



ALEXANDRE ALKMIM TEIXEIRA

**TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL
E INCENTIVOS FISCAIS**

TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL E INCENTIVOS FISCAIS

ALEXANDRE ALKMIM TEIXEIRA

**TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL
E INCENTIVOS FISCAIS**



Copyright © 2017, D'Plácido Editora.
Copyright © 2017, Alexandre Alkmim Teixeira.

Editor Chefe
Plácido Arraes

Produtor Editorial
Tales Leon de Marco

Capa, projeto gráfico
Leticia Robini de Souza
(Sob imagem de Amy Texter para Pexels.com)

Diagramação
Bárbara Rodrigues da Silva

Editora D'Plácido
Av. Brasil, 1843, Savassi
Belo Horizonte – MG
Tel.: 31 3261 2801
CEP 30140-007



WWW.EDITORADPLACIDO.COM.BR

Todos os direitos reservados.
Nenhuma parte desta obra pode ser reproduzida,
por quaisquer meios, sem a autorização
prévia do Grupo D'Plácido.

Catálogo na Publicação (CIP)
Ficha catalográfica

TEIXEIRA, Alexandre Alkmim.

Tributação Internacional e Incentivos Fiscais -- Belo Horizonte: Editora
D'Plácido, 2017.

Bibliografia.

ISBN: 978-85-8425-595-5

1. Direito. 2. Direito Tributário. I. Título. II. Autor

CDU346

CDD341.39

GRUPO
D'PLÁCIDO



*
Rodapé



Dedico este livro aos meus alunos de direito tributário internacional; e às universidades públicas UFMG e USP, que proporcionaram a minha educação superior.

AGRADECIMENTOS

O Direito Tributário Internacional é apaixonante, uma fonte inesgotável de aprendizagem e de discussão, formando-se e transformando-se continuamente. Não existe monotonia ou rotina no estudo da tributação internacional.

O presente livro decorre de minha tese de doutorado, defendida em 2009 perante a Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, em banca formada pelos Professores Doutores Paulo Caliendo (PUC-RS), Paulo Borba Casella (USP), Maria Isabel Vianna de Oliveira Vaz (UFMG), Gerd Willy Rottman (USP) e meu orientador, Heleno Taveira Torres (USP). Aos ilustres Professores agradeço, em especial ao Professor Heleno Torres, modelo de dedicação e seriedade aos estudos do direito, do direito tributário e do direito tributário internacional.

Minhas primeiras lições de direito tributário foram sob a condução da Professora Misabel Derzi, de quem fui aluno de graduação, monitor e orientando de mestrado perante a Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais. Suas lições são sempre presentes na minha vida acadêmica e profissional.

Com os Doutores Werther Botelho Spagnol e José Otávio de Vianna Vaz, aprendi a advocacia tributária. Ao lado do hoje Desembargador Luis Carlos Gambogi, tornei-me um profissional do direito. Meu obrigado a esses amigos pela generosidade em compartilhar seus conhecimentos e experiências de vida.

Meu muito obrigado a minha amada esposa Natália. Companheira, confiante, compreensiva, positiva, está sempre ao meu lado nos momentos de alegria e de reflexão.

Aos meus pais, Clayton e Beatriz, e a meus irmãos, Ana Beatriz e Gil Cezar, meu muito obrigado.

Por fim, agradeço aos meus filhos, Lia, Otto e Cléo, por serem a maior fonte de alegria em minha vida.

SUMÁRIO

PREFÁCIO	15
INTRODUÇÃO	19
1. FUNDAMENTOS DA TRIBUTAÇÃO NO PLANO MUNDIAL	29
1.1. O Conceito de Tributo.....	29
1.2. Globalização e Tributação.....	31
1.3. Do Direito Tributário Internacional e do Direito Internacional Tributário. Fundamentos da Legitimidade da Tributação Internacional.....	32
1.3.1. Soberania e Poder de Tributação.....	34
1.3.2. Território como Elemento de Legitimidade para a Institucionalização da Norma Tributária.....	37
1.3.2.1. Territorialidade e Competência.....	39
1.3.2.2. Territorialidade em Sentido Positivo e em Sentido Negativo.....	40
1.3.3. Povo como Elemento de Legitimidade para a Institucionalização da Norma Tributária.....	41
1.4. Gênese da Tributação Internacional: os Elementos de Conexão.....	42
1.4.1. Soberania Territorial x Soberania Pessoal em Matéria Tributária.....	46
1.4.2. Limitações Impostas pelo Direito Internacional Tributário.....	47
1.4.3. Limitações na Prescrição Normativa – Jurisdiction to Prescribe.....	48

1.4.3.1. Fonte de Pagamento como Elemento de Conexão.....	53
1.4.4. Limitações na Aplicação Normativa - Jurisdiction to Enforce.....	55
2. A QUESTÃO NORMATIVA NO ÂMBITO DO DIREITO INTERNO.....	59
2.1. Extraterritorialidade Normativa.....	59
2.2. A Norma de Tributação Internacional e o Fenômeno da Incidência Tributária.....	62
2.2.1. A Opção pela Teoria Monista do Fenômeno da Incidência na Tributação Internacional.....	65
2.3. O Elemento de Conexão e sua Previsão na Norma Tributária.....	70
2.3.1. Alberto Xavier e o Conceito de Territorialidade Subjetiva.....	73
2.3.2. Sacha Calmon e o Elemento Pessoal da Hipótese de Incidência.....	76
3. TRIBUTAÇÃO NO BRASIL SOB A ÓTICA INTERNACIONAL.....	83
3.1. Impostos e Contribuições.....	83
3.1.1. Consequência da Divisão de Espécies: Impostos e Contribuições no Direito Brasileiro.....	88
3.2. Consequência da Divisão de Espécies: Impostos e Contribuições na Lógica Internacional.....	91
3.2.1. Quando Contribuições Passaram a Ser Equiparadas a Impostos no Direito Brasileiro para Fins Internacionais.....	94
3.2.2. As Chamadas Contribuições - Impostos (Tax) sob a Ótica Internacional	95
3.2.2.1. CSLL	95
3.2.2.2. CIDE-Royalties	99
3.3.3. As Contribuições Especiais (Sonderabgaben) do Direito Alemão.....	100
3.4. A Lei nº 13.202/2015 e o Reconhecimento da CSLL nos Tratados.....	101

4. RENDA E TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL	103
4.1. A Tributação da Renda e o Princípio da Capacidade Contributiva.....	103
4.2. O Papel das Organizações Internacionais na Delimitação do Exercício da Tributação da Renda no Plano Mundial.....	108
5. SUBSÍDIO, BENEFÍCIO FISCAL E TRIBUTAÇÃO DA RENDA MUNDIAL	115
5.1. Os Chamados Subsídios Fiscais como os Grandes Desafios das Organizações Econômicas Multilaterais.....	115
5.1.1. Subsídios Fiscais sob a Ótica Internacional.....	117
5.1.1.1. Subsídios Proibidos.....	118
5.1.1.2. Subsídios Recorríveis.....	122
5.1.1.3. Subsídios Não Recorríveis ou Permitidos.....	124
5.2. Tributação da Renda e Subsídios Fiscais.....	126
5.3. Subsídios Fiscais sob a Ótica Interna.....	128
5.3.1. A Isenção como Técnica de Tributação.....	130
5.3.2. Isenção e Capacidade Econômica.....	132
6. DUPLA TRIBUTAÇÃO E NEUTRALIDADE FISCAL	135
6.1. O Fenômeno da Dupla Tributação.....	135
6.1.1. Efeitos da Dupla Tributação.....	138
6.1.1.1. Dupla Tributação Jurídica e Dupla Tributação Econômica.....	139
6.2. Dupla Tributação e Neutralidade.....	140
6.2.1. O Controle da Dupla Tributação como Matéria de Política Fiscal.....	141
6.3. A Neutralidade no Controle da Dupla Tributação.....	145
6.3.1. Dupla Tributação.....	145
6.3.2. Neutralidade na Tributação da Movimentação de Capital.....	149
6.3.3. Neutralidade nas Exportações de Capital – Capital-Export Neutrality.....	150
6.3.4. Neutralidade nas Importações de Capital – Capital Import Neutrality.....	152

7. MECANISMOS DE CONTROLE DA DUPLA TRIBUTAÇÃO E NEUTRALIDADE	155
7.1. Mecanismos de controle: Crédito de Tributo	155
7.1.1. Sistema de Crédito Integral e Sistema de Crédito Ordinário	156
7.1.2. Crédito Ordinário Limitado ou Crédito Ordinário Proporcional	158
7.2. Mecanismo de Controle: Isenção	160
7.3. Dupla não tributação como efeito do controle pela isenção	162
7.3.1. Dupla Não Tributação Subjetiva	164
7.3.2. Dupla Não Tributação Objetiva	166
7.3.2.1. Dupla Não Tributação no Sistema de Crédito	166
7.3.2.2. Dupla Não Tributação no Sistema de Isenção	167
7.3.3. Convenções Internacionais e Dupla Não Tributação	168
7.3.3.1. Dupla Não Tributação Imposta	168
7.3.3.2. Dupla Não Tributação Induzida	169
7.3.3.3. Dupla Não Tributação Permitida	170
7.3.3.4. Exclusão da Dupla Não Tributação	171
7.3.4. O Tratado Brasil-Peru para Evitar a Dupla Tributação	175
7.3.4.1. Limitação ao Conceito de Residente para Fim de Aplicação da Convenção	176
7.4. O Questionamento dos Mecanismos de Controle da Dupla Tributação como Subsídios Proibidos ou Recorríveis perante o ASMC	177
8. AS CLÁUSULAS DE CRÉDITO FICTÍCIO NAS CONVENÇÕES	181
8.1. Sistema de Crédito, Isenção e Crédito Fictício – Tax Sparing e Matching Credit	181
8.1.1. Tax Sparing	183
8.1.2. Matching Credit	184

8.2. A Rejeição das Cláusulas de Crédito nas Convenções Firmadas pelos Membros da OCDE.....	186
8.3. O Modelo ONU de Convenção Fiscal e as Cláusulas de Crédito Fictício.....	191
9. UMA DEFESA DAS CLÁUSULAS DE CRÉDITO FICTÍCIO NAS CONVENÇÕES ENTRE PAÍSES DESENVOLVIDOS E EM DESENVOLVIMENTO.....	197
9.1. O Repensar das Cláusulas de Crédito Fictício sob a Ótica dos Países em Desenvolvimento.....	197
9.2. A prevalência da tributação do Estado de Residência do Artigo 7º do Modelo OCDE e as Cláusulas de Crédito Fictício	200
9.3. Política Fiscal Brasileira quanto à Tributação de Dividendos, Juros e Royalties Pagos para o Exterior.....	205
9.3.1. Tributação dos Dividendos e Cláusulas de Credito Fictício.....	205
9.3.1.1. Conceito de Dividendos no Direito Brasileiro e nos Tratados.....	205
9.3.1.2. Dividendos de Empresas Controladas e Coligadas no Exterior.....	208
9.3.1.3. Tributação de Controlada no exterior: Futuro Tax Treaty Overiding?.....	214
9.3.2. Tributação no Pagamento de Juros para o Exterior e as Cláusulas de Crédito Fictício.....	218
9.3.3. Tributação dos Royalties Remetidos ao Exterior pelo Brasil e as Cláusulas de Crédito Fictício.....	220
10. CLÁUSULAS DE TAX SPARING E MATCHING CREDIT NAS CONVENÇÕES CELEBRADAS PELO BRASIL.....	223
10.1. A Convenção Brasil- Alemanha e a Cláusula de Matching Credit.....	224
10.2. A Convenção Brasil-Áustria e a Cláusula de Matching Credit.....	227
10.3. A Convenção Brasil-Bélgica e as Cláusulas de Matching Credit e Tax Sparing.....	229

10.4. A Convenção Brasil-Canadá e a Cláusula de Matching Credit.....	231
10.5. A Convenção Brasil-Coreia e as Cláusulas Mútuas de Matching Credit.....	233
10.6. A Convenção Brasil- Dinamarca e a Cláusula de Matching Credit.....	234
10.7. A Convenção Brasil-Ecuador e a Cláusula Mútua de Matching Credit.....	236
10.8. A Convenção Brasil-Espanha e a Cláusula de Matching Credit.....	237
10.9. A Convenção Brasil-Filipinas e a Cláusula Mútua de Matching Credit.....	238
10.10. A Convenção Brasil-Finlândia e a Cláusula Matching Credit.....	240
10.11. A Convenção Brasil-França e a Cláusula Matching Credit.....	241
10.12. A Convenção Brasil-Hungria e as de Cláusulas Matching Credit e Tax Sparing.....	243
10.13. A Convenção Brasil-Índia e a Cláusula Mútua de Matching Credit.....	245
10.14. A Convenção Brasil-Itália e a Cláusula Matching Credit.....	246
10.15. A Convenção Brasil-Japão e as Cláusulas de Tax Sparing e Matching Credit.....	249
10.16. A Convenção Brasil-Noruega e a Cláusula Matching Credit.....	251
10.17. A Convenção Brasil-Holanda e a Cláusula Matching Credit.....	252
10.18. A Convenção Brasil-República Checa e Brasil-Eslováquia e a Mútua Cláusula Matching Credit.....	254
10.19. A Convenção Brasil-Suécia e a Cláusula Matching Credit.....	255
CONCLUSÃO.....	257
REFERÊNCIAS.....	261

PREFÁCIO

Estou sobremodo honrado de apresentar a edição do livro do Professor Alexandre Alkmim, que decorre da sua tese de doutoramento, a qual tive a honra de orientar, no seu Curso na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, que nos chega agora com o título: “Tributação Internacional e Incentivos Fiscais”. Sua aparição não poderia ser mais oportuna. No momento, todas as nações encontram-se em franco debate sobre a redução de benefícios fiscais, tanto no plano interno quanto nas relações interestatais, para impedir ou mitigar as práticas danosas de atração de investimentos unicamente por motivos tributários. E o Brasil, inserido no contexto do “Fisco Global”, encontra-se igualmente comprometido com esse novo padrão de combate à concorrência tributária desleal entre os países, ao segredo bancário e aos “paraísos fiscais”.

Alexandre Alkmim é um notável jurista da nova geração de estudiosos do Direito Tributário. Formado na escola mineira do Direito Tributário dos Professores Misabel Derzi e Sacha Calmon, representa o que há de melhor desta geração de estudiosos que se destacam pelo culto rigoroso à metodologia jurídica. Doutor em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da USP, Mestre em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da UFMG, Professor dos cursos de pós-graduação em Direito Tributário da PUC-Minas, Faculdades Milton Campos e USP-Ribeirão Preto. Foi Conselheiro do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF do Ministério da Fazenda e é Advogado em Belo Horizonte. Trata-se de professor sério e comprometido com os destinos do País.

Nesta obra, como veremos, são debatidos os temas mais atuais e complexos da tributação tanto no cenário nacional, no controle dos chamados “gastos tributários”, mas principalmente no enfrentamento da “guerra fiscal internacional”, da “competitividade danosa”, com a chegada de diversos instrumentos de aprimoramento normativo, como as convenções para trocas automáticas de informações, o controle dos incentivos pela Organização Mundial do Comércio outras medidas.

Como diz nosso Autor: “No plano das negociações tuteladas pelas Organizações Internacionais e norteadas pelo tratamento não discriminatório das relações comerciais, os Estados têm, ao menos aparentemente, buscado a concretização de um ambiente de livre comércio”. Pois bem. Em tempos dominados por interesses assaz complexos, os desafios que devem ser enfrentados pelo Brasil são dos mais diversos. O Relatório elaborado pela OCDE para os países em desenvolvimento indica a necessidade de adequação do sistema interno, a fim de melhorar o cumprimento do *compliance* fiscal internacional e permitir a construção de um ambiente de neutralidade e competitividade.

No contexto interno, a legislação tributária brasileira tem sido modificada, progressivamente, a partir da Lei nº 9.249/95, que instituiu o regime de *worldwide income taxation* para sociedades e, na atualidade, mostra-se apta a reduzir a erosão da base tributária, além daquelas que virão em decorrência das ações do BEPS, para adequar o sistema tributário nacional aos novos tempos das trocas automáticas de informações.

Na atualidade, dentre as prioridades do momento, estão as medidas tendentes a ampliar a transparência entre fisco e contribuinte, pelo Decreto nº 8.842, de 29 de agosto de 2016, entrou em vigor a Convenção “*Automatic Exchange of Financial Information in Tax Matters*” (“AEOI”), pela qual o Brasil obriga-se a promover a troca de informações a partir de janeiro de 2018, com dados financeiros de 2016 e 2017. O Brasil também aderiu ao Programa *Foreign Account Tax Compliance Act* (“FATCA”), cujo texto do Acordo foi aprovado por meio do Decreto Legislativo nº 146, de 26 de junho de 2015, e entrou em vigor pelo Decreto nº 8.506, de 24.8.2015.

A Receita Federal do Brasil, de modo exitoso, tem efetuado *consultas públicas* sobre distintos temas, como ocorreu com (i) o programa de regularização cambial (Consulta Pública nº 4/2016); (ii) a definição de atividade econômica substantiva para fins de identificação de regimes fiscais privilegiados (Consulta Pública nº 6/2016); (iii) o procedimento amigável no âmbito das Convenções e dos Acordos Internacionais Destinados a Evitar a Dupla Tributação (Consulta Pública nº 8/2016) e (iv) Declaração País-a-País (*Country-by-Country Report – CBC Report*), em andamento (Consulta Pública nº 11/2016). Em geral, os contribuintes têm demonstrado especial satisfação com a ampliação da transparência e participação democrática na elaboração da legislação.

E para assegurar um ambiente de segurança jurídica para as trocas automáticas de informações, o Supremo Tribunal Federal decidiu pela constitucionalidade da legislação tributária,¹ e especialmente o artigo 6º, da Lei Complementar nº 105/2000, que determinava a obrigatoriedade de os bancos fornecerem dados bancários de contribuintes, segundo os procedimentos definidos pela Receita Federal do Brasil, independente de autorização judicial. Diante disso, foi reconhecida a constitucionalidade da declaração “e-Financeira”, a ser prestada pelas instituições financeiras e outros contribuintes indicados, que reúne informações sobre operações financeiras, nos termos da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.571, de 02 de julho, de 2015, com base no art. 5º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001.

Contudo, como declara a doutrina e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, nenhum direito fundamental pode ser restringido, limitado ou alterado por lei, tratado ou ato infraconstitucional, sob pena de se ter a negação dos limites da própria noção de rigidez constitucional.² A aplicação de convenções

¹ Recurso Extraordinário (RE) 601314; Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) 2390, 2386, 2397 e 2859. Haviam 353 processos sobrestados em todo o País à espera do entendimento do STF sobre o tema.

² Cf. TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

internacionais deve observar todo o arquétipo constitucional de direitos fundamentais.

O paradigma do Fisco Global reclama diversas adaptações ao direito interno, bem como às convenções para evitar a dupla tributação.

Desse modo, todas as disposições da Convenção da AEOI ou dos planos de ação do BEPS devem passar por uma rigorosa análise de compatibilidade com a Constituição, em virtude dos direitos fundamentais e limitações ao poder de tributar.

Trata-se de momento histórico para a doutrina e a prática do Direito Tributário Internacional, no combate à evasão fiscal e práticas de planejamentos tributários agressivos. Um passo notável da humanidade para romper os limites estreitos das soberanias com o legítimo propósito de afirmar o dever de todos ao pagamento dos tributos, sem qualquer distinção, como propugnado desde a “Magna Carta”, de 1215.

É neste contexto que se insere a obra maiúscula do Professor Alexandre Alkmim, com maturidade e rigor científico, a explorar as relações entre convenções internacionais, os ditos “paraísos fiscais” e o comércio internacional, mormente quanto às convenções internacionais e à neutralidade tributária. E, tudo, para oferecer-nos um labor de notável consistência e rigor técnico, o qual muito me alegra apresentar ao ilustre leitor neste momento. São obras como esta, apuradas no cadinho da reflexão responsável e segura, que promovem avanços substanciais na dogmática jurídica.

Helena Taveira Torres

Professor Titular de Direito Financeiro da
Faculdade de Direito da USP. Advogado.

INTRODUÇÃO

Após sete anos de negociações frustradas, em 29 de novembro de 2008, os Ministros dos países membros da Organização Mundial do Comércio – OMC reuniram-se em Doha para dar continuidade às negociações da Rodada que leva o mesmo nome da Cidade. Em seu discurso de abertura dos trabalhos, o francês Pascal Lamy, então Diretor-Geral da OMC, deu um recado direto: seria imperioso que a Rodada Doha passasse uma mensagem clara de que a liberalização do comércio deve vir acompanhada da ajuda dos países ricos aos países em desenvolvimento, com a assunção da responsabilidade que os países desenvolvidos possuem com o Mundo³. Em suas palavras:

A Rodada Doha foi baseada na crença comum de que o comércio pode promover o desenvolvimento e que um sistema normativo de comércio mais aberto, mais transparente e mais igualitário, sensível aos membros mais pobres, era necessário para alcançar esse potencial. A OMC estava simplesmente trasladando para o seu campo de atividade as aspirações contidas nos “Objetivos de Desenvolvimento do Milênio das Nações Unidas” (*United Nations Millennium Development Goals*) de 2000. Os líderes mundiais reconheceram sua responsabilidade coletiva em estabelecer os fundamentos de um mundo

³ WORLD TRADE ORGANIZATION. Follow-up International Conference on Financing for Development to Review the Implementation of the Monterrey Consensus, Doha, Qatar. Pascal Lamy. Doha, 29 Nov. 2008.

mais justo, pacífico e próspero. Eles se comprometeram a contribuir para uma maior cooperação a fim de enfrentar os desafios da economia global, sendo o comércio parte destes.

Assim, concluir a Rodada Doha é proporcionar os Objetivos de Desenvolvimento do Milênio.

Como o comércio pode ser um facilitador, uma nova concepção surgiu na última década. A fim de que o comércio contribua plenamente para o desenvolvimento sustentável, criação e aumento de emprego, deve estar acompanhado de recursos financeiros capazes de superar as restrições de infraestrutura e de suprimentos. É necessária a “Ajuda ao Comércio” (*Aid for Trade*). Tornar o comércio possível é um dos lados de uma via de mão dupla. Realizar o comércio é o outro lado.

Todos ouvimos o velho debate sobre o comércio sem ajuda, que se converteu em ajuda sem comércio. A Declaração do Milênio das Nações Unidas fixou um novo consenso: sim para um sistema de comércio global mais aberto e justo, mas, também, sim ao financiamento do desenvolvimento dos membros da nossa família global com recursos limitados. É o comércio pelo desenvolvimento e é preciso que haja a Ajuda ao Comércio (*Aid for Trade*).⁴

⁴ No original “The launch of the Doha Round was based on the shared belief that trade can be an engine for development and that a more open, more transparent, more equitable rule-based global trading system, more sensitive to the challenges of its poorer members, was necessary to realize this potential. The WTO was simply translating in its field of activity the aspirations contained in the United Nations Millennium Development Goals adopted in 2000. World leaders recognized their collective responsibility in laying the foundations of a more peaceful, prosperous and just world. They pledged greater cooperation to address global economic challenges, trade being part of them. The launch of the Doha Round was based on the shared belief that trade can be an engine for development and that a more open, more transparent, more equitable rule-based global trading system, more sensitive to the challenges of its poorer members, was necessary to realise this potential. The WTO was simply translating in its field of activity the aspirations contained in the United Nations Millennium Development Goals adopted in 2000. World leaders recognized their collective responsibility in laying the foundations of a more peaceful, prosperous and just world. They pledged greater cooperation to address global economic challenges, trade being part of them. Concluding the Doha Development Round is,

Diante dessa perspectiva e do impasse criado entre os interesses dos países desenvolvidos e em desenvolvimento, a reunião ministerial em Doha acabou sendo interrompida e remarcada para o dia 17 de dezembro do mesmo ano, a fim de evitar que a própria Rodada sofresse um revés. Por fim, em dezembro de 2013, um acordo tímido em Bali permitiu a retomada das negociações entre os Estados membros do grupo.

Desde então, esta tem sido a tônica dos debates sobre o futuro do comércio mundial: os discursos tendem à liberalização como mote de crescimento dos países pobres, mas os países desenvolvidos se negam a assumir qualquer responsabilidade pelo crescimento do sistema que eles mesmos criaram, enquanto os países em desenvolvimento buscam um maior equilíbrio nas relações bilaterais e multilaterais. E, nesse contexto, a neutralidade somente poderá ser alcançada mediante a mitigação das diferenças econômicas entre as partes envolvidas.

Com tal inspiração, esta obra tem como tema a relação entre os Tratados Comerciais e as Convenções Fiscais sobre Renda e Capital, principalmente quando celebradas entre os países desenvolvidos e em desenvolvimento.

No plano das negociações tuteladas pelas Organizações Internacionais e norteadas pelo tratamento não discriminatório das relações comerciais, os Estados têm, ao menos aparentemente, buscado a concretização de um ambiente de livre comércio.

Contudo, como decorrência da adoção, pelos Estados, da tributação em bases mundiais, surgiu a preocupação acerca da

therefore, delivering on the Millennium Development Goals. While trade can be an enabler, a new realization has emerged during the last decade. For trade to fully contribute to sustainable development, growth and job creation, it has to be accompanied by financial resources to address infrastructure and supply-side constraints. It requires Aid for Trade. Making trade possible is one of two twins. Making trade happen is the other twin. We have all heard the old debate about trade and not aid, later turned into aid and not trade. The United Nations Millennium Declaration established a new consensus: yes to a more open and fairer global trading system, but also yes to financing for the development of the members of our global family with limited resources. It is trade for development and it must be Aid for Trade.”

possibilidade da dupla tributação⁵, ocasionando a formação de uma rede de Convenções Bilaterais em matéria fiscal, vocacionada a controlar os efeitos nefastos da dupla incidência. Cada uma dessas Convenções Fiscais acabou por formar um regime específico de tributação para os residentes nos países signatários, fator relevante na condução dos investimentos a serem realizados no exterior.

A convivência entre o princípio da não discriminação decorrente dos Tratados Comerciais e o regime específico das Convenções Fiscais Bilaterais sobre Renda e Capital têm causado acaloradas discussões entre os especialistas. Isso porque, ao se permitir a manutenção de um regime bilateral de tributação, com a vigência de uma Convenção Fiscal, o fundamento de não discriminação decorrente dos Tratados Comerciais, é, algumas vezes, posto em xeque.

Esse conflitante relacionamento se estreita quando os países desenvolvidos se opõem às cláusulas de crédito fictício (*matching credit* e *tax sparing*) das Convenções Fiscais Bilaterais, apesar do sistema de controle de subsídios estabelecido por meio dos Tratados Comerciais.

Nesse sentido, os países desenvolvidos costumam impor restrições às cláusulas de *matching credit* e *tax sparing*, enquadrando tais previsões como se fossem subsídios, contra o que esta obra vem se opor diametralmente.

A oposição defendida pelas Organizações primeiromundistas se funda no princípio da não concessão de subsídios, decorrente dos Tratados Comerciais. No entanto o que se defende aqui é que os Estados têm legitimidade para definir uma política de tributação que consiga mitigar as disparidades econômicas entre eles de forma a, pelo menos, relativizar a vantagem comercial dos países desenvolvidos, muitas vezes

⁵ Heleno Tôrres apresentou o conceito de pluritributação, fenômeno que decorre da pretensão de tributação de um mesmo rendimento por mais de um Estado. No entanto, como o enfoque desta obra estará nas Convenções Fiscais Bilaterais, adotar-se-á o termo dupla tributação. Sobre a pluritributação internacional, ver melhor em: TÔRRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

conquistada, historicamente, por meio da exploração dos países em desenvolvidos e subdesenvolvidos⁶.

Da mesma forma, os Estados possuem soberania ao escolherem os mecanismos anti dupla tributação, celebrando Convenções Fiscais Bilaterais em que as Partes Contratantes procuram balizar a competência na imposição dos rendimentos. Os Estados utilizam, basicamente, dois mecanismos com tal propósito, a saber, a imputação de crédito ou a isenção⁷.

Pelo mecanismo de imputação do crédito, o tributo pago ao Estado de fonte do rendimento é reconhecido como crédito para dedução do tributo devido ao Estado de residência do seu beneficiário. Assim, ambos os Estados mantêm o seu poder de tributar, elidindo-se o efeito da dupla tributação pela composição dos créditos dos tributos pagos na fonte e devidos na residência. Já pelo mecanismo da isenção, a Convenção, diante de determinada espécie de rendimento, reserva sua tributação exclusivamente ao Estado da fonte, ou exclusivamente ao Estado da residência do seu beneficiário.

Contudo, via de regra, quando se trava a negociação bilateral entre um país desenvolvido (em que costuma prevalecer a tributação

⁶ “No Brasil, até a vinda da família real (1808), a política da metrópole fora exclusivamente orientada no sentido de explorar as riquezas naturais da sua opulenta possessão e entrar, por todos os meios, qualquer surto de atividade suscetível de por em risco os interesses econômicos e financeiros da Coroa ou ameaçar-lhe a soberania, mediante o favorecimento da independência política da colônia.” Isabel Vaz ressalta que a situação da colônia brasileira tornou-se ainda mais claudicante com a assinatura, em 1713, do Tratado de Methuen, entre Portugal e Espanha, que proibiu o desenvolvimento de qualquer manufatura na Metrópole e, principalmente, na Colônia. O resultado dessa proibição é relatado pela autora: “Se, para alguns comentaristas, o ouro do Brasil permitiu à Inglaterra atravessar as guerras napoleônicas, pode-se deduzir também ter sido graças à acumulação dos metais preciosos brasileiros que a Revolução Industrial pôde ser financiada. Uma política protecionista, a disponibilidade de recursos para pagar a importação de técnicos e especialistas e a concessão de privilégios podem ter-se tornado possíveis mediante os desdobramentos do Acordo de Methuen e o ingresso constante, na Inglaterra, do ouro do Brasil”. VAZ, Isabel. *Direito econômico da concorrência*. Rio de Janeiro: Forense, 1993. P. 59/60.

⁷ TÓRRES, Heleno Taveira. op. cit.

pela residência, em razão de tratar-se de um Estado eminentemente exportador de capital) e um país em desenvolvimento, que costuma preferir a tributação pela fonte, por ser, majoritariamente, importador de capital, a diferença nos seus patamares de tributação inviabiliza o alcance da neutralidade com a simples adoção dos métodos de crédito ou isenção.

Assim, se existir uma isenção no país em desenvolvimento, rotineiramente fonte do rendimento, mas for mantida a tributação pela residência, no país desenvolvido, sempre será anulada a isenção concedida ao sul da linha do Equador, existindo neutralidade fiscal apenas em relação aos Estados nortistas. A simples imputação de crédito não resolveria o desequilíbrio, pois, na grande maioria das vezes, a nação em desenvolvimento costuma tributar a renda a menor e não a maior. O empresário residente no Estado desenvolvido permanecerá, portanto, sempre em desarmonia com relação aos demais empresários de onde escolheu produzir riquezas, como será melhor explicado no capítulo 9.

Como solução para essa imperfeição, as Convenções Fiscais passaram a adotar (recurso já não aceito pelos países desenvolvidos) cláusulas de crédito fictício, denominadas *matching credit* e *tax sparing*, pelas quais os Estados de residência reconhecem créditos de tributos não pagos, fazendo com que prevaleçam as exonerações concedidas nos Estados responsáveis por tributar pela fonte, aceitando-os na liquidação do tributo devido aos países de residência, geralmente, como mencionado, nações desenvolvidas.

Assim, apesar de o contribuinte não ter, efetivamente, pago o tributo, total ou parcialmente, o produtor de riquezas no Estado da fonte, em desenvolvimento, mantém um crédito para dedução do imposto devido ao Estado de residência.

Com isso, permite-se, no plano mundial, a neutralidade em relação ao país fonte, geralmente em desenvolvimento, e não somente aos exportadores de capital. A permissão, naturalmente, é medida desenvolvimentista, devendo ser defendida pelas nações necessitadas de, apesar de suas adversas contingências históricas, atraírem investimentos.

Ocorre, no entanto, que, como decorrência do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio – GATT, em vigor desde 1947, os Estados

desenvolvidos, ditos de economia de mercado, comprometeram-se a não conceder, entre eles ou a seus parceiros comerciais, benefícios que pudessem influenciar negócios realizados no plano mundial.

Com tal objetivo, os membros do GATT celebraram, em 1994, em plena Era da Globalização, o Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias – ASMC, regulamentando o disposto no art. XVI⁸ do GATT e criando sanções específicas aos Estados que não acatassem as normas de vedação à concessão de subsídios.

Para tanto, o ASMC, em seu artigo 1º, define como situações de subsídios sancionáveis aquelas que ocorrem quando há contribuição financeira por um governo ou órgão público, no interior do território de um Membro ou receitas públicas devidas são perdoadas ou deixam de ser recolhidas, conferindo-se, com isso, uma vantagem⁹. Por sua vez, a “Lista Ilustrativa de Subsídios à Exportação”, constante do Anexo I do ASMC, expressamente consigna, como subsídios, “isenção, remissão ou diferimento, total ou parcial, concedidos especificamente em função das exportações, de impostos diretos ou impostos sociais pagáveis por empresas industriais ou comerciais”¹⁰.

⁸ Artigo XVI: “Se uma Parte Contratante concede ou mantém uma subvenção qualquer, inclusive qualquer forma de proteção das rendas ou sustentação dos preços que tenha diretamente ou indiretamente por efeito elevar as exportações de um produto qualquer do território da referida Parte Contratante ou de reduzir as importações do mesmo no seu território, dará conhecimento, por escrito, às Partes Contratantes, não somente da importância e da natureza dessa subvenção, como dos resultados que possam ser esperados sobre as quantidades do ou dos produtos em questão por ele importados ou exportados e as circunstâncias que tornam a subvenção necessária. Em todos os casos em que fique estabelecido que uma tal subvenção causa ou ameaça causar um prejuízo sério aos interesses de outra Parte Contratante, a Parte Contratante que a concedeu examinará, quando solicitada, com a ou com as Partes Contratantes interessadas ou com as Partes Contratantes, a possibilidade de limitar a subvenção”.

⁹ Anexo 1A – Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias, da ata final que incorpora os resultados das negociações comerciais multilaterais da Rodada do Uruguai, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30, de 15 de dezembro de 1994 e promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994.

¹⁰ Item ‘e’ do Anexo I – Lista Ilustrativa de Subsídios à Exportação do anexo 1A.

Com isso, regimes preferenciais em tributação direta, a par de serem medidas de controle da dupla tributação, passaram a ser, muitas vezes, enquadrados como subsídios para fins de aplicação do ASMC, contra o que se opõe esta obra.

De fato, a nota 59 da lista ilustrativa de subsídios do ASMC reconhece que as Convenções Fiscais são fontes potenciais de subsídios, afastando essa condição apenas no tratamento dos preços de transferência, desde que atendido o princípio do *arm's length*. Diz a nota 59:

Os membros reconhecem que o diferimento poderá não constituir subsídio à exportação quando, por exemplo, são percebidos os juros adequados. Os membros reafirmam o princípio segundo o qual os preços de bens praticados em transações entre empresas exportadoras e compradores estrangeiros controlados pelas primeiras, ou ambos sob o mesmo controle, devem, para fins tributários, ser os mesmos que se praticariam entre empresas independentes umas das outras em condições de livre concorrência. Qualquer membro pode chamar a atenção de outro para práticas administrativas ou outras que contradigam esse princípio e que resultem em expressiva economia em impostos diretos aplicáveis a transações de exportação. Em tais circunstâncias, os Membros tentarão normalmente resolver suas diferenças pelas vias previstas em tratados bilaterais existentes em matéria fiscal ou por meio de outros mecanismos internacionais específicos, sem prejuízo dos direitos e das obrigações que para os Membros derivam do GATT 1994, entre os quais o direito de consulta criado no período precedente.

Propomos em face dessas considerações, um giro hermenêutico no sentido de pensar que as isenções ou créditos deferidos por um Estado Contratante em favor das pessoas tributadas por outro Estado Contratante, na aplicação de Convenções Fiscais Bilaterais, não constituem, em momento algum, benefício fiscal que possa ser caracterizado como subsídio¹¹. São, em verdade, mecanismos utilizados

¹¹ Sobre a aplicação do ASMC às Convenções Fiscais Bilaterais, ver melhor em: MCDANIEL, Paul R. *The U.S. tax treatment of foreign source income earned*

para afastar a dupla tributação, privilegiando um dos regimes tributários, do Estado de fonte dos rendimentos ou do Estado de residência de quem os auferê.

Nesse diapasão, as cláusulas de crédito fictício, *matching credit* e *tax sparing*, são instrumentos de técnica fiscal para aproximar a tributação do regime adotado pelo Estado de fonte dos rendimentos, independentemente desse regime ser o da isenção ou o da tributação reduzida. Assim, as cláusulas de crédito fictício apenas prorrogam os efeitos da exoneração concedida pelo Estado de fonte dos rendimentos¹² quando da tributação pela residência, favorecendo aqueles

in developing countries: a policy analysis. *The George Washington International Law Review*, v. 35, p. 265–295, 2003. MELOT, Nicolas. Territorial and worldwide tax systems: should France adopt the U.S. system? *Tax Management International Journal*, Washington, v. 33, n. 2, p. 84–102, 2003. STATHIS, Dionisios. Compatibility of anti-treaty shopping policies with basic international trade imperatives: relevance of fiscal equity and neutrality in the international trade regime and lessons for international tax lawyers. *Manchester International Economy Journal*, v. 1, n. 2, 2004. *Heinonline*. Disponível em: <<http://heinonline.org/>>. POZEN, David. Tax expenditures as foreign aid. *The Yale Law Journal*, v. 116, p. 869–880, 2004. ROSENBLUM, Janet. The GATT qualifier: its validity as a tax standard and its effect on DISC and DISC alternatives. *Cornell International Law Journal*, v. 16, n. 2, p. 469–501, 1983. SHEPPARD, Hale. Rethinking tax-based incentives: converting repeated defeats before the WTO into positive tax policy. *University of Texas International Law Journal*, v. 39, n. 1, p. 111–142, 2003. FELLER, Peter Buck. Mutiny Against the bounty: an examination of subsidies, border tax adjustments, and the resurgence of the countervailing duty law. *Law and Policy in International Business*, v. 1, p. 17–76, 1969. ENGEL, Keith. Tax neutrality to the left, international competitiveness to the right, stuck in the middle with subpart F. *Texas Law Review*, v. 79, n. 6, p. 1525–1607, 2001. LANG, Michael et al. *WTO and direct taxation*. The Hague: Kluwer Law International, 2005. BRAUNER, Yariv. International trade and tax agreements may be coordinated, but not reconciled. *Virginia Tax Review*, v. 25, n. 1, p. 251–311, 2005. FISCHER-ZERNIN, Justus. Gatt versus tax treaties? the basic conflicts between international taxation methods and the rules of GATT. *Journal of World Trade Law*, Haia, v. 21, n. 3. p. 39–62, 1987.

¹² O Brasil, por exemplo, não tributa dividendos de pessoas jurídicas, quaisquer que sejam elas. Tal sistemática não constitui, nos termos do ASMC, subsídios em tributação direta, por ausência da especificidade constante do seu artigo 2º. Diante de uma cláusula de *tax sparing* que atribua crédito de imposto à empresa exportadora sujeita à tributação pelo princípio da residência, não vemos como enquadrar essa situação como benefício fiscal, nem como, eventualmente, arguir referido regime como se fosse subsídio.

que, partindo de outras localidades, levam riquezas e empregos para dentro das fronteiras dos países em desenvolvimento.

Portanto, com a manutenção das cláusulas de crédito fictício nas Convenções Fiscais, pretendemos instrumentalizar os países em desenvolvimento para enfrentarem as discussões travadas no âmbito das relações de política fiscal e de comércio envolvendo a comunidade internacional. Quem sabe assim, aberta essa nova perspectiva de tratamento da matéria, possamos contribuir para o desenlace dos litígios entre países desenvolvidos e países em desenvolvimento, permitindo que debates como o descrito na Rodada Doha tenham desfecho positivo no trato das negociações multilaterais.

“ Nesta obra são debatidos os temas mais atuais e complexos da tributação tanto no cenário nacional, no controle dos chamados “gastos tributários”, mas principalmente no enfrentamento da “guerra fiscal internacional”, da “competitividade danosa”, com a chegada de diversos instrumentos de aprimoramento normativo, como as convenções para trocas automáticas de informações, o controle dos incentivos pela Organização Mundial do Comércio outras medidas.”

Heleno Taveira Torres

