princípio da neutralidade fiscal, uma vez que não são produtos semelhantes que estejam em concorrência entre si.*

Uma especialidade farmacêutica, a partir do momento em que não figura na lista das especialidades farmacêuticas reembolsáveis, se beneficia, em relação a uma especialidade farmacêutica não reembolsável, de uma vantagem decisiva para o consumidor final. É por esta razão que o consumidor procura prioritariamente, como sublinhou o advogado-geral no nº 66 das suas conclusões, as especialidades farmacêuticas que pertencem à categoria das reembolsáveis e, portanto, não é a taxa mais reduzida de IVA que constitui o motivo da sua decisão de aquisição. A taxa de IVA reduzida para as especialidades farmacêuticas reembolsáveis não tem por efeito favorecer a venda destas relativamente à das especialidades farmacêuticas não reembolsáveis. As duas categorias de especialidades farmacêuticas não se encontram, assim, numa relação de concorrência na qual as taxas de IVA diferentes poderiam assumir relevância.

## **8. Conclusões**

Os tratados internacionais impõem limitações negociadas à soberania dos países-membros. As concessões de cada parte limitam o poder de tributar dos Estados, no caso dos tratados de bitributação. No caso de organismos e entidades supranacionais, porém, não há falar em limitação de soberania, uma vez que a soberania passa a ser exercida por tais organismos. Os países contratantes ou aderentes não podem mais exercer seu poder de tributar livremente, como ocorre com os Estados-membros da Comunidade Econômica Européia. Existem, porém, ex-

<sup>71</sup> Processo C-481/98, ob. cit. p. 4.

<sup>72</sup> Processo C-481/98, ob. cit., p. 6.

ceções previstas nos próprios tratados para casos de política social, como aparece no caso da Corte Européia acima analisado.

A celebração de tratados internacionais, mesmo em Estados que adotam o princípio da separação entre ordenamentos, ainda predominante no STF, demanda interpretação que leve em conta justamente a pluralidade sistêmica. Em outras palavras, a condição de lei ordinária conferida aos tratados ratificados, como no caso do Brasil, não deixa de impor ao legislador limites à discricionariedade, principalmente quando se apurar inadequação da norma interna ao tratado. O juízo de adequação, de ponderação pode, como no caso estudado da Corte Constitucional italiana, resultar na concretização da neutralidade fiscal.

A jurisprudência da Corte de Justiça Européia tem procurado conciliar os princípios de Direito Tributário Internacional com os princípios sancionados pelo Direito Comunitário. Essa jurisprudência reconhece a distinção dos fins fiscais entre residentes e não residentes que estejam em igual situação. Por outro lado, admite a discriminação entre tais pessoas somente quando exista motivação objetiva que justifique o *discrímen*. Ressalte-se, no entanto, que a discriminação, mesmo justificada, não deve afetar o funcionamento neutro do mercado interno.<sup>73</sup>

Uma última reflexão merece ser feita: os tratados internacionais desempenham, efetivamente, um papel determinante para a neutralidade fiscal em matéria de Direito Internacional Tributário? Bastaria que os Estados soberanos adotassem em seus sistemas internos princípios, regras e conceitos uniformes de Direito Internacional Tributário? Oxalá o estudo do Direito Tributário Internacional leve à solução das questões mais críticas de neutralidade fiscal, além de responder as perguntas ora formuladas.

<sup>73</sup> AMATUCCI, Fabrizio. "El Tratamiento Discriminatorio en el Modelo OCDE (art. 24)", *Curso de Derecho Tributario Internacional*, tomo I, organizado por Víctor Uckmar, Buenos Aires, Temis, 2003 (59-99), p. 80. O autor recomenda a leitura da sentença da Corte de Justiça Biehl, de 8.5.1990, causa 175/88, em Rep., p. 1.789.