

FACULDADE DE DIREITO DA
UNIVERSIDADE DE SALAMANCA



A NÃO DISCRIMINAÇÃO TRIBUTÁRIA INTERNACIONAL DO CONTRIBUINTE

Trabalho elaborado por Juracy Aparecida da Silva Santos no âmbito do programa de Doutoramento em Direitos e Garantias do Contribuinte da Faculdade de Direito da Universidade de Salamanca, sob a orientação da tutora a Senhora Professora Doutora Maria Angeles Garcia Frias e do Senhor Professor Doutor Coordenador Lorenzo Bujosa Vadell

“Fazem direito e vã severidade; leis em favor do rei se estabelecem; as em favor do povo só perecem.” *Os Lusíadas* – Camões,¹

Agradecimento

Quero agradecer a Deus, aos meus familiares, ao Sr. Coordenador Lorenzo Bujosa, à Dra. María Ángeles García Frías, pela tutoria estupenda, à Professora Maria Garcia pelo carinho ao Professor Eusébio, o qual tem a minha homenagem póstuma, por municiar-me para estudar nessa egrégia Casa, postumamente também ao professor Gerd willi Rothmmam, pelas valorosas contribuições teóricas, pelo privilégio do convívio profícuo, modelo de disciplina e distinção, ao Prof. Heleno Torres pelo acompanhamento e palavras de incentivo.

¹ numa intervenção direta na vida do seu tempo. *In*: Tópico para a leitura de: “Os Lusíadas”, de Maria Vitalina de Matos.

Resumem

Resumem

El análisis realizado del derecho tributario internacional, a través del principio de no discriminación tiene en cuenta, además de los aspectos constitucionales, las cuestiones históricas que acompañan los movimientos de los bloques económicos mundiales, y el cuestionamiento de los principios en los que se basan los modelos del Convenio para evitar la doble imposición: el MC OCDE; MC de las ONU; Modelo USA; MC del Pacto Andino. La interpretación de los Convenios para evitar la doble imposición debe realizarse aplicando los artículos 31, 32 y 33, atendiendo en particular a los criterios generales de interpretación. Debe obedecer a principio de buena fe, así como al “sentido común”, sin perder de vista “el objeto final” y al contexto, en caso de que sea necesario complementar la interpretación. En los comentarios de MCOUDE se debe prestar especial atención a la interpretación dinámica (el contenido de los comentarios se aplican directamente para la interpretación del CDI independientemente de su fecha de adopción) y la interpretación estática (que se basa en el principio general de que el sentido de la norma aplicable debería ser esencialmente aquél que los negociadores de un CDI concreto acordaron en el momento de la firma del CDI).

Tras un análisis histórico de la discriminación fiscal internacional en la Unión Europea y el Mercosur, en los Modelos de Convenio -art. 24 MC OCDE-, la economía digital exige cambios globales significativos, que hacen que la OCDE se ocupe de la nueva situación. La OCDE con el G20 redactado los Planes de Acción de - BEPS - erosión básica y cambio de ganancias y el Estándar Fiscal Internacional, el "estándar fiscal internacional" se basa sobre tres pilares: i) Transparencia, ii) Tributación justa, y iii) Medidas anti-BEPS. La tecnología cuenta con el, y el desafío es cómo regular la propiedad de los datos, y tributar sin provocar aún más discriminaciones y desigualdades.

Palabras clave: Derecho tributario, principio de no discriminación, Derecho constitucional, Modelos de la Convención para evitar la doble imposición y tecnología.

Resumo

A análise do direito tributário internacional, através do princípio da não discriminação, leva em consideração, além dos aspectos constitucionais, as questões históricas que acompanham os movimentos dos blocos econômicos mundiais e o questionamento dos princípios sobre os Modelos da Convenção para evitar a dupla tributação: o MC da OCDE; MC da ONU; Modelo dos EUA; MC do Pacto Andino. A interpretação das convenções para evitar a dupla tributação deve ser realizada mediante a aplicação dos artigos 31, 32 e 33, prestando especial atenção aos critérios gerais de interpretação. Deve obedecer ao princípio da boa fé, bem como ao "senso comum", sem perder de vista o "objeto final" e o contexto, caso seja necessário complementar a interpretação. Nos comentários do MCOUDE, atenção especial deve ser dada à interpretação dinâmica (o conteúdo dos comentários se aplica diretamente à interpretação CDI, independentemente de sua data de adoção) e à interpretação estática (que se baseia no princípio geral de que o significado da regra aplicável deve ser essencialmente o que os negociadores de um CDI específico concordaram ao assinar o CDI).

Após uma análise histórica da discriminação tributária internacional na União Europeia e no Mercosul, na Convenção Modelo - arte. 24 MC OCDE -, a economia digital exige mudanças globais significativas, o que faz com que a OCDE lide com a nova situação. A OCDE com o G20 elaborou os Planos de Ação do BEPS - erosão básica e troca de lucros e o Padrão Fiscal

Internacional, o "padrão fiscal internacional" é baseado em três pilares: i) Transparência, ii) Tributação Justa e iii) Medidas anti-BEPS. A tecnologia conta, e o desafio é como regular a propriedade dos dados e pagar impostos sem causar ainda mais discriminação e desigualdade. Palavras-chave: Direito Tributário, princípio da não discriminação, Direito Constitucional, Modelos da Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Tecnologia.

Abstract

The analysis of international tax law, through the principle of non-discrimination, takes into account, in addition to constitutional aspects, the historical issues that accompany the movements of the world economic blocs, and the questioning of the principles on which the Models of the Convention to avoid double taxation: the OECD MC; MC of the UN; USA model; MC of the Andean Pact. The interpretation of the Conventions to avoid double taxation must be carried out by applying Articles 31, 32 and 33, paying particular attention to the general criteria of interpretation. It must obey the principle of good faith, as well as "common sense", without losing sight of "the final object" and the context, in case it is necessary to complement the interpretation. In MCOCD comments, particular attention should be paid to dynamic interpretation (the content of the comments apply directly to CDI interpretation regardless of its adoption date) and static interpretation (which is based on the general principle that the meaning of the applicable rule should be essentially that which the negotiators of a specific CDI agreed upon when signing the CDI).

After a historical analysis of international tax discrimination in the European Union and Mercosur, in the Model Convention -art. 24 MC OECD-, the digital economy requires significant global changes, which make the OECD deal with the new situation. The OECD with the G20 drafted the Action Plans of - BEPS - basic erosion and exchange of earnings and the International Fiscal Standard, the "international fiscal standard" is based on three pillars: i) Transparency, ii) Fair Taxation, and iii) Anti-BEPS measures. Technology it's there, and the challenge is how to regulate data ownership, and pay taxes without causing even more discrimination.

Keywords: Tax Law, principle of non-discrimination, Constitutional Law, Models of the Convention to avoid Double Taxation, and Technology.

ÍNDICE

| | |
|---|----|
| <i>INTRODUÇÃO</i> | 11 |
| <i>CAPÍTULO 1 – A GARANTIA DA NÃO DISCRIMINAÇÃO FISCAL EM GERAL</i> | 14 |
| <i>1.1-O PROBLEMA EM GERAL: A TUTELA DO CONTRIBUINTE NO DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL, O DIREITO À SEGURANÇA JURÍDICA, O DIREITO À JUSTIÇA E À NÃO DISCRIMINAÇÃO</i> | 14 |
| <i>1.2- PANORÂMICA GERAL DA NÃO DISCRIMINAÇÃO FISCAL INTERNACIONAL E SUA IMPORTÂNCIA</i> | 25 |
| 1.2.1. <i>A cláusula da nação mais favorecida</i> | 26 |
| 1.2.2. <i>A DISCRIMINAÇÃO FISCAL DIRETA E O CDT</i> | 33 |
| <i>1.3- GARANTIA, DIREITO E NÃO DISCRIMINAÇÃO FISCAL</i> | 37 |
| <i>1.4- A NÃO DISCRIMINAÇÃO FISCAL E OS DIREITOS HUMANOS</i> | 48 |
| <i>1.5- PRINCÍPIOS GERAIS QUE GARANTEM DIREITOS E A UE</i> | 54 |
| <i>1.6- PRINCÍPIO DA IGUALDADE</i> | 60 |
| <i>1.7- DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL E O PRECEITO DA NÃO DISCRIMINAÇÃO FISCAL</i> | 67 |
| <i>RESUMO CONCLUSIVO</i> | 74 |
| | |
| <i>CAPÍTULO 2 – O DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL E A NÃO DISCRIMINAÇÃO FISCAL</i> | 76 |
| <i>2.1- A NÃO DISCRIMINAÇÃO FISCAL NOS MODELOS DE CONVÊNIO INTERNACIONAL DE DUPLA TRIBUTAÇÃO – ASPECTOS GERAIS</i> | 76 |
| <i>2.2- A PROIBIÇÃO DE DISCRIMINAÇÃO FISCAL PREVISTA NO ARTIGO 24 DO MCOCDE</i> | 81 |
| <i>2.3- NÃO DISCRIMINAÇÃO FISCAL EM RAZÃO DA NACIONALIDADE</i> | 83 |
| <i>2.4- NÃO DISCRIMINAÇÃO FISCAL DOS APATRIDAS</i> | 90 |
| <i>2.5- NÃO DISCRIMINAÇÃO FISCAL DO ESTABELECIMENTO PERMANENTE</i> | 93 |

| | |
|---|------------|
| 2.6- A CLÁUSULA DE DETUTIBILIDADE DOS PAGAMENTOS A NÃO RESIDENTES | 116 |
| 2.7- NÃO DISCRIMINAÇÃO FISCAL DAS EMPRESAS PARTICIPADAS OU CONTROLADAS POR NÃO RESIDENTES | 126 |
| 2.8- ÂMBITO DE APLICAÇÃO DA NÃO DISCRIMINAÇÃO FISCAL. | 135 |
| 2.9- A NÃO DISCRIMINAÇÃO FISCAL E AS QUESTÕES INTERPRETATIVAS DOS DIFERENTES MODELOS DE CONVÊNIOS DE DUPLA TRIBUTAÇÃO | 138 |
| RESUMO CONCLUSIVO | 146 |
| CAPÍTULO 3 – A NÃO DISCRIMINAÇÃO FISCAL NA EUROPA E NO MERCOSUL | 150 |
| 3.1- O DIREITO À NÃO DISCRIMINAÇÃO FISCAL NA CONSTRUÇÃO DA UNIÃO EUROPÉIA | 150 |
| 3.2- A UNIÃO EUROPÉIA E A NÃO DISCRIMINAÇÃO FISCAL DIRECTA E INDIRECTA DO CONTRIBUINTE. | 157 |
| 3.3- O PAPEL DO TJUE NA AFIRMAÇÃO DAS GARANTIAS DO CONTRIBUINTE | 171 |
| a)Não Discriminação Indireta e a Liberdade de circulação | 182 |
| b)Não Discriminação Direta | 186 |
| b)1.Liberdade de Prestação de serviço | 186 |
| b)2.Liberdade de Circulação de Capitais | 189 |
| b)3.Liberdade de Estabelecimento | 200 |
| 3.4- O MERCOSUL E O CONTRIBUINTE | 200 |
| 3.5- A NECESSIDADE DE ALTERAR AS CONSTITUIÇÕES DOS PAÍSES DO MERCOSUL | 208 |
| 3.6- RESOLUÇÃO DE LIDES E CONTROVÉRSIAS TRIBUTÁRIAS INTERNACIONAIS | 221 |
| 3.7-PROCEDIMENTO AMISTOSO | 231 |
| 3.8- A DENUNCIA DO CDT E A NÃO DISCRIMINAÇÃO FISCAL | 237 |
| 3.9- HARMONIZAÇÃO DA FISCALIDADE INTERNACIONAL | 240 |
| RESUMO CONCLUSIVO | 252 |

| | |
|--|-----|
| CAPÍTULO 4 – A NÃO DISCRIMINAÇÃO FISCAL NO BRASIL E AS EXIGENCIAS DA OCDE | 254 |
| 4.1- DESAFIOS BRASILEIROS PARA ATENDER AS EXIGENCIAS DA OCDE | 255 |
| 4.1.1 – <i>A discriminação aos países terceiros na União Européia</i> | 256 |
| 4.1.2 - <i>A tributação em bases universais, incidência sobre os lucros não distribuídos por empresas vinculadas no exterior e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido</i> | 258 |
| 4.2- BEPS MUDANÇAS INEVITÁVEIS | 274 |
| 4.2.1- <i>BEPS e o ingresso do Brasil na OCDE</i> | 274 |
| 4.3- PERSPECTIVAS GLOBAIS E BRASILEIRAS | 292 |
| 4.3.1 - <i>a juridicidade de margens pré-determinadas de lucro no controle dos preços de transferência</i> | 300 |
| 4.3.2 - <i>O Princípio do Arm's leght já consta na legislação brasileira</i> | 302 |
| 4.3.3 – <i>Da desconsideração pela Administração de atos e negócios jurídicos e os paraísos fiscais</i> | 320 |
| 4.3.4 – <i>Algoritmo</i> | 337 |
| 4.3.4.1 - <i>Utilização da Inteligência Artificial</i> | 342 |
| 4.4 - NÃO DISCRIMINAÇÃO DO ESTABELECIMENTO PERMANENTE E DAS EMPRESAS PARTICIPADAS POR NÃO RESIDENTES | 347 |
| 4.4.1 - <i>A dimensão transfronteiriça da não discriminação</i> | 352 |
| 4.4.2 - <i>A diferença de tratamento tributário</i> | 353 |
| 4.4.3 – <i>Atual Conceito de Estabelecimento Permanente</i> | 360 |
| RESUMO CONCLUSIVO | 364 |
| | |
| CONCLUSÃO | 366 |
| ANEXO | 376 |
| REFERÊNCIAS BIBLIOGRAFICAS | 384 |
| JURISPRUDÊNCIA | 410 |

INDICAÇÕES DE LEITURA

1. As referências completas das obras encontram-se no índice bibliográfico, o qual é organizado alfabeticamente, por referência ao último apelido de cada autor (excepto no caso dos autores espanhóis, para os quais é utilizado o penúltimo apelido).
2. Do índice bibliográfico constam, relativamente aos livros – e sempre que disponíveis – os seguintes dados: nomes do(s) autor(es), título da obra, edição (apenas no caso de não se tratar da primeira), local, editora, e ano de edição. Relativamente aos artigos de revistas, constam – sempre que disponíveis – os seguintes elementos: nome do(s) autor(es), título do artigo, nome da revista, bem como o respectivo número, mês e ano de referência.
3. Quando referimos mais de uma obra do mesmo autor, a apresentação no índice bibliográfico é feita por ordem cronológica, começando pela mais antiga.
4. Tratando-se de uma obra coletiva, as referências integrais encontram-se no índice bibliográfico no local destinado ao primeiro dos autores.
5. Numa mesma nota de rodapé, se outro critério não for especificamente apresentado, as referências bibliográficas são ordenadas cronologicamente, começando pela mais antiga. Dentro do mesmo ano, a ordem é alfabética, tomando por referência o último apelido do autor.

Principais Siglas e Abreviaturas utilizadas:

| | |
|----------|--|
| ALALC | - Associação Latino Americana de Livre Comércio |
| AAVV | - Autores Vários |
| BEPS | - Base Erosion and Profit Shitng |
| CCA | - Cost Contribution Arrangements |
| CDT | - Convênio para evitar a Dupla Tributação |
| CECA | - Comunidade Européia do Carvão e do Aço |
| CEE | - Comunidade Econômica Européia |
| CEEA | - Comunidade Européia de Energia Atômica |
| CE | - Constituição Européia |
| CF | - Constituição Federal Brasileira |
| CFA | - Comitê de Assuntos Fiscais |
| CPIJ | - Corte Permanente Internacional de Justiça |
| CRP | - Constituição da República Portuguesa |
| CTN | - Código Tributário Nacional |
| CVDT | - Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados |
| ECHR | - European Convention on the Protection of Human Rigts |
| EM | - Estado(s) membro(s) |
| EP | - Estabelecimento(s) permanente(s) |
| EURATOM | - Comunidade Européia de Energia Atômica |
| FATCA | - Foreign Account Tax Compliance Act |
| FMI | - Fundo Monetário Internacional |
| IFA | - international Fiscal Association |
| GATT | - General Agreement on tariffs and trade - Acordo Geral sobre tarifa alfandegaria e comércio |
| ICCPR | - Convênio Internacional de Direitos Políticos e Civis de Direito |
| LGT | - Lei Geral Tributária |
| Mercosul | - Mercado Comum do Sul |
| MC | - Modelo de Convênio |
| MC OCDE | - Modelo de Convênio da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico |

| | |
|--------|---|
| MC ONU | - Modelo de Convênio da Organização das Nações Unidas |
| MC EUA | - Modelo de Convênio dos Estados Unidos |
| OMC | - Organização Mundial do Comércio |
| OCDE | - Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico |
| STF | - Supremo Tribunal Federal |
| TA | - Tratado de Amsterdan |
| TCE | - Tratado da Comunidade Européia |
| TEDH | - Tratado Europeu de Direitos Humanos |
| TFDE | - Task Force on de Digital Economy |
| TIEAs | - Tax Information Exchange Agreements |
| T I J | - Tribunal Internacional de Justiça |
| TJCE | - Tribunal de Justiça da Comunidade Européia |
| TUE | - Tratado da União Européia |

INTRODUÇÃO

Esta tese doutoral se destina a tratar da Não Discriminação Tributária Internacional dos Contribuintes. Ao acompanhar a evolução dos tempos, os novos conhecimentos e a integração mundial, tem-se assistido a, cada dia mais, as pessoas saírem dos seus países de origem para trabalhar e ou expandir/desenvolver seus negócios em outro país, num processo de integração econômica influenciado pelo enquadramento fiscal das transações e investimentos. O objeto do problema que se pranteia quando, ao estudarmos o direito à segurança jurídica, o direito à justiça e o direito à não discriminação dessas pessoas, percebemos que algumas delas são vítimas, no mais das vezes, de discriminação fiscal, e se vêem sem saber quais os mecanismos para resolver esse incidente internacional. Isso vem a justificar a investigação mais apurada da não discriminação fiscal no âmbito internacional.

Como plano de análise no capítulo primeiro, através de um cuidadoso levantamento das teorias dos grandes mestres da doutrina, vem trazer o conhecimento do fenômeno e verificar se a garantia da não discriminação fiscal internacional nos modelos de convênios para evitar a dupla tributação em geral vem a ser um direito ou um princípio legalmente inscrito também nas Constituições ou, antes, um direito ou princípio de origem consuetudinária.

No segundo capítulo, analisa-se este fenômeno na prática, tendo em atenção desde logo a forma como é consagrada a não discriminação na lei ou na norma, quer na Europa quer nas Américas, em especial com base no Modelo de Convênio da OCDE, mas, também perante a lei e perante a norma, sempre tendo em conta, dentro das diversas realidades na nova ordem mundial, a atuação dos órgãos encarregados de aplicar a norma, assim como sua postura diante do problema.

No Terceiro capítulo além de constatar-se historicamente como se desenvolveu esta realidade com as formas de se resolver os conflitos nas jurisdições analisadas até a atual conjuntura na Europa e no Mercosul as disposições da não discriminação no modelo OCDE,

se desdobra com o Quarto Capítulo e a economia digital (disruptiva), que na análise desses desafios de adequação dos países em especial do Brasil com a sua participação no G-20, para elaborar o documento do BEPS, e a atuação da OCDE para admitir novo membro e evitar a erosão fiscal, com esses dados particularizar cada um dos pressupostos da não discriminação fiscal internacional, de modo a se ter elementos para uma análise do todo, da qual decorrem conclusões e eventuais sugestões para solução do problema.

É importantíssimo tratar agora dessa questão, pois os países começam a sentir dificuldade de arrecadar seus tributos e dependendo da forma desesperada para aumentar a arrecadação podem trazer, dentre outras coisas, discriminação e dupla tributação. Face às fontes do direito tributário internacional, tratados, convenções, convênios bilaterais e multilaterais, leis ou normas consuetudinárias, doutrina e jurisprudência, considerando o direito internacional público e outros ramos com os quais aquele direito se relaciona, analisam-se as perspectivas das soluções para o problema, tomando como ponto de referência, em primeiro plano, uma reflexão que toma como ponto de partida, em termos gerais, a situação atual relativamente à tutela da não discriminação do contribuinte, e o que se pode melhorar no direito tributário internacional, neste processo de globalização que intensificou a integração e a cooperação regional, na União Européia, na América, na Ásia e África. Tomar o caso da União européia e do Mercosul em evidência, como exemplo, é de suma importância, posto que há que se comparar com a experiência de um bloco econômico menos desenvolvido e com outras realidades em especial a realidade brasileira – percursos que serão essenciais para se conhecer os muitos aspectos da questão em tela.

O objeto deste trabalho é traçar diretrizes sobre a tutela da garantia à não discriminação fiscal, partindo do pressuposto que constitucionalmente: “Considera-se que existe discriminação direta sempre que uma pessoa seja sujeita a tratamento menos favorável do que aquele que é, tenha sido, ou venha a ser dado a outra pessoa em situação comparável. E o conceito de discriminação indireta: Considera-se que existe discriminação indireta, sempre que uma disposição, critério ou prática aparentemente neutro seja suscetível de colocar uma pessoa, por motivo de um fator de discriminação, numa posição de desvantagem comparativamente com

outras, a não ser que essa disposição, critério ou prática seja objetivamente justificado por um fim legítimo e que os meios para o alcançar sejam adequados e necessários.”

Parte se desse pressuposto, como se os dois conceitos fosse um que da origem a uma outra dicotomia e considera-se sendo que a discriminação fiscal direta se refere a discriminação nos impostos diretos, e a discriminação fiscal indireta se refere à discriminação nos impostos indiretos do contribuinte, para se constatar da sua existência (ou não) como direito a ser garantido. Diante de uma realidade conjuntural que traz consigo a sua história, devem ser analisadas as possibilidades de soluções para melhorar o sistema que garanta o direito da não discriminação tributária internacional. Essa é uma exigência da nova ordem mundial, tanto numa perspectiva global, quanto numa perspectiva regional, como a experiência do Mercosul e da União Européia em especial atenção, para se analisar os pressupostos da não discriminação no seu particular. Ter-se-á em conta, naturalmente, ao longo do trabalho, a realidade dinâmica e sempre nova que se descortina com as propostas de solução do problema e terminando de explicar às estruturas a tese é finalizada com as conclusões.

CAPÍTULO 1 – A GARANTIA DA NÃO DISCRIMINAÇÃO FISCAL

1.1-O PROBLEMA DO CONTRIBUINTE NO DIREITO TRIBUTÁRIO, O DIREITO À SEGURANÇA JURÍDICA, O DIREITO À JUSTIÇA E À NÃO DISCRIMINAÇÃO

1. Linhas gerais

O princípio da não discriminação é um dos aspectos mais relevantes do direito tributário internacional², com relação aos direitos fundamentais do contribuinte.

A não discriminação tributaria tem urgência em ser mais e mais eficazmente uma manifestação do princípio da igualdade e, portanto não pode se considerá-la uma utopia, para ser um princípio que as constituições preconizam e determinam que o Estado promova como tarefa fundamental. A não discriminação tributaria não é sequer uma opção que uma maioria legislativa de conjuntura possa seguir e que outra possa rejeitar: é uma inerência do regime democrático. A não discriminação não é uma questão de opinião de que se possam desinteressar os Estados de Direito: porque manifestação da dignidade da pessoa humana.

A primeira questão neste contexto é a da sua relação com o direito a segurança jurídica, em que César García Novoa³ traz o conceito de segurança jurídica em relação ao ordenamento

² SÁINZ DE BUJANDA, F., *Estudios de Derecho y Hacienda*. Vol. 1. Madrid, Ministerio de Economía y Hacienda, 1987, p. 470, definiu o direito internacional tributário como sendo um ramo do direito internacional, qualificando a natureza tributária da relação entre estados. A nomenclatura mais recente e apropriada, surgida em função da sua especificidade no tocante à existência de convênios que visam a evitar a dupla tributação, nos quais se tutela a não discriminação fiscal, opta pela designação como direito tributário internacional - conforme vários autores, entre os quais, ver, por todos, GARCÍA FRÍAS, María Ángeles, “La necesaria armonización de la tributación de las personas físicas no residentes a la luz de la jurisprudencia del TJCE” in revista de Derecho Financeiro y de Hacienda Pública Vol. XLVI, nº 242 p.10; VOGEL, Klaus. *On double taxation conventions*. 3ª ed., London, Kluwer Law, 1997, p. 71 ss; UCKMAR, Victor. *Curso de Derecho Tributário Internacional*. Bogotá – Colômbia, Editora Temis S. A. Tomo I, 2003, p. 1.

³ César García Novoa, El principio de seguridad jurídica en materia tributaria, Marcial Pons, 2000, p. 103. también: La defensa de los derechos fundamentales: Tribunal Constitucional y Poder Judicial: Actas de las XV Jc de la Asociación de Letrados del Tribunal Constitucional Espanhol, Ed. Centro de Estudios Polit Constitucionales, 2011. Cabañas García, Juan Carlos, El derecho a la igualdad en la aplicación judicial de l Aranzadi, Thonson Reuters, 2009. Zamora Valdez, Carlos, Declaración Universal de los Derechos Hum: alternativas al multiculturalismo, 70º ANIVERSARIO DE LA DECLARACIÓN UNIVERSAL DE DERE HUMANOS La Protección Internacional de los Derechos Humanos en cuestión, Valencia, 2018. Motenilla Rod José Maria, Los Sistemas para La Proteccion Internacional de los Derechos Humanos, temas Constitucionales, 8 de Publicaciones del Ministério de Justicia, 1986. Morillo, Joaquín García, La protección judicial de los de fundamentales, Tirant lo Blanch, 1994.

jurídico tributário com maestria e as manifestações da segurança jurídica no ordenamento tributário, em especial no ordenamento espanhol e o direito a justiça. Com efeito, tem-se, nas Constituições, Convenções e Tratados, que os direitos fundamentais do contribuinte se constituem do direito à segurança jurídica, do direito à justiça tributária e do direito à não discriminação, que são garantias dos contribuintes, sejam essas garantias pelos meios impugnatórios, sejam por outros meios jurisdicionais ou arbitrais, ainda que antes se tenham os princípios gerais que servem de critério norteador no sistema fiscal para a situação legal do contribuinte.

Verifica-se, neste momento, que existem muitas pessoas trabalhando fora do seu país, como também uma quantidade muito grande de empresas com estabelecimentos fora do seu país. Essa situação toma novas proporções com a atual abertura de mercado e com a globalização; todas estas pessoas bem como os titulares das empresas são contribuintes que às vezes carecem de garantias e outras vezes possuem garantias equiparadas aos dos residentes. Por outro lado a justiça e a arrecadação dos impostos, numa constatação em análise do sistema, ficam cada vez mais sem mecanismos de controle. Mesmo criando leis, assim como reformas, a justiça e a eficácia carecem de abordar mudanças na administração fiscal e nas informações.

Verifica-se que não é o bastante o que se tem hoje. É premente que todos os países, diante da nova ordem mundial, tenham a percepção de que falta algo mais. Cada vez mais, no mundo globalizado, com a atual abertura, ao exercerem suas atividades, as pessoas se vêem diante de uma situação tributária injusta, discriminadas na sua relação com o fisco e até duplamente tributados nas suas rendas, por exemplo. Sendo o Direito dinâmico, e estando em constante mutação, por lógica constata-se que o Direito Tributário está também em transição no mundo, devendo adaptar-se às novas necessidades.

Matia Portilla, Francisco Javier, La Protección de los Derechos Fundamentales en la Unión Europea, Civitas, Thonson Company *Civitas*, Madrid, 1986. Campo, Javier Jimenez, Derechos Fundamentales concepto y garantias, editorial Trotta, 2000. Lopes Pina, Antonio La garantia Constitucional de los derechos fundamentales alemania, Espanha Francia e Itália serviço de publicacionaes facultad de derecho universidade complutense Madrid, Madrid civitas, 1991. González Beilfuss, Markus, Tribunal Constitucional y reparación de la discriminación normativa *Editorial: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales*, 2000. González Beilfuss, Markus, Leyes Políticas del Estado, ed. 37ª, Alberti Rovira, Enoch, Pamplona, España: 2019. Lopes Pina, Antonio La garantia Constitucional de los derechos fundamentales alemania, Espanha Francia e Itália serviço de publicacionaes facultad de derecho universidade complutense Madrid, Madrid civitas, 1991, p.304 González Beilfuss, Markus, Tribunal Constitucional y reparación de la discriminación normativa *Editorial: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales*, 2000

Nessa transição vale pontuar o momento de negociações entre Estados que se verifica hoje. Vislumbram-se possibilidades contextuais, dentre elas, a da montagem e a dos estabelecimentos de “contratos” /convênios internacionais. Para isso, há que se ter uma maior abertura, por parte dos países, para a celebração de convênios para evitar a dupla tributação, mesmo que o interesse mediato seja a cooperação para evitar a fraude fiscal, elisão e planejamento fiscal abusivo - enfim, a fuga de arrecadação fiscal dos cofres públicos.

Esta tendência já não é de hoje. Em 21 de Junho de 1899, foi celebrado o primeiro convênio de dupla tributação entre a Prússia e o Império Austro – húngaro. Isso se deveu à estreita relação que esses governos mantinham. Mas, até hoje, a necessidade dessa boa relação entre os países é grande. Importante será ter essa consciência, mas, também, a de que os governantes estejam abertos e seguros de que há possibilidade de se compatibilizar necessidades ao se assegurar o bem comum. Como uma fórmula matemática a resposta é uma só. Mas, como não é de hoje esse tema, a preocupação começa a aumentar à medida que há uma maior abertura de mercado.

Foi em 1921 que um primeiro comitê de quatro economistas *experts* se formou para a elaboração de um modelo de convênios de dupla tributação, para servir de referência a qualquer país interessado em iniciar negociações nesse sentido. Esse estudo sobre os problemas de dupla tributação foi promovido/desenvolvido pela Sociedade das Nações, atualmente ONU - Organização das Nações Unidas, e teve tamanha importância que até hoje os modelos seguem a mesma articulação. Existem alguns modelos de convênio para evitar a dupla tributação. Até por conta de suas outras novas finalidades, ganha o nome de Modelo de Convênio Fiscal sobre a Renda e sobre o Patrimônio - pois a partir dos primeiros convênios passou-se a observar que havia casos em que alguns se valiam do convênio para deixar de pagar imposto num e noutro país.

A partir daí, muitas foram as iniciativas de modelos de convênio. Mesmo tendo uma numeração articulada muito semelhante em seus pontos relevantes, encontramos algumas diferenças substanciais em seus conteúdos. Cito os mais importantes:

- O Modelo Grupo Andino, por constar o recolhimento na fonte.
- O Modelo de Convênio dos USA (Estados Unidos da América), o qual, por ser de um país desenvolvido, utiliza-se de regras incompatíveis com os países em desenvolvimento e subdesenvolvidos, estabelecendo o critério de que todos os nacionais, empresas ou pessoas

físicas têm que recolher, nos Estados Unidos, a sua renda, se tenha sido obtido em seu país ou em outro. Isso vem a contrapor-se ao interesse dos países pobres de cobrar imposto de renda das empresas norte americanas que venham a se estabelecer nesses países, sendo em sua maioria multinacionais.

- O Modelo de Convênio da ONU (Organização das Nações Unidas), que contém regras que suprem as necessidades dos países em desenvolvimento e subdesenvolvidos; um exemplo é a questão da tributação na fonte.

- O Modelo de Convênio da OCDE (Organização para a Cooperação do Desenvolvimento Econômico), o qual funciona como uma espécie de código tributário internacional que também depende de uma interpretação que tem valor fundamental, posto que os modelos de convênio não sejam diretamente aplicáveis. O MC OCDE será usado como base para esse trabalho por ser o mais adotado e plausível.

Para se ter uma visão geral de como o MC OCDE se organiza e/ou se classifica, Maria Angeles⁴ mostra a estrutura de modelo OCDE é muito semelhante a dos demais modelos⁵

Esses modelos sempre tiveram uma finalidade. Como praticamente o próprio nome já diz, a finalidade dos modelos seria a eliminação da dupla tributação econômica, “resultado da aplicação do imposto similar em dois ou mais países a um mesmo contribuinte a respeito da mesma matéria tributável e pelo mesmo período de tempo”⁶. Hoje, porém, temos duas categorias de finalidades, e os modelos visam a atingir os primeiros e os segundos fins.

⁴ Classificação adaptada a partir de GARCÍA FRÍAS, María Ángeles, “La necesaria armonización de la tributación de las personas físicas no residentes a la luz de la jurisprudencia del TJCE” *in* revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública Vol. XLVI, nº 242 p.10.

⁵ I Cláusula sobre o objeto e âmbito de aplicação: âmbito objetivo: artigo 2º - Impostos compreendidos - âmbito subjetivo: artigo 1º - Pessoas compreendidas – âmbito espacial: artigo 29º - Extensão territorial; artigo 30º - Entrada em vigor; artigo 31º - Denúncia. II Cláusulas definidoras: artigo 3º - Definições Gerais; artigo 4º - Residentes; artigo 5º - Estabelecimento permanente; artigo 6º (2) - Propriedade imobiliária. III Cláusulas substantivas I: categorias de rendas, patrimônio e repartição do poder tributário das mesmas; artigo 6º. Rendas imobiliárias; artigo 7º - Benefícios empresariais; artigo 8º - Navegação marítima, interior e aérea; artigo 9º - Empresas associadas; artigo 10º Dividendos; artigo 11º - Juros; artigo 12º - regras; artigo 13º - Ganhos de capital. Cláusulas substantivas II: artigo 15º - Rendas de Trabalho dependente; artigo 16º - Participações em conselhos; artigo 17º - Artistas e Desportistas; artigo 18º - Pensões; artigo 19º - Funções Públicas; artigo 20º - Estudantes; artigo 21º - Outras rendas; artigo 22º - Patrimônio. IV Cláusulas de eliminação da dupla tributação: Métodos para evitar a dupla tributação, artigo 23º a.) - Método de isenção; artigo 23º b.) - Método de imputação; artigo 25º - Procedimento amistoso. V Cláusulas anti evasão: artigo 9º - Empresas associadas; artigo 26º - Intercambio de informações; artigo 27º - Assistência mútua. VI Outros: artigo 28º - Agentes diplomático e funcionários consulares: artigo 24º - não discriminação

⁶ CALDERÓN CARRERO, José Manuel y MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo, *Imposición directa y no discriminación Comunitaria*, Madrid, Editorial de Derecho Reunida SA., 2002. *Comentarios a los convenios de doble*

A versão atual do Modelo dos Estados Unidos data de 1966 (*United States Model Income Taxation Convention of September 20, 1996*), em substituição do Modelo de 1981, que deixou de vigorar em 1992. O objetivo do Modelo UE é servir de base às negociações de tratados fiscais com os Estados Unidos, adequando os às políticas e legislação interna dos EUA. Contrariamente ao que acontece nos modelos OCDE e Nações Unidas, o Modelo da UE não prevê o método de isenção, admitindo apenas o método do crédito de imposto, como forma de evitar a dupla tributação⁷.

Como primeiros fins, temos: a repartição de competências; a luta contra a evasão e a fraude; a colaboração entre administradores, com intercâmbio de informações e assistência.

Como segundos fins, temos: grau aceitável de justiça, atingir as operações transfronteiriças, evitar a tributação discriminatória, conseguir certa harmonização das legislações nacionais, segurança jurídica e certeza, que são imprescindíveis para as pessoas se estabelecerem com regras claras. As normas devem ser precisas, conhecidas e estáveis para que as exigências de segurança sejam preenchidas⁸.

De uma maneira ou de outra, todos esses fins têm uma relação com o princípio da não discriminação que ganhou lugar no artigo 24º dos modelos de convênio. A não discriminação, porém, não constitui princípio de Direito Internacional consuetudinário, nem um princípio geral de Direito Internacional⁹. “Para que tenhamos direito, importa, ainda, que a normativa tenha jurisdição; que além da sua característica de intencionalidade, ou de uma específica possibilidade, se possa reconhecer histórico-socialmente vinculante e, portanto, dimensão

imposición, Nota ao Artigo 24º *La Clausula de non discriminación Comentando sobre vigencia de principio no plano Internacional e suas distintas manifestações* e SANTA BÁRBARA RUPÉREZ, Jesús, (...) 2001, especialmente capítulo I: *La Clausula de no discriminación*.

⁷ MACHADO, Jónatas E. M.e COSTA, Paulo Nogueira da, Curso de Direito Tributário, 2.ª edição, Coimbra Editora, 2012, pp. 128 e ss, sobre os métodos para eliminar a dupla tributação.

⁸ CAMPOS, Diogo Leite de e Mônica H. N. Leite de Campos, *Direito Tributário*, 2ª. ed., Coimbra, Almedina, 2000, p. 227.

⁹ CALDERÓN CARRERO, José Manuel y MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo, *Imposición directa y no discriminación Comunitaria*. Madrid, Editorial de Derecho Reunida SA., 2002. *Comentarios a los convenios de doble imposición*. Artigo 24º *La Cláusula de non discriminación Comentando sobre vigencia de principio no plano Internacional e suas distintas manifestações* (SANTA BÁRBARA RUPÉREZ, Jesús, 2001, especialmente capítulo I: *La Cláusula de non discriminación*).

determinante da prática social. Só a determinação e vinculação práticas transformam a jurisdição em direito”¹⁰.

A correta análise e resolução desse problema pressupõem, ainda, o prévio esclarecimento da questão dos direitos fundamentais do contribuinte. Para isso se trata especificamente do direito à segurança, do direito à justiça e do direito à não discriminação. Sistematiza-se o que ocorre na União Europeia e no Mercosul no âmbito regional e no âmbito local, mais especificamente em Portugal e no Brasil.

O direito à segurança tem reconhecimento nos direitos naturais e imprescritíveis do homem, expressos na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão¹¹, feita em 1789, e que foi concretizada posteriormente¹². Há lógica, portanto, conectar este estudo com o nascimento do Estado Liberal de Direito¹³ e com os princípios filosóficos e políticos que ditam a concepção de Estado¹⁴. Interessa destacar, do ponto de vista jurídico, o relevante papel que se concede à lei – enquanto concepção de vontade geral e enquanto razão ordenadora – como instrumento-garante de um trato igual para todos perante a lei (objetivo), frente a freqüentes arbitrariedades e abusos. O que equivale a afirmar a importância da lei como veículo gerador de certeza – que é o aspecto positivo do princípio da segurança jurídica – e o papel da lei como mecanismo de defesa frente às possíveis arbitrariedades dos órgãos do Estado – aspecto negativo do princípio da segurança jurídica. Daqui se infere a íntima relação existente entre os princípios da legalidade e da segurança jurídica¹⁵. Para o professor Diogo Leite de Campos, “as garantias estão previstas nas normas (obrigacionais, procedimentais ou processuais) que visem assegurar a certeza e a segurança da relação jurídica tributária e a defesa do contribuinte perante ilegalidades da Administração. Estão aqui incluídos prazos, meios procedimentais de defesa (reclamações, por exemplo), ação de impugnação, etc.”¹⁶. Transporte-se isso, à necessidade da lei interna de um Estado se subordinar aos convênios e

¹⁰ Id., *Ibidem*.

¹¹ Para o direito tributário interessa o homem e cidadão económico.

¹² SÁINZ DE BUJANDA, Fernando, *Estudios de Derecho y Hacienda*. Vol. 1. Madrid, Ministerio de Economía y Hacienda, 1987, p. 276.

¹³ Movimento surgido no século XVIII, a partir do pensamento Iluminista, mitigando a atuação do Estado.

¹⁴ Constantes nas Constituições.

¹⁵ L. LEGAZ, “El Derecho, la justicia y la seguridad”, in *Humanismo, Estado y Derecho*, Barcelona, 1960; e do mesmo autor: *Filosofia do Direito*, Barcelona, 1963, p. 583.

¹⁶ CAMPOS, Diogo Leite de, *Direito Tributário*, 2ª ed., Coimbra, Almedina, 2000, p. 84.

tratados internacionais, a partir de um pacto internacional que considere a não discriminação fiscal; a legislação nacional deverá observar, então, os preceitos desta proibição.

Nas palavras de Sáinz de Bujanda, já escritas há aproximadamente quarenta anos, mas muito atuais, podemos sintetizar: “A segurança, nas suas duas manifestações – certificar o Direito e eliminar a arbitrariedade – tem que considerar indubitavelmente a função da legalidade e da justiça. Esta última e a segurança são valores que se fundamentam mutuamente e que, por sua vez, necessitam da legalidade para se articularem de modo eficaz”¹⁷. Já nos referimos à idéia de certeza e à de interdição da arbitrariedade, considerada como aspecto normativo e aplicativo, jogando-se em ambos os casos com o princípio da hierarquia normativa.

Pode dizer-se que é a certeza do Direito e a interdição da arbitrariedade, como aspectos ou manifestações do princípio da segurança jurídica, César García Novoa¹⁸ faz uma proclamação retórica da segurança jurídica como *Canon* de controle da constitucionalidade e das normas tributárias que podem traduzir-se em um direito de certeza do contribuinte quando necessita das vias de defesa. Sendo derivado do Estado de Direito e sua configuração constitucional como princípio. Conceitua a segurança jurídica, analisando sua derivação da

¹⁷ SÁINZ DE BUJANDA, Fernando, “Reflexiones sobre un sistema de Derecho tributario español”, in *Hacienda y Derecho*, III. Madrid, 1963, p. 330.

¹⁸ García Novoa, César, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, 2000, p. 104. Veja também: La defensa de los derechos fundamentales: Tribunal Constitucional y Poder Judicial: Actas de las XV Jornadas de la Asociación de Letrados del Tribunal Constitucional Español, Ed. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2011. Cabañas García, Juan Carlos, *El derecho a la igualdad en la aplicación judicial de la Ley*, Aranzadi, Thomson Reuters, 2009. Zamora Valdez, Carlos, *Declaración Universal de los Derechos Humanos y alternativas al multiculturalismo*, 70º ANIVERSARIO DE LA DECLARACIÓN UNIVERSAL DE DERECHOS HUMANOS La Protección Internacional de los Derechos Humanos en cuestión, Valencia, 2018. Motenilla Rodrigues, José Maria, *Los Sistemas para La Protección Internacional de los Derechos Humanos*, temas Constitucionales, 8 Centro de Publicaciones del Ministerio de Justicia, 1986. Morillo, Joaquín García, *La protección judicial de los derechos fundamentales*, Tirant lo Blanch, 1994.

Matia Portilla, Francisco Javier, *La Protección de los Derechos Fundamentales en la Unión Europea*, Civitas, Thomson Company *Civitas*, Madrid, 1986. Campo, Javier Jimenez, *Derechos Fundamentales concepto y garantías*, editorial Trotta, 2000. Lopes Pina, Antonio, *La garantía Constitucional de los derechos fundamentales alemania*, Espanha Francia e Itália serviço de publicacionaes facultad de derecho universidade complutense Madrid, Madrid civitas, 1991. González Beilfuss, Markus, *Tribunal Constitucional y reparación de la discriminación normativa Editorial: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales*, 2000. Lopes Pina, Antonio *La garantía Constitucional de los derechos fundamentales alemania*, Espanha Francia e Itália serviço de publicacionaes facultad de derecho universidade complutense Madrid, Madrid civitas, 1991. González Beilfuss, Markus, *Tribunal Constitucional y reparación de la discriminación normativa Editorial: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales*, 2000. González Beilfuss, Markus, *Leyes Políticas del Estado*, ed. 37ª, Alberti Rovira, Enoch, Pamplona, España: 2019.

idéia de Estado de Direito e sua configuração como valor constitucional e como princípio. Destaca a tutela da segurança jurídica frente às leis, as disposições infra legais, atos administrativos e menciona a segurança jurídica no marco do Direito Comunitário. Nem sempre são facilmente diferenciáveis no mundo do Direito, sendo, contudo possível reconhecer-se-lhes um tratamento conjunto em estudos valiosos sobre o tema. Não obstante, pode oferecer-se uma exposição de forma separada, distinguindo, dentro da interdição da arbitrariedade, a sua projeção na esfera normativa e na esfera aplicativa¹⁹.

O direito à justiça formula-se expressamente para o sistema tributário com o apoio da igualdade e da generalidade, da não confisco e progressividade, e com o suporte da capacidade econômica. Sem querer alargar excessivamente o conceito, também se pode sustentar que onde prima o interesse geral está a justiça. Ora, nesse sentido, a justiça não se concebe sem dar cabal resposta ao princípio da solidariedade. O sistema impositivo justo é a instituição social em que convergem os princípios da igualdade, generalidade, não confisco da progressividade e capacidade econômica consagrados na Constituição, para que a justiça se realize na obtenção de determinados recursos públicos.

Sendo que o princípio da generalidade é entendido por Fernando²⁰ como a generalidade dos contribuintes, ou seja, no artigo do Tratado²¹, começa se dizendo que “todos” contribuirão para o sustento dos gastos públicos”, então “todos” referem-se à generalidade dos contribuintes; pessoas físicas e jurídicas residentes ou não residentes, nacionais ou estrangeiros. O princípio de generalidade é também um mandamento constitucional. Sem desconsiderar o valor dos outros princípios tributários. O sistema tributário justo traz a aplicação ponderada e harmoniosa do conjunto de princípios que afetam os institutos tributários.

O Princípio do não confisco consiste na arrecadação impositiva levada a cabo pelo Estado, que nunca poderá ser tal, que prive completamente os bens do sujeito a 100%. O que leva a estudar a proporcionalidade. Para Luis Felipe²² o princípio da proporcionalidade

¹⁹ GONZÁLEZ, Eusebio, *Derecho tributario I*. Salamanca, Plaza Universitaria Ediciones, 2004, p. 25.

²⁰ Hernández Guijarro, Fernando, LOS PRINCIPIOS DE GENERALIDAD E IGUALDAD EN LA NORMATIVA TRIBUTARIA MUNICIPAL Y SU INFRACCIÓN POR LAS ORDENANZAS FISCALES, 19, *Iuris Tantum Revista Boliviana de Derecho*, Santa Cruz de la Sierra ene. 2015, p. 366.

²¹ Art. 31 do TCE e 37 do TFUE.

²² DIFINI, Luiz Felipe Silveira. Proibição de tributos com efeito de confisco. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. p. 84-85.

abrange três requisitos: o da adequação, o da necessidade e o da proporcionalidade em sentido estrito (ou justa medida). Para que seja considerada proporcional, uma medida de restrição de direitos deve ser adequada para fomentar o fim desejado; deve ser necessária para atingir o referido fim e não deve ser desproporcional à importância da realização do fim.

O direito à não discriminação, é também uma manifestação específica do princípio geral da igualdade de tratamento, e tem na União Européia projeção no, artigo 90º TCE e seguintes, nos artigos 12º, 39º, 43º, 49º e 54º TCE. Para o TJCE, essas normas têm servido para verificar a adequação do ordenamento jurídico dos Estados-membros às exigências derivadas do mencionado princípio, contribuindo para apurar o seu significado e conteúdo²³ Fiscal²⁴. No artigo 5º f, Diretiva 88/361/CEE uma concretização deste princípio em ordem de condições iguais à livre circulação de capitais encontra-se que, apesar de não haver sido objeto de interpretação jurisprudencial²⁵, proíbe diversas manifestações de trato tributário discriminatório que são levadas à norma de Direito Comunitário originário²⁶.

Neste ponto, cabe abrir um breve parêntesis, para expor a diferença que, no plano que se considera, existe entre a União Européia e os demais blocos regionais. Com efeito, importa reter que na União Européia a ordem jurídica é comunitária e que isso inexistente no Mercosul e em outros blocos. Para mais, nestes não existe também um tribunal recursal, cuja jurisprudência seja um ponto de apoio da criação de regras que permitam aos contribuintes ter acesso à defesa dos seus direitos – no Mercosul existe apenas um tribunal arbitral, sendo certo que, na União Européia, o TJCE tem obtido sucesso nesse sentido. Na falta dessa instância, a consequência é que cada contribuinte, que tenha um direito a ser preservado, fica no mais dos casos com um posicionamento não vinculante, emergente de uma consulta ao tribunal arbitral. Não se podem ignorar, neste contexto, as vozes que na doutrina se erguem contra a proliferação de tribunais internacionais. Ainda assim, recorde-se a proposta de criação de um

²³ Destacando-se, em primeiro lugar, pela sua maior incidência, o artigo 7º (2) do Regulamento 1612/68/CEE do Conselho de 15 de Outubro de 1968 sobre a livre circulação de trabalhadores, com respeito às mesmas vantagens sociais.

²⁴ FOSSELARD, D., “L’obstacle fiscal à la réalisation du marché intérieur”, in *Cahiers de Droit Européen*, 1993, p. 474.

²⁵ Deve ter-se em conta a única sentença em que, principalmente, se coloca a vulnerabilidade da livre circulação de capitais por parte de uma norma tributária. A sentença analisou a compatibilidade de uma norma que concedia uma vantagem fiscal à condição de o depósito ter sido feito em francos belgas, mas em entidades financeiras que não tinham o seu domicílio social na Bélgica. Vide Sentença de 21 de Setembro de 1988. *Pascal Van Eecke c. Société Anonyme ASPA*, Rec. 1988, p. 4769, C-267/86 (Van Eecke), parágrafos 23 e 24.

²⁶ Esta questão é uma especificidade inerente ao Direito Comunitário.

tribunal internacional tributário feita primeiramente por Garelli²⁷, já em 1899, idéia essa que foi se consolidando nos anos vinte no âmbito doutrinário²⁸, e que foi centro das atenções do primeiro Congresso celebrado em Haya, em 1947²⁹.

A ordem no Direito Tributário é necessária, como fator de segurança, igualdade e justiça, em qualquer sistema jurídico, no qual o direito tributário se situe como ramo integrado numa ordem jurídica tecnicamente evoluída que o suporte. Por isto, a constituição nacional, através da consagração generalizada e expressa dos princípios da igualdade, da segurança jurídica em geral se entende que o principio da igualdade é parte dos princípios que integram a justiça tributária. É assim uma igualdade objetiva. Noutro sentido o direito a igualdade (subjativa) forma parte dos direitos fundamentais. Esta distinção é muito importante para aclarar onde se inclui o principio da não discriminação. E têm a não discriminação regulada de maneira implícita no âmbito nacional. Ora, por se encontrar na Constituição, instituído dentro do ordenamento jurídico nacional, o direito tributário tem o seu fundamento nos princípios constitucionais e nos direitos fundamentais do contribuinte.

Pode, por ora, concluir-se que não basta que o Direito Tributário Internacional seja uma ordem – e que seja uma ordem segura. É necessário que seja uma ordem justa para revestir a segunda característica necessária para que as normas legais tributárias mereçam o nome de Direito Tributário. Essa exigência de justiça coloca-se em todos os níveis. Então, será que existe um direito a não discriminação? Ou ainda existirá um princípio da não discriminação? Veja-se o que é garantia e direito para entendermos ainda a não discriminação fiscal internacional como um direito ou princípio consuetudinário, ou não.

No que respeita à questão que se enuncia por último, há que ter em conta que a natureza do direito fiscal e a existência de ramos que estão para ele numa relação de subsidiariedade e que o ajudam a estruturar. Assim, terá que ser tido em conta que, nas palavras de Roy Rohatgi³⁰, são fontes do Direito Tributário Internacional, o Direito

²⁷ GARELLI, A., *Il Diritto Internazionale Tributario*,. Torino, Itália, 1899, p. 253/6.

²⁸ Referência contida no artigo 14º (3) e (4) do projeto de convênio modelo da Sociedade das Nações de 1927, relativa ao Tribunal Permanente Internacional de Justiça como órgão chamado a dirimir, em último recurso, as controvérsias dos tratados de dupla tributação.

²⁹ Aproveitando o contexto político existente, resultado da então recente criação da ONU, o Governo holandês veio a propor, sem sucesso, a configuração do Tribunal Internacional de Justiça como uma Corte Fiscal Internacional, susceptível de conhecer assuntos desta índole específica. (UN doc. E/1104 (E/CN.8/49), p. 9).

³⁰ ROHATGI, Roy, *Basic International Taxation*. London, Kluwer law international, 2002, p. 10

Internacional Público, os princípios, os acordos multilaterais e bilaterais, Tratados, normas consuetudinárias, etc. Por outro lado, há ainda que reter que a ordem externa contribui para promover a ordem interna do direito tributário: temos, como exemplo, o surgimento, em Portugal, da Lei Geral Tributária, que estabelece as bases gerais técnicas e axiológicas desse ramo do Direito, promovendo a sua ordenação e a sua justiça, em conformidade com o direito comunitário.

Ressalte-se que Rodríguez Bereijo³¹ faz um ensaio sobre a aplicação do princípio da igualdade tributária na jurisprudência do Tribunal Constitucional, em particular, embora não apenas a recaída dos remédios do amparo. Desde a Constituição espanhola, além da enunciação do princípio geral da igualdade perante a lei no art. 14 CE, também se refere à igualdade tributária, especificamente, no art. 31.1 CE, onde o cidadão, apelando diretamente à Constituição, invocam os preceitos acima mencionados, do ponto de vista dogmático, do princípio da igualdade tributária. As variações de entendimento devem-se tanto à indeterminação quanto à abertura especial do cânone usado (capacidade econômica, igualdade), bem como à deferência, às vezes excessiva, à legítima liberdade de escolha do legislador em questões tributárias, que reduz o julgamento da igualdade. (...) no seu entender, o mero controle da arbitrariedade da diferença de tratamento se dá por meio de um critério tão lábil quanto o da razoabilidade.

No Direito espanhol, complementa Markus González Beilfuss³² que o sistema constitucional espanhol e as leis orgánicas visam a garantia dos direitos fundamentais e os tratados suscritos pela Espanha em matéria de direitos e liberdades, Markus também faz uma análise sobre as concordâncias normativas a este respeito e constata através da jurisprudência o respeito aos preceitos constitucionais na Espanha.

³¹ Rodríguez Bereijo, Álvaro, Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, (igualdad tributaria del art. 31.1 CE e igualdad ante la ley del art. 14 CE: el problema del recurso de amparo en materia tributaria), Madrid, 2011, p. 250.

³²González Beilfuss, Markus, Tribunal Constitucional y reparación de la discriminación normativa *Editorial*: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2000,p, 306 e González Beilfuss, Markus, *Leyes Políticas del Estado*, ed. 37ª, Alberti Rovira, Enoch, Pamplona, España: 2019.

As garantias constitucionais ao ver de Juan Carlos Cabañas García³³ nos tribunais, eles são obrigados a resolver casos semelhantes entre si da mesma maneira, A Constituição e as leis garantem igual proteção judicial aos cidadãos nos limites da lei e da Constituição, ao se dedicar ao estudo do direito à igualdade na aplicação judicial da lei, fornece uma resposta precisa a essa questão. Com apoio essencial na jurisprudência, tanto do Tribunal Constitucional quanto das diferentes Câmaras do Supremo Tribunal, oferece uma descrição dos elementos que caracterizam esse direito subjetivo, que por sua vez se configura como um dever indesculpável de ação para os órgãos jurisdicional; examinar as maneiras que cabem na ordem espanhola o controle efetivo das resoluções judiciais que dispensam tratamento desigual, seja por arbitrariedade ou por negligência. Isso auxilia o trabalho e às necessidades de conhecimento de profissionais do direito, portanto, o rigor científico de seu raciocínio demonstra o quanto é importante esse direito que interessa a todos.

1.2- PANORÂMICA GERAL DA NÃO DISCRIMINAÇÃO FISCAL INTERNACIONAL E SUA IMPORTÂNCIA

A não discriminação fiscal internacional, derivada do sentido negativo do princípio da igualdade, instaura, no âmbito do direito fiscal, o direito fundamental da mais alta importância. Nas palavras de Miranda Pérez³⁴, é um fato notório que na sociedade moderna a igualdade positiva não supõe uma igualdade material, e que nela o pleno destratar dos direitos fundamentais se vê, em muitas ocasiões, ameaçado por desigualdades. Se contempla assim a necessidade de dotar de especial proteção a determinados grupos sociais, e é aos poderes públicos e órgãos do Estado que compete aplicar a seus esforços para corrigir estas desigualdades de fato. Todos os cidadãos são iguais ante a lei e na lei, possuindo os mesmos direitos. Por isso o Estado deve eliminar qualquer discriminação que destrua a eficácia dessa igualdade jurídica, pressupondo-se ainda um tratamento desigual (desigualmente favorável) para os desiguais. Assim, a igualdade apresenta-se como um postulado fundamental de toda

³³ Cabañas García, Juan Carlos , *El derecho a la igualdad en la aplicación judicial de la Ley* , Aranzadi, Thomson Reuters, 2009, p. 208.

³⁴ MIRANDA PÉREZ, Armando, *La no discriminación fiscal en los ámbitos internacional y comunitario*, México, J. M. Bosch Editor, 2005, p. 97ss.

moderna construção teórica e jurídico-positiva dos direitos fundamentais e a não discriminação é uma sua concretização essencial.

A circunstância de não existirem disposições de carácter geral a consagrar especificamente a não discriminação fiscal, a não ser nos convênios de dupla tributação, bem como a crescente importância das relações económicas internacionais pressupõe que se faça uma averiguação nos convênios, tratados e acordos internacionais, tanto de carácter bilateral como progressivamente multilateral, com mecanismos diversos de ampliação e extensão de vantagens comerciais e fiscais entre os Estados contratantes. No entanto, pode já afirmar-se que a não discriminação na tributação fiscal internacional é um fenómeno que nasce à medida da paulatina inter-relação do mercado, por uma parte, e do desenvolvimento económico nos diferentes Estados, por outra.

Mais recentemente, com a globalização dos mercados e a interdependência das economias, a não discriminação na fiscalidade internacional vem adquirindo uma transcendência cada vez maior.

No século XX, os primeiros esforços de uma entidade internacional para institucionalizar o multilateralismo comercial trouxeram consigo as primeiras abordagens sistemáticas do problema da não discriminação fiscal. Aconteceu em 1947, com o GATT, depois da atividade fracassada das Sociedades das Nações em 1920. Nesse contexto, passou a considerar-se o conteúdo da não discriminação fiscal indireta, atualmente, não só de forma difusa, como dinâmica, em função da esfera jurídica em que intervêm: nacional, internacional, regional ou comunitariamente. O GATT está baseado em dois princípios, o princípio aduaneiro que protege a indústria nacional e o princípio da não discriminação no comércio, através da cláusula da nação mais favorecida. Hoje quase todos os países do mundo estão ligados à OMC, por interesses comerciais, e o GATT assume grande importância internacional. De particular relevo nesse processo é o tratamento dado à cláusula da nação mais favorecida³⁵. Vejamos, num breve excuroso.

1.2.1. *A cláusula da nação mais favorecida*

³⁵ MIRANDA PÉREZ, Armando, *La no discriminación fiscal en los ámbitos internacional y comunitario*, México, J. M. Bosch Editor, 2005, p. 97.

A regra da não discriminação está contida nas cláusulas de tratamento nacional (artigo III do GATT, que preceitua uma igualdade de tratamento entre os produtos nacionais e os produtos importados, que não podem ser tributados com uma carga tributária diferente) e da cláusula da nação mais favorecida – prevista logo no artigo I do GATT, o qual supõe que todo o privilégio concedido a um produto originário de outro país deverá ser estendida aos produtos similares de outros Estados. Como consequência lógica da cláusula da nação mais favorecida, se estabeleceu o princípio de tratamento nacional, o qual consiste na obrigação que assumem os países de dar idênticas facilidades a todos os Estados que contratam o acordo com o princípio da nação mais favorecida, mediante a segurança de cada país ter o apoio dos demais nesta pretensão. Todo Estado membro poderá cumprir com o contratado, outorgando aos serviços e provedores de produtos e serviços dos demais membros um tratamento formalmente idêntico ou diferente que dispense aos seus próprios.

Para se determinar se há ou não a discriminação de tratamento será necessário discernir quando se aplica a cláusula da nação mais favorecida e quando entram em jogo as exceções da regra geral.

Antecipando a conclusão, pode afirmar-se que, nas relações internacionais, a não discriminação assenta essencialmente na regra da nação mais favorecida (*most-favored nation Treatment*) - artigo I do GATT – e tem implicações na não discriminação fiscal indirecta, nomeadamente quando estende ao Estado beneficiário todas as vantagens concedidas pelo Estado obrigado a terceiros Estados para obtenção de vantagens alfandegárias. Em todo o caso, ressalta a “multilaterização”: o tratamento da nação mais favorecida não só se aplica aos direitos alfandegários mas também a norma sobre comércio interno de produtos importados e à fiscalidade interior de tais produtos; e outorga quantas vantagens e favores, princípios e imunidades se possa conceder em um Estado aos produtos originários para outra parte contratante. Visa-se evitar a discriminação comercial a terceiros países, porque os iguala com as vantagens correspondentes.

A cláusula da nação mais favorecida, como instrumento de promoção dos acordos bilaterais de comércio entre os países, foi primordial na etapa em que o comércio mundial se

efetuava sobre a base da bilateralidade. Hoje o GATT introduz a cláusula dentro de um mecanismo multilateral e com tendência mundial³⁶.

A igualdade de tratamento entre Estados entrou assim na categoria dos denominados princípios fundamentais do direito internacional. A cláusula de nação mais favorecida é uma norma incluída pelos países nos seus tratados comerciais como instrumento de aplicação do princípio da igualdade de tratamento – cada Estado compromete-se a estender às demais partes as mesmas vantagens, favores ou privilégios que conceda a um terceiro país que resulte na nação mais favorecida. Esta disposição inclui direitos e obrigações com efeitos *erga omnes*, sendo a base da multilateralidade na medida em que evita a bilateralidade que venha a discriminar outros países.

Neste quadro, há um limite. Com efeito, é certo que a não discriminação internacional entre os Estados membros do GATT, que hoje é representado pela OMC, está condicionada pela reciprocidade: deste modo, qualquer Estado pode não observar a norma, e discriminar, incumprindo assim a regra, e autorizar o tratamento desigual entre nacionais e estrangeiros se outro Estado o fizer.

Por outro lado, a cláusula da nação mais favorecida tem as suas exceções. Estas exceções do princípios da não discriminação se dividem em exceções à obrigação do tratamento da nação mais favorecida (artigo I, paragrafo 2 e 3, estabelecendo a continuidade de alguns sistemas preferenciais existentes na data de criação do GATT), exceções à regra da não discriminação (artigo XIV do GATT, especialmente o ponto 1 e 2 que permitem a tributação discriminatória de restrições quantitativas em caso de dificuldades na balança de pagamentos), exceção em casos de medidas de urgência sobre a tributação de produtos em casos particulares (artigo XIX do GATT, que dispõe que uma parte pode suspender total ou parcialmente a obrigação contraída quando se importa uma quantidade muito grande e em condições que ameça os produtos nacionais e ou similares - cláusula da salvaguarda), exceções gerais (artigo XX do GATT, que para proteger a moral pública para proteger tesouros nacionais, sempre que não constituam um meio de discriminação arbitrário, devedo ser suprimidas tão depressa quanto desapareçam as circunstâncias criadas), exceções relativas

³⁶ A comissão de Direito Internacional da ONU de 1964 estudou a cláusula da nação mais favorecida e elaborou um projeto que estabeleceu que a cláusula da nação mais favorecida se entende uma disposição de um tratado em virtude da qual o Estado se obriga a conceder o trato da nação mais favorecida a outro Estado na esfera do convênio.

à segurança (artigo XXI do GATT: não se pode interpretar a norma sem se levar em conta a segurança territorial); exceção da proteção das concepções e vantagens (artigo XXIII do GATT, que prevê a possibilidade de suspender sua obrigação da não mais favorecida se uma das vantagens está anulando sua economia), exceção da aplicação territorial, tráfico transfronteiriço, uniões aduaneiras e zonas de livre comércio (artigo XXIV do GATT, que subtrai do artigo I as preferências pactuadas na zona de livre comércio; mesmo assim as partes contratantes dispõem de “acordos livremente celebrados”), exceções à ação coletiva das partes contratantes (artigo XXV, parágrafo 5, do GATT, que considera que as partes podem desobrigar uma parte contratante de obrigação imposta a partir de uma votação representada pela maioria, constituída por mais da metade das partes contratantes) e exceções à não aplicação do acordo entre as partes contratantes (artigo XXXV do GATT, que entre países que não estabeleceram negociações aduaneiras o GATT não se aplicará)³⁷.

Além disto, Rupérez³⁸ já ressalta a exceção do artigo XI do GATT, que estabelece que a proibição geral de restrições quantitativas não se aplicará aos produtos agrícolas ou pesqueiros – a restrição da importação de produtos similares que diminua o rateio de importação e exportação de produção nacional.

Pode então concluir-se: a não discriminação internacional neste sentido se manifesta no campo comercial e dos negócios, no plano internacional, por aplicação da cláusula da nação mais favorecida ou de igualdade de tratamento entre os países. E, no estado actual de mundilaização e liberalização das relações comerciais internacionais, é de importância extrema. Cessado o excursus, retoma-se a sequência.

Na União Europeia, a existência da regra em causa conta com um maior desenvolvimento na fiscalidade indireta, na medida em que é necessário eliminar qualquer tendência proteccionista dos Estados membros que possa ser obstáculo à integração. Assim, o Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, veio considerar, já em 1966, que “a interdição das discriminações constitui em matéria fiscal a base indispensável do Mercado Comum”³⁹. Na opinião de Santa Barbara Rupérez, observa-se uma peculiaridade interessante

³⁷ Sobre isto, ver MIRANDA PÉREZ, Armando, *La no discriminación fiscal em los ámbitos internacional y comunitário*, México, J. M. Bosch Editor, 2005, p. 103.

³⁸ SANTA BÁRBARA RUPÉREZ, Jesús, *La no discriminación fiscal*. Madrid, ed. Edersa, 2001, p. 47 ss.

³⁹ Sentença do TJCE de 16 de Junho de 1966, Firma Alfons Lutticke GmbH/Hauptzollamt de Saarlouis C- 57/65, Recopilação da Jurisprudência do Tribunal.

no âmbito comunitário europeu: a não discriminação fiscal indireta é teoricamente uma norma de aceitação geral, e nenhum Estado-membro pode subtrair-se-lhe, na medida em que se trata de um princípio jurídico geral das operações interiores da própria comunidade, ainda que com um efeito de deixar à margem as relações com (e entre) Estados terceiros. Nesse sentido, a não discriminação fiscal nas relações intracomunitárias, como princípio geral do direito comunitário, tem fundamento no artigo 12º do Tratado (versão consolidada pelo Tratado de Amsterdam) e no artigo 90º e seguintes do mesmo Tratado, quando se refere à tributação indireta, assim como nos artigos 39º, 43º, 49º e 56º, do mesmo corpo legal, com base numa sua interpretação teleológica, no que se refere à não discriminação fiscal directa.

A partir dos anos 90, a jurisprudência comunitária afirma a extensão da não discriminação fiscal a todas aquelas situações onde a diversidade do trato fiscal não tem origem apenas nas operações de mercado tributadas, mas também na diferente residência dos obrigados tributários. Pode, assim afirmar-se hoje, com base, na extensão jurisprudencial da não discriminação fiscal no âmbito da fiscalidade directa, que “a não discriminação fiscal é, no âmbito comunitário europeu, um princípio de cumprimento obrigatório que, levado às suas últimas consequências, está obrigado a rever (...) um dos pilares fundamentais em que tradicionalmente repousa a fiscalidade internacional em matéria de tributação directa: a distinção entre residentes, sujeitos à tributação por obrigação pessoal de contribuir, e não residentes, sujeitos por obrigação real”⁴⁰. Vai-se, assim, superando a letargia inicial com proclamações de princípio.

O princípio da não discriminação, elaborado pelo TJCE doravante TJUE através da sua jurisprudência, é muito relevante no Direito Comunitário. O Direito Comunitário – quer primário, quer secundário – limita-se unicamente a formular o princípio e a sua vigência. O TJUE, na sua jurisprudência, vem a definir o alcance, o conteúdo e as limitações, assim como as suas notas configuradoras. As soluções são dadas a partir de cada caso concreto desde logo, o Tribunal proclama que qualquer diferença de tratamento não supõe necessariamente um ato discriminatório; para o ser, é preciso que se trate de maneira diferente situações comparáveis – a menos que tal diferença de tratamento seja justificada pela existência de uma diferença

⁴⁰ SANTA BÁRBARA RUPÉREZ, Jesús, *La no discriminación Fiscal*, Madrid, ed. Edersa, 2001, p. 57.

objetiva de certa importância⁴¹. O significado do princípio de não discriminação delimitou-se a partir da sentença do TJCE 13/63⁴², relativa à Comissão, a qual autorizava a importação, sujeitando a tributação especial unicamente a determinados produtos italianos (eletrodomésticos), ficando excluídos do seu âmbito os produtos similares de outros estados da Comunidade, ou de terceiros países. Assim, o tribunal manifesta-se em duas vertentes quanto ao princípio da não discriminação: proíbe o trato diferente de situação similar e leva em consideração as peculiaridades derivadas da formulação da comparação.

Por um lado, o princípio da não discriminação exclui a aplicação de regras similares a situações diferentes⁴³. Tal como se formula desde a primeira sentença, a atribuição de um tratamento diferente para situações comparáveis deve realizar-se desde que feita a análise da existência ou inexistência de critérios que justifiquem os efeitos díspares da norma ou da atuação do Ente Público, devendo observar-se à luz da existência de diferenças objetivas – o que abrirá passo para que a jurisprudência do TJUE venha a incorporar a precisão do significado e do alcance desse princípio às exigências do princípio de proporcionalidade⁴⁴ ou da interdição da arbitrariedade, configurado na ordem comunitária. Em especial na não discriminação tributária direta internacional, onde Pistone ainda observa que este recurso utilizado pelo Tribunal à princípios materiais, para a afirmação do princípio da não discriminação, obedece a um conceito de relação que se encontra privado de um valor absoluto – cuja referência se encontra no estabelecimento e determinação da comparação do

⁴¹ Sentença do TJCE de 13 de Julho de 1962, Klöckner-Werke et Hoesch c. H. A. – C- 17 e 20/61, 1962, p. 621.

⁴² Sentenças do TJUE. (Cf. o assunto 13/63, parágrafo 4(a). Essa formulação foi posteriormente retomada nas seguintes sentenças: Sentença de 12 de Abril de 1984 *Unifrex c. Comissão e conselho*, C- 281/82, Rec. 1984, pp. 1969-1988, (*Unifrex*) parágrafo 30; Sentença de 8 de Outubro de 1980, *Peter Uberschaer c. Bundesversicherungsgestalt fuer Angestellte*, Rec. 1980, pp. 2747-2760, C-810/79 (*Uberschaer*) parágrafo 16; Sentença de 13 de Novembro de 1984, *Racke c. Hauptzollamt Mainz*, Rec. 1984, pp. 3791-3803, C- 283/83 (*Racke*) parágrafo 7; Sentença de 17 de Maio de 1988, *Marcel Erpelding c. Secrétaire d'État de l'Agriculture et de la Viticulture*, Rec. 1988, p. 2647, C- 84/87 (*Erpelding*) parágrafo 29; Sentença de 2 de Agosto de 1993, *M. Helen Marshall c. Southampton and South West Hampshire Area Health Authority*, Rec.1993, p. I-4367, c-271/91 (*Helen Marshall*) parágrafo 37.

⁴³ Apesar da formulação geral da sentença Itália c. Comissão, C- 13/63, não existem pronunciamentos em que o Tribunal se tenha manifestado sobre o princípio da não discriminação, em ação das liberdades fundamentais proclamadas no artigo 119º do Tratado de Roma.

⁴⁴ Sobre o princípio da proporcionalidade no ordenamento comunitário e sua jurisprudência (pelo TJUE), *vide* BURCA, G., “The Principle of Proportionality and its Application in EC Law”, YEL, 1993, pp. 105-150; MATTERA, A., “Les principes de proportionnalité et de la reconnaissance mutuelle dans la jurisprudence de la Cour en matière de libre circulation des personnes et des services: de l’arrêt «Thieffry» aux arrêts «Vlassopoulou», mediawet et Dennemeyer. RMUE 2/91, p.191 ss.

tratamento entre a situação e o sujeito⁴⁵. Ora, são as condições que presidem à formação da comparação e à perspectiva que a realiza que atribuem o sentido específico à orientação, ou uma finalidade a esse princípio. Em consequência, a conclusão do tratamento discriminatório derivado de um preceito normativo ou de uma atuação do poder público infere-se, unicamente, tendo em conta o conteúdo geral do ordenamento em que se insere o princípio e o objetivo final prosseguido; (sobre estas questões, este trabalho trata ainda no capítulo II item 3).

Atendendo-se a essas considerações, o significado do princípio da não discriminação deve compreender-se como um marco que preside à criação do Tratado da Comunidade Européia⁴⁶. Inspirado numa concepção econômica neoliberal pretendia a instauração de um mercado comum em que se deviam eliminar as práticas discriminatórias que falseiam o jogo da concorrência, supondo-se uma liberdade de intercâmbio. Tem a inspiração da política de ação da Comunidade Européia nos princípios de uma economia aberta e de livre concorrência, o que ficou referendado também com as modificações operadas no Tratado da União Européia⁴⁷.

Nesse sentido, o princípio da não discriminação fiscal indireta configura-se como um dos instrumentos previstos pelo direito comunitário para a realização efetiva e progressiva do mercado interior. Mediante o efeito direto, do qual decorre a efetividade da interdição do tratamento discriminatório, assim como a sujeição a esse princípio dos poderes e autoridades nacionais, de acordo com o disposto no Tratado⁴⁸, a não discriminação fiscal indireta é uma realidade. É essa perspectiva que confere sentido e justificação à aplicação do princípio da não discriminação no âmbito comunitário.

No entanto, ao considerar o princípio geral da igualdade de tratamento⁴⁹, e não obstante a relação com os princípios fundamentais do direito comunitário⁵⁰, não significa que

⁴⁵ No mesmo sentido PISTONE, “La non discriminazione anche nel settore dell’imposizione diretta” - intervento della Corte di Giustizia, DPT, 1995, pp. 1471-1501.

⁴⁶ Sobre o conceito de constituição econômica presente no Tratado, *vide* CONSTANTINESCO, L. J., “La constitution économique de la CEE”, RTDE, 1977, p. 244; CASADO OLLERO, G., “Extrafiscalidad e incentivos fiscales a la inversión en la CEE”, p. 105.

⁴⁷ Ver, explicitamente, os artigos 3º (1) e 3º (2).

⁴⁸ Sentença do TJUE de, *TEMPLE LANG*, “Community Constitutional Law: Article 5º EEC Treaty”, CMLR 27/1990, p. 654: “In the Community law sphere, under Article 5º both fundamental rights principles and “general principle of law” also bind national authorities. The Court has not so far said this in general terms”.

⁴⁹ Sentença do TJCE de 19 de Novembro de 1977, *Rickdeschel et Hansa-Lagerhaus, Diamalt c. Hauptzollamt Itzehoe*, C - 117/76 e 16/77, parágrafo 7, Recueil 1977, p. 1753. Sentença do TJCE de 16 de Outubro de 1980, *Hochstrass*, assunto 147/79.

haja uma aplicação mais consistente, ampliada e reforçada da não discriminação fiscal direta; o seu carácter instrumental incide somente no sentido e no campo de aplicação do princípio, mas sempre em função dos objetivos e da interpretação contextual do direito comunitário. O conteúdo de um princípio de não discriminação fiscal direta em direito comunitário depende de interpretação teleológica e contextual de preceitos do tratado (como já se verá no capítulo II e III).

Num plano mais amplo e global, é nos convênios destinados a evitar a dupla tributação internacional (CDT) que a não discriminação tem assento. Vejamos, em outro breve excuroso.

1.2.2. *A discriminação fiscal direta e o CDT*

Os convênios de dupla tributação internacionais nascem para dar segurança jurídica em matéria de discriminação fiscal direta. A relação dos convênios celebrados com a não discriminação fiscal direta, no plano internacional, se tem unicamente na eficácia normativa que cada Estado pretenda conceder nas suas relações exteriores. O que se verifica, no cenário mundial, neste sentido, é que existem notáveis restrições dessa regra no âmbito das relações econômicas internacionais, em especial com os Estados Unidos. Mas, tamanha é a sua importância, que hoje a maior parte dos países do mundo contratam CDT com a cláusula da não discriminação fiscal.

Deste modo, a cláusula de não discriminação dos Convênios internacionais é pactuada geralmente através de acordos bilaterais, como tratados para evitar a dupla tributação, elaborados na maior parte dos casos conforme os Modelos de Convênios como o proposto pela OCDE, ou multilaterais – principalmente, acordos de carácter comercial, de índole universal, ou ainda de natureza setorial ou regional de integração econômica.

Na União Europeia, há que considerar particularmente a relação entre as disposições constitucionais do direito comunitário e os convênios internacionais contratados entre Estados – os quais podem também ser bilaterais e multilaterais, e incluir ou não Estados da UE. Ora, cláusulas de não discriminação aqui contidas operam em termos distintos. Com efeito, há que se distinguir o campo de aplicação, conteúdo e objetivo do princípio em função do

⁵⁰ ADONNINO, P., “*Il principio di non discriminazione nei rapporti tributari fra paesi membri secondo le norme della CEE e la giurisprudenza della Corte di Giustizia delle Comunità*”, Itália, RDFSFS, 1993, p. 63.

ordenamento ou norma que o formula⁵¹. Em primeiro lugar, deve-se evitar qualquer tendência para confundir a ação do princípio no ordenamento comunitário com a ação e função das cláusulas de não discriminação, contidas nos convênios de dupla tributação. No entanto, há que ter em conta que as disposições do direito objetivo, que muitas vezes absorve os alcances do conteúdo das cláusulas dos convênios e embora os dois tipos de regras exijam tratamento separado e independente⁵², sua aplicação sobrepõe-se em várias situações⁵³. Desde logo, e sem prejuízo de uma análise mais detalhada, podem-se indicar, como critérios distintos de ambas as formulações da interdição da não discriminação, 1. - os objetivos de ambas as normas: a consecução do mercado interno, mediante o respeito das liberdades fundamentais do Tratado de Roma, e a eliminação da dupla tributação sobre a renda transnacional, por respeito a convênios da dupla tributação⁵⁴; 2.- os critérios teleológicos que prescindem de comparação, assim como 3.- os métodos de interpretação das cláusulas.

Alegam-se ainda, para distinguir a eficácia de ambos os tipos de disposições, razões procedimentais derivadas de ordenamentos tributários diferentes. Os diferentes ordenamentos também outorgam distintos alcances e efeitos às cláusulas constantes dos convênios celebrados, pelos respectivos Estados; no âmbito comunitário, as disposições do tratado gozam de efeito direto, sem, portanto, depender a sua eficácia da mediação de cada Estado. O Convênio de Dupla Tributação – CDT tem conseqüências que são dificilmente compatíveis com as exigências comunitárias, atendendo a uma formulação diferente, e a contextos de diferentes objetivos dos que as integram. Em caráter geral, o princípio comunitário tem uma projeção mais ampla que as cláusulas do Convênio de Dupla Tributação (CDT), se bem que, em alguns casos, esse se depara com situações cobertas pelo Tratado de Roma. Em todo o caso, o princípio comunitário deve atuar com o alcance mínimo de proteção.

⁵¹ No mesmo sentido, CLAEYS BOUAERT, I., “*La règle de non-discrimination dans la jurisprudence fiscale de la Cour de Justice Européenne*”, França, JDF, 1991, p. 282.

⁵² HINNEKENS, L., “Compatibility of Bilateral Tax Treatise With European Community Law Application of the Rules”, *EC Tax Review*, 4/95, pp. 224-225; CAMAÑO ANIDO, M. A. e CALDERON CARRERO, J. M., *Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*. (1992-1995), La Ley, 1997, p. 98.

⁵³ Sentença do TJCE, *Hallibuton Services By c. Staatssecretaris van Financien*, C-1/93, de 12 de Abril de 1994: permite a aplicação do direito comunitário a uma sociedade holandesa dependente de uma sociedade americana, outorgando-lhe os mesmos benefícios que a uma sociedade holandesa, em função do que dispõe a cláusula de não discriminação contida no convênio de dupla tributação entre Holanda e Estados Unidos.

⁵⁴ Nesse sentido, HINNEKENS, L. “Non-Discrimination in EC Income Tax Law: Painting in the Colours of a Chameleon-Like Principle”, 9/96, p. 290.

Interessante, neste contexto, é o caso *Futura Participations, S. A.*. Pretendeu-se aí que uma sociedade não residente, com estabelecimento permanente, teria direito, conforme à legislação interna, a compensar as perdas vinculadas e as atividades prévias ao estabelecimento permanente, supondo, unicamente, que o estabelecimento permanente conserve e mantenha uma contabilidade franco-luxemburguesa. Porém a aplicação da cláusula da não discriminação dos estabelecimentos permanentes (artigo 24º (3) MC OCDE) exigiria que fossem ampliadas para os estabelecimentos permanentes as disposições sobre perdas, nas mesmas condições que os contribuintes residentes no Luxemburgo. A extensão daquele requisito às sucursais de uma sociedade não residente é incompatível com o direito comunitário, tal como afirma o advogado geral⁵⁵, e como é ratificado na sentença⁵⁶ – apesar de o Tribunal evitar pronunciar-se expressamente sobre a compatibilidade ou incompatibilidade de normas contidas no Convênio de Dupla Tributação com o Tratado de Roma. Ora, deve reter-se que, quer no plano comunitário quer no plano dos convênios entre Estados e no quadro destes – de cada um destes – vale o princípio da igualdade, o qual deve, portanto, ser aplicado internamente – e daí pode resultar numa solução para o problema⁵⁷. Como consequência da concepção econômica liberal, que inspira a formulação no âmbito comunitário, a regra da igualdade de tratamento entende-se como um instrumento eficaz, pondo em prática os princípios fundamentais da economia de mercado, isto é, a manutenção da concorrência e a garantia da livre circulação de produtos.

No entanto, deve-se ter presente que, apesar do seu conteúdo, delimitação e função, o princípio da não discriminação, considerado teleologicamente, 1º) tem natureza jurídica e não política; 2º) encontra-se incluído numa norma jurídica (o Tratado de Roma); 3º) é objeto de interpretação e aplicação conforme os critérios jurídicos que imperam no ordenamento comunitário, pelo TJUE e pelos Tribunais nacionais, assim como pelos órgãos próprios dos Estados-membros; e 4º) está dotado de efeito jurídico susceptível de ser aplicado pelos órgãos

⁵⁵ Nas conclusões do Advogado Geral Lenz de 5 de Novembro de 1996, C-250/95, *Futura Participations S.A., e Singer c. Administration des contributions*, ponto 76.

⁵⁶ Sentença do TJCE de 15 de Maio de 1997, *Futura Participations S. A. e Singer c. Administration des contributions*, C-250/95.

⁵⁷ Como expressa VANISTENDAEL, “The limits to the new Community tax order”, CML Rev. 2/1994, p. 309: “this concept of equality or non-discrimination is at variance with the same concept as it is applied by the higher costs in most of the Member States”. Portanto, o princípio da igualdade encontra um diferente grau de concretização nos diferentes ordenamentos dos Estados, de onde se conclui a existência de diferentes graus de discricionariedade dos legisladores nacionais.

próprios dos Estados-membros e pelo TJUE. Em todo o caso, recorde-se que a delimitação do âmbito de aplicação do princípio da não discriminação no ordenamento jurídico comunitário tem caráter de imposição direta da não discriminação.

Para finalizar, há que acrescentar com F. Alfredo García Prats⁵⁸, que existem três condicionantes na aplicação do princípio da não discriminação, que se extraem do artigo 6º TCE. A primeira é determinada pelo alcance do direito comunitário em geral, no âmbito de aplicação presente no tratado. A segunda é concretizada pelas relações de especialidade de determinadas cláusulas do Tratado de Roma, que constituem manifestações concretas do princípio da igualdade de tratamento – podendo modificar, ampliando ou restringindo, a sua incidência em situações concretas, sem prejuízo das disposições particulares. A terceira condicionante é o termo pelo qual a situação de compatibilidade fica protegida pela interdição de um tratamento discriminatório – toda a discriminação em razão da nacionalidade.

Pode agora traçar-se uma concussão geral deste número. Hoje, diferentemente a que ocorreria no passado, às relações estabelecidas e a considerável circulação de pessoas impõem a necessidade de olhar para o contribuinte estrangeiro como um cidadão digno, detentor de direitos. Está-se a viver uma nova era e uma nova ordem mundial. Já não se pode admitir uma parcialidade e uma restrição ao alcance do princípio na não discriminação. Uma particularidade do Tratado de Roma a esse respeito é o do seu âmbito de aplicação: o campo de ação do princípio da não discriminação encontra-se limitado na esfera de incidência do direito comunitário; afirma-se que só as situações regidas no campo de aplicação do Tratado ficam amparadas pelas exigências da não discriminação. Tratando-se, portanto, de um princípio de alcance parcial, os seus efeitos ficam prejudicados nas situações puramente internas. Por outro lado, o âmbito subjetivo de aplicação do direito comunitário atinge os nacionais dos Estados-membros, ficando excluídos os países terceiros e seus nacionais⁵⁹. Por isto, os nacionais de outros Estados-membros podem apenas beneficiar (indiretamente) da proteção das cláusulas comunitárias do princípio da não discriminação em virtude da inter-

⁵⁸ GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo, “*Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*”, Madrid, Ed. Tecnos, 1998.

⁵⁹ Sentença do TJCE, *Faust c. Comission*, Rec. 1982, p. 3745, C- 52/81. Essa limitação deve entender-se sem prejuízo de acordos de cooperação. JOHNSON, E. Y O’Keeffe D., “From Discrimination to Obstacles to Free Movement: Recent Developments Concerning The Free Movement of Workers. 1989-1994, 31. CML Review, 1994, p. 1346, em relação à sentença, *Kuc. C. Landeshmptstadt Wiesbadem*, C- 192/89, Rec. 1990, p. I-3461.

relação com idênticas cláusulas contidas nos convênios de dupla tributação firmadas por todos os Estados-membros.

1.3 - GARANTIA, DIREITO E NÃO DISCRIMINAÇÃO

A importância da garantia do direito à não discriminação nos 15 países da União Europeia (antes abertura política) revela-se na circunstância de catorze países comunitários regularem em suas constituições o princípio da igualdade. O Reino Unido, não possuindo um texto constitucional escrito, apresenta tão-só regras consuetudinárias, materialmente constitucionais. Assim a igualdade se contempla nas seguintes Constituições: Alemanha (artigo 3º), Áustria (artigo 7º), Bélgica (artigo 10º), Dinamarca (artigo 74º), Finlândia (artigo 5º), França (artigo 2º), Portugal (artigo 13º e 16º), Suécia (artigo 2º), Grécia (artigo 4º), Holanda (artigo 1º e 4º), Irlanda (artigo 4º), Itália (artigo 3º), Luxemburgo (artigo 11º), Espanha artigo 14º e 31, 1. Em relação à dimensão negativa da igualdade, a proibição da discriminação, são cinco países que regulam de forma concreta: Alemanha (artigo 3º), Áustria (artigo 7º), Bélgica (artigo 11º), Finlândia (artigo 5º) e Holanda (artigo 4º). Os Estados membros, Chipre, Rep. Checa, Estónia, Hungria, Letónia, Lituânia, Malta, Polónia, Eslováquia e Eslovénia e Reino Unido independentemente das suas constituições internas, desde o alargamento da União Europeia em 01 de Maio de 2004, estão sob a égide do princípio da igualdade, num regime de não discriminação entre os demais Estados da Comunidade⁶⁰.

Nas Américas, dentro do Direito constitucional do continente americano, a consagração da igualdade também é uma constante: a Constituição do Canadá, no artigo 15º, prevê uma igualdade sem discriminação; nos Estados Unidos da América, está consagrada no artigo 14º; no México, os artigos 1º e 4º, em geral, e o artigo 31º (IV), especificamente para a igualdade tributária, contém uma previsão pormenorizada; na Argentina, encontra-se no artigo

⁶⁰Proposta de decisão do Parlamento Europeu e do Conselho relativa ao Ano Europeu da Igualdade de Oportunidades para Todos (2007) - Para uma Sociedade Justa [COM (2005) 225 - Não publicada no Jornal Oficial]. Livro Verde da Comissão, de 28 de Maio de 2004, intitulado «Igualdade e combate à discriminação na União Europeia alargada» [COM (2004) 379 final].

16º da Constituição; no Brasil, dispõem os artigos 5º e 150 (II); na Bolívia, o artigo 6º prevê a não discriminação implícita, ao passo que nos artigos 8º e 27º se refere a igualdade em matéria fiscal; na Colômbia, logo o preâmbulo do texto constitucional alude à igualdade, para expressamente se estabelecer a não discriminação nos artigos 5º, 13º, 43º e a igualdade fiscal no artigo 95º (9); na Costa Rica, o texto constitucional prevê a igualdade e a não discriminação em seu artigo 33º, enquanto que o artigo 18º proclama a igualdade tributária.

No Estado de Cuba se faz referência à igualdade nos artigos 41º e 44º de sua Norma Constitucional, que no artigo 42º proíbe a discriminação; no Chile, se faz referência três vezes à igualdade nos artigos 1º parágrafo 1, 19º (2) e 19º (3), e a igualdade fiscal consta do artigo 19º (20) e a não discriminação dos artigos 19º (16) parágrafo 3 e 19º (22); no Equador, o artigo 19º (5) alude à igualdade e o 52º à não discriminação e à igualdade tributária; El Salvador só apresenta, na sua constituição, um artigo sobre igualdade; na norma fundamental da Guatemala, o artigo 4º prevê a igualdade, e o artigo 135º (d) faz referência à igualdade fiscal; as Honduras, no artigo 60º da Constituição, estabelece o princípio da igualdade e não discriminação, e o seu artigo 351º prevê a igualdade em matéria fiscal; na Nicarágua, nos artigos 27º e 48º, se faz referência à igualdade e à não discriminação; no Panamá, o artigo 20º explicita a igualdade⁶¹.

Ressalta, entretanto Alejandro⁶² que o fenômeno parece relacionar-se com o que se chama de “declaración abierta de los derechos fundamentales”, ou seja, a inesgotabilidade da lista de direitos reconhecidos explicitamente no Título I da Constituição espanhola, “por cuanto dicha declaración o lista puede integrarse ampliamente por la vía de los tratados”. Sem embargo, parece que a posição majoritária na Espanha resiste a reconhecer direitos fundamentais fora da lista da Constituição, preferindo reconhecer novas faculdades ou

⁶¹ enquanto que no artigo 48º, por interpretação, se pode divisar a igualdade tributária; no Paraguai, tal e qual como na Colômbia, se menciona a igualdade logo no preâmbulo da Constituição, e a sua previsão normativa consta do capítulo III, com o título “*De la igualdad*” (artigos 46º, 47º e 48º), ainda que o artigo 88º estabeleça a proibição discriminatória e o artigo 181º a igualdade tributária; no Peru, o artigo 2º (2) faz referência à igualdade e o artigo 139º, parágrafo 2, prevê a igualdade em matéria tributária; em Porto Rico, só o artigo 2º (1) fala de igualdade e não discriminação; na República Dominicana, o artigo 8º (5) regula a igualdade; no Uruguai, o seu artigo 8º proclama a igualdade; e também a Constituição da Venezuela, nos artigos 45º, parágrafo 1, e 56º, estabelece a igualdade na lei e perante a lei e em matéria tributária

⁶² Saiz Arnaiz, Alejandro, “La apertura constitucional al Derecho Internacional y Europeo de los Derechos Humanos – El artículo 10.2 de la Constitución Española”, CGPJ, Madrid, 1999. p. 79-86; este autor alerta ainda que na Constituição Espanhola não existe uma cláusula similar à da portuguesa (art. 16.1) na qual se assumem como direitos fundamentais aqueles provenientes das normas internacionais, p. 79.

garantias dos direitos fundamentais, como se já estivessem na Constituição, prática que é seguida por diversas jurisdições constitucionais.

A garantia e o direito são termos contidos nas constituições, escritas ou não, nominadas como tal ou não. O direito fiscal tem nas constituições, como os demais ramos do direito, seus referenciais. Tal é a sua importância que é necessário recorrer a essas estruturas para auxiliar esta pesquisa.

Antes de prosseguirmos, há que fazer uma distinção: “existe uma diferença entre garantias constitucionais e ‘Garantias da Constituição’. A defesa da constituição pressupõe a existência de garantias da constituição, isto é, meios e institutos destinados a assegurar a observância, aplicação, estabilidade e conservação da lei fundamental. (...) As garantias da Constituição não devem confundir-se com as garantias constitucionais. Estas, como já foi assinalado, têm um alcance substancialmente subjetivo, pois reconduzem-se ao direito de os cidadãos exigirem dos poderes públicos a proteção dos seus direitos e o reconhecimento e consagração dos meios processuais adequados a essa finalidade”⁶³. Identifica-se uma garantia constitucional no princípio da igualdade fiscal, como uma expressão específica do princípio geral da igualdade, estruturante do sistema constitucional global⁶⁴.

Essa última garantia, objeto deste estudo, é analisada por Ferrajoli⁶⁵ da seguinte forma: o constitucionalismo rígido, ao conferir caráter normativo aos direitos fundamentais, introduziu todo um sistema de limites e vínculos para a legislação. No juízo de Ferrajoli⁶⁶, esse é o fundamento do “sistema *garantista*”, caracterizado por uma mudança estrutural de duas vertentes, o direito e a democracia, que se deriva de uma nova dimensão substancial. Esta evolução se dá no Estado Constitucional de Direito na culminação da erosão do velho conceito de soberania no âmbito interno dos Estados, que se traduz no imperativo jurídico de sujeição de toda forma de poder ao direito, não só no plano dos procedimentos, como no conteúdo das decisões. O direito assume-se assim como “sistema de garantias”.

Mas esse processo não tem correspondência na ordem interestatal, apesar do nascimento da ONU e do autêntico contrato social internacional que é a carta de 1945. Nesse

⁶³ CANOTILHO, J. J. Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7ª Ed., Coimbra, Almedina, 2003, p. 887.

⁶⁴ NABAIS, José Casalta, *O Dever Fundamental de pagar impostos*. Coleção teses. Coimbra. Almedina. 1998.

⁶⁵ FERRAJOLI, Luigi. *Derechos y garantías. La Ley del más débil*. Espanha, Editorial Trotta, 2004.

⁶⁶ Id., *Ibidem*.

campo, prevalecem as relações de força e, como consequência, a pretensão da universalidade dos direitos humanos fica negada. Vale citar alguns mestres que, de maneira forte e veemente, em poucas palavras, dizem muito, a começar por Nietzsche⁶⁷, com a proposição de que o Direito é o “nome” que o poder usa para se fazer aceitar pelos outros. É tal a situação que, juntamente com Ferrajoli, constata-se uma injustiça que sugere a plenitude de sentido da demanda de um verdadeiro constitucionalismo mundial. Nesse sentido, percebemos que Ferrajoli concorda com a fórmula de Dworkin: “Tomar os direitos a sério”⁶⁸. Essa posição supõe reconhecer-se, por si mesmo, sua existência e caráter normativo e vinculante, com as consequências que dela se derivem.

Percebe-se uma crise no direito e na razão jurídica no modelo *garantista*. O primeiro elo que podemos invocar é o da crise da legalidade, isto é, do valor vinculante associado às normas legais emanadas dos poderes públicos que expressa a ausência e a ineficácia dos controles. Esta crise redundará, no limite, na ilegalidade do poder. Pense-se no caso de alguns países em que numerosas investigações judiciais têm trazido à luz um gigantesco sistema de corrupção que envolve a política, a administração pública, as finanças e a economia, e que se desenvolve como uma espécie de Estado paralelo gerido pelas burocracias dos partidos e pelos *lobbies* dos negócios que possuem seus próprios códigos de comportamento. Um segundo aspecto da crise é a inadequação estrutural da forma de Estado de direito às funções de *Welfare State*, agravada pela acentuação de seu caráter seletivo e desigual que deriva da crise do Estado social. Um terceiro aspecto é o da própria crise do direito, que está ligada à crise do Estado nacional e que se manifesta na deslocação da soberania e na alteração de sistema de fontes, que tem por consequência um debilitamento do constitucionalismo: o processo de integração mundial, e em especial o europeu, tem tirado aos Estados nacionais os centros de decisão tradicionalmente reservados à sua soberania, em matéria militar, de política monetária e políticas sociais. A falta de um constitucionalismo de direito internacional⁶⁹ e a tradicional hierarquia das fontes, pedem a criação de novas fontes de produção, como as do direito europeu comunitário – diretivas, regulamentos e, depois, o Tratado de Maastricht – subtraídas

⁶⁷ NIETZSCHE, *Die Urschuld des Werdens*, Stuttgart: 1956, II, p.262.

⁶⁸ Id., *Ibidem*.

⁶⁹ Ideia que defende também Canotilho num sentido novo de se ter a dimensão do direito internacional público.

a controles parlamentários e, ao mesmo tempo, a vínculos constitucionais tanto nacionais como supranacionais.

Fica evidente, ainda com Ferrajoli, que estas três crises, correm o risco de traduzir-se numa crise da democracia. O autor italiano ainda defende que as garantias dependem, hoje, não só da crise do direito, mas também da crise da razão jurídica, dizendo que a constituição rígida caracteriza uma artificialidade no positivismo jurídico. Este tem, como característica também no “dever ser” do direito positivo, condições de “validade” que o direito vem pensando e projetando, mediante o estabelecimento dos valores ético-políticos – igualdade, dignidade das pessoas e direitos fundamentais. Graças a isso pode-se chamar de “modelo” o “sistema *garantidor*”, por oposição ao paleopositivismo no sistema de legalidade. Na atualidade, ocorre que os Estados contratam, no domínio de garantias dos contribuintes, não em função de valores mas de opções políticas fundadas na oportunidade e na conveniência consagrando uma espécie de direito ilegítimo por ação e sobretudo por omissão, em que as garantias surgem como artificiais.

Curioso é como se destaca a questão da não discriminação nesses valores ético-políticos através da igualdade. Recorde-se Francisco de Vitória que em suas “*Relectiones de Indis Recenter Inventis*”, desenvolvidas na Universidade de Salamanca em 1539, formulou a primeira doutrina orgânica dos direitos naturais (de direito internacional), ao proclamar como direitos universais de todos os homens e de todos os povos o “*ius communicationis*”, o “*ius migrandi*”, o “*ius peregrinandi in illas provincias et illic degendi*”, assim como de “*accipere domiciliun in aliqua civitate illorum*”⁷⁰. Então, quando esses direitos eram concretamente desiguais e assimétricos, a afirmação deles ofereceu ao Ocidente a legitimação jurídica da ocupação do Novo Mundo. Depois de cinco séculos de colonização e exploração, hoje, quando a situação é invertida, cidadãos desses mesmos países, que por necessidades várias se encontram na Europa, esses direitos são negados e não transformados em direitos à cidadania, tendo como preço a perda de credibilidade de valores jurídicos e políticos em que se baseia a democracia.

⁷⁰ FRANCISCO DE VITÓRIA, L., *De indis recenter inventis relectio prior [1539]*, en *Deindis et de iure belli relectiones. Relectiones Teologicae XII*, ed. De E. Nys, “*The classic of international Law*”, Oceana, New York, 1964, sect. II, 7, p. 244 (ed. espanhola de L.Pereña, C. Baciero y F. Maseda, *Relectio de Indis. Carta magna dos índios*, CSIC, Madri, 1989). Apud Ferrajoli.

A relação tributária que a nova ordem nos apresenta é caracterizada por uma supraestrutura complexa. Tradicionalmente “as garantias estão previstas nas normas (obrigacionais, procedimentais ou processuais) que visem assegurar a certeza e a segurança da relação jurídica tributária e a defesa do contribuinte perante ilegalidades da administração”, ensina bem, Leite de Campos⁷¹. Somente como exemplo primeiro, vejamos a União Européia e depois o Mercosul. A União Européia mantém uma relação jurídica com os Estados que permite, através do TJCE, ter um posicionamento e até uma punição para os Estados que não cumpriram o mandamento supranacional, do qual decorreu porventura prejuízo para o contribuinte. Com jurisdição própria e competência própria, a Comunidade, como personalidade jurídica, pode vir a ser sujeito na relação jurídica, assim como o Estado e o contribuinte. No Mercosul, embora exista personalidade jurídica e uma supra-estrutura, a relação jurídica que implica em direitos e obrigações para as partes fica um tanto fragilizada: esses direitos e obrigações ainda não estão assimilados, nem o Mercosul tem mecanismos para obrigar as partes após uma resolução de conflito. Daí, uma grande fragilidade em termos de igualdade.

A consideração do puro plano abstrato a falar de direitos humanos e das garantias do contribuinte, não é suficiente. Torna-se necessário lembrar, com Castanheira Neves: “o direito como entidade prática, a ‘essência’ não provoca nem garante a ‘existência’: o direito não o é (não é direito) sem um particular modo de ‘existência’, sem um específico modo-de-ser. Para que o direito possa reconhecer-se como tal não basta a sua intencionalidade normativa, há que revelar-se determinante dimensão da *praxis* – desde logo em termos de vinculante validade para a ação ou a interação. Que tanto é dizer que o direito não pode ser tão-só intencionalmente prático, terá de ser efetivamente prático. Não temos direito apenas porque pensamos a essência jurídica ou porque construímos um sistema de normatividade jurídica – teremos assim tão-só pensado a juridicidade ou quando muito construído uma possibilidade jurídica e nada mais. Para que tenhamos direito, importa ainda que a normativa juridicidade, além da sua característica intencionalidade ou de uma específica possibilidade, se possa reconhecer histórico-socialmente vinculante e, portanto, dimensão determinante da prática

⁷¹ CAMPOS, Diogo Leite de, *Direito Tributário*. 2ª ed. Coimbra, Almedina, 2000, p. 84. Grifo nosso.

social – só a determinação e vinculação práticas transformam a jurisdição em direito.”⁷².

Mas, aqui chegados, novos problemas se deparam. Desde logo, o da delimitação do âmbito da titularidade dos direitos fundamentais, que é de suma importância para este estudo. Vejamos, com Canotilho⁷³: “No regime geral dos Direitos Fundamentais, no âmbito da titularidade de Direitos Fundamentais, nós temos o princípio da universalidade que colocou o indivíduo, a pessoa, o homem, como centro da titularidade de direito. Porém, será que todos os indivíduos terão os direitos reconhecidos pelas normas de direito fundamentais? Quem será dotado de ‘subjatividade jurídica’ para lhes ser atribuída a titularidade de direitos fundamentais? Só as ‘pessoas naturais’ têm direitos ou a titularidade de direitos estende-se também a ‘substratos sociais’ (organizações, associações, pessoas coletivas e/ou jurídicas)? Quando começa e acaba a titularidade de Direitos fundamentais?”⁷⁴.

A orientação proposta corresponde ao significado profundo da “positivação – constitucionalização” dos direitos do homem: a ideia dos “direitos do homem” não proíbe que o legislador constituinte conforme os “seus direitos fundamentais” através da sua “constituição”, mas a base antropológica dos direitos do homem “proíbe” a aniquilação dos direitos de outros homens – os estrangeiros ou apátridas -, designadamente quando essa “aniquilação” equivale à violação dos “limites últimos da justiça”⁷⁵. Na dupla tributação internacional esta questão é muito presente. Por isso se traça um paralelo agregando a igualdade também neste âmbito.

Os vários aspectos da problemática da garantia e dos direitos fundamentais que se foram sublinhando são particularmente evidenciadas na experiência constitucional europeia. Veja-se, nas suas linhas gerais, para nos próximos números passarmos então a uma abordagem específica. Os textos constitucionais aprovados na UE logo a seguir à Segunda Guerra Mundial – de que são paradigma a Constituição Italiana (de 1949), a Lei Fundamental da República Federal da Alemanha (de 1949), e mais recentemente as Constituições da década de

⁷² NEVES, Castanheira A., “A Crise atual da Filosofia do Direito no contexto da crise Global da Filosofia”, in *Boletim da Faculdade de Direito, STUDIA IURIDICA* 72, Coimbra, Universidade de Coimbra, 2003, p. 26.

⁷³ CANOTILHO, ob. cit., 7ª edição, p.416.

⁷⁴ Na Constituição Portuguesa, no seu artigo 12º, encontra o princípio da universalidade. Assim como na maioria das Constituições garantidoras, os direitos fundamentais são “direitos de todos”, são direitos humanos, a não ser quando a constituição ou a lei (com autorização constitucional) estabeleça uma “reserva de direitos aos cidadãos nacionais”. Como podemos perceber há alguns desvios a este princípio.

⁷⁵ K. STERN, STAATSRECHT, III/I, p. 1026; G.U. Rescigno – “Norte sull cittadinanza”, in *Dir. Púb.*, 3/2000, p. 751ss. Traduzido pelo Professor Canotilho em sua obra acima citada, p.419.

setenta, de que sobressaem a Constituição Portuguesa (em 1976) e a Constituição Espanhola (de 1978)⁷⁶ –, assim como as Constituições dos países do Mercosul, preocuparam-se de uma maneira dominante (ou praticamente exclusiva) com os direitos fundamentais ou com os limites do(s) poder(es) em que estes textos se traduzem. De entre eles, alguns dizem respeito ao sistema tributário.

Com efeito, nas Constituições dos Estados da União Européia e do Mercosul, tanto no sentido formal como no sentido material, consagram um conjunto de direitos, liberdades e garantias que abrangem o cidadão contribuinte.

Há os Estados cujas constituições estabelecem especificamente a garantia da igualdade, mas limitada aos nacionais: França, Finlândia, Bélgica e Luxemburgo. Tais direitos, liberdades e garantias atuam no momento da criação do Direito pelo legislador, moldando normas gerais e abstratas; e atuam no momento da aplicação do Direito, quer no nível do procedimento, quer no do processo.

Os direitos fundamentais, que podem ser de carácter substantivo, procedimental e processual, têm sido aprofundados em diversas leis ordinárias. Exemplos significativos é a lei espanhola de garantias do Contribuinte, a lei tributária portuguesa, a lei francesa de procedimento tributário, entre outras.

Num primeiro momento, cada Estado aparece como titular do poder de tributar, e do poder político de criar normas gerais e abstratas (leis, regulamentos etc.). Em seguida, os Estados surgem como titulares da relação jurídica tributária, e é nessa qualidade que lançam e cobram os tributos que, foram eles próprios a criar, muitas das vezes – inobservando as normas e princípios nacionais e supranacionais. Depois, o próprio Estado-Juiz vem dirimir os conflitos entre o sujeito passivo da relação jurídica e ele mesmo (Estado: sujeito ativo). Ora, tal relação jurídica deve ser regulada pelo princípio da justiça, compreendendo, ao contrário da submissão do contribuinte aos poderes dos Estados, uma forma de *status* – estatuto do contribuinte –, no qual existam direitos e obrigações na titularidade de cada um dos sujeitos, afastando ao máximo na execução da lei uma situação de supremacia da Administração e uma sujeição do contribuinte⁷⁷. Estabelece-se uma relação jurídica e não de poder⁷⁸.

⁷⁶ NABAIS, José Cassalta, *O Dever Fundamental de Pagar Imposto*,. Coimbra, Ed. Almedina, 1998.

⁷⁷ Como é o caso do artigo 38º (2), da LGT portuguesa, que submete o contribuinte à Administração, ao serviço das necessidades financeiras do Estado.

Em relação às garantias do contribuinte (quer no âmbito do bloco regional, ou comunitário, quer no âmbito nacional) se deve manter o espírito do entendimento de Dworkin⁷⁹, que nega a existência de uma verdade absoluta, válida para todos os tempos, e que possa ser determinada por métodos formais. Na sua visão, a moral interage constantemente no ordenamento jurídico, manifestando-se na forma de princípios – que integram o Direito mesmo que não estejam positivados. Por tal motivo, este autor rejeita as concepções formalistas do Direito, e defende a impossibilidade de se obter uma resposta satisfatória quando se tenta definir exatamente quais sejam os direitos e as obrigações legais. Sustenta, com originalidade e ousadia, que, filosoficamente, não há razão para se construir uma teoria da verdade, partindo da tese que uma proposição só é verdadeira na medida em que se possa, pelo menos, demonstrar a sua verdade. Chamamos a atenção para que, com a posição de Dworkin, o direito à não discriminação pode não ser um direito mas sim um princípio.

Não obstante, pode afirmar-se genericamente que, no que concerne aos direitos fundamentais do contribuinte, são eles precisamente, que, de forma mais aguda, revelam o desfazamento entre garantias constitucionais gerais e ausência ou deficiência do seu tratamento, aplicação e desenvolvimento pelos poderes executivo, legislativo e judicial. Abordemos agora o Direito Constitucional dos Estados-membros, em razão da significativa alteração sofrida nas suas Constituições, face à prevalência do Direito Comunitário. Quando também se fala em Constituição Européia⁸⁰ pensa-se imediatamente em Direito Constitucional Europeu, e até mesmo encarado segundo duas realidades diferentes: 1.- ou como uma parcela do Direito Constitucional de certo Estado, 2.- ou como uma parcela do Direito Comunitário.

No primeiro caso, (1.) pode encarar-se o Direito Constitucional Europeu no sentido de Direito Constitucional interno respeitante à integração: trata-se das normas constitucionais que têm a ver com o modo como um Estado-membro das Comunidades e da União Européia se insere no processo de integração Européia⁸¹. Em sua outra acepção, (2.) o Direito

⁷⁸ Entre muitos outros, D. JARACH, *Curso Superior de Derecho Tributario*, Buenos Aires, 1957, p.155.

⁷⁹ DWORKIN, Ronald, *Taking Rights Seriously*. Cambridge, Cambridge University Press, 1978, p. 81.

⁸⁰ PIRES, Francisco Lucas, *Introdução ao Direito Constitucional Europeu*, Coimbra, Almedina, 1997.

⁸¹ MIRANDA, Jorge, *Direito Constitucional III*. Coimbra, ed. Coimbra, 2001. Direito Constitucional Europeu – a dupla acepção do termo, considerando os 15 Estados-membros das Comunidades, e a observação das respectivas Constituições, permitem descortinar dois diferentes modos de tratamento da integração européia. Há Constituições em que esse tratamento assenta em cláusulas gerais de autorização de restrições ou de delegações ou transferências de poderes de Soberania: as da Bélgica (artigo 34º, após 1994), do Luxemburgo (artigo 49º-bis), da Itália (artigo 11º), da Dinamarca (artigo 20º), da Grécia (artigo 28º), da Espanha (artigo 93º), da Holanda

Constitucional Europeu designa o Direito Comunitário Institucional enquanto compreende a parte do ordenamento jurídico-comunitário que conforma, em termos constitucionais ou aproximáveis a esses, as Comunidades e a União Européia. É, pois, dotado de características constitucionais.

Com efeito, o Direito Comunitário Institucional inclui um determinado conjunto de normas definidoras dos órgãos das Comunidades e da União, das relações com os Estados e com os respectivos cidadãos, dos fins que esses órgãos e os Estados-membros perseguem. Quer se chame ou não Direito Constitucional a essa realidade, não há dúvida de que existe alguma similitude com aquilo que se passa ao nível interno.

Ora entende-se modernamente que a constituição deve ser também compreendida (e cada vez mais) na perspectiva das relações internacionais, dos grandes espaços econômicos e políticos, e ainda na perspectiva da globalização. Com a criação das Nações Unidas, à escala mundial, e o posterior aparecimento de formas variadas de organizações internacionais e da União Européia, deixou de ser possível considerar o estudo da Constituição independentemente de (outras) diferentes formas de inserção internacional dos Estados⁸².

Assim, justifica-se ao nomear como Constituição o Tratado, que vem a ser a compilação aprimorada dos tratados internacionais já existentes na União Européia. É claro que no contexto atual, muitas interrogações são legítimas. Assim, pode questionar-se, desde logo, se o modelo adotado está dentro de um processo constituinte e se serve os objetivos de uma aproximação maior dos povos europeus. É lícito ainda indagar, mais especificamente, (1) se está assegurada a igualdade sobre o papel e os significados que tem a Carta Constitucional, (2) como se comporta no que respeita aos valores fundamentais e quais as suas interpretações, e (3) sobre a prevalência do Direito da União Européia sobre os Estados-membros. Ora, todas estas questões e ambigüidades têm de certo contribuindo para a ineficiência prática das

(artigo 92º) e da Finlândia (artigo 28º). E há Constituições com cláusulas específicas: as da Áustria (artigo 23º-A a 23º-F), da Irlanda (artigo 29º), da Alemanha (artigo 23º), da França (artigo 81º-1 a 81º-4), de Portugal (artigo 7º, n.º 6) e da Suécia (artigo 5º do capítulo das relações com os outros Estados). Porém, na Irlanda, em Portugal e na Suécia essas cláusulas específicas inserem-se num contexto global das relações internacionais, ao passo que na Áustria, na Alemanha e na França surgem autonomizadas. Na Grã-Bretanha, com as suas características únicas, foi feita uma lei, materialmente constitucional, a quando da adesão às Comunidades. Também cf. RIDEAU, Joël, *L'Europe dans les Constitutions des États membres de l'Union européenne*, in *Perspectives Constitutionnelles*, Obra collective, II, Coimbra, 1997, p. 717 ss.

⁸² CANOTILHO, J. J. Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 4ª ed. Coimbra, Coimbra Editora, 2001, p. 1317.

previsões constitucionais comunitárias no que concerne à efetivação dos direitos dos contribuintes⁸³.

Passa-se, de seguida, a examinar o eventual papel das consagrações dos direitos humanos na proteção da não discriminação fiscal. Antes, porém, fica uma última referência. Os princípios constitucionais tributários podem ser vistos – de acordo com o pensamento de Paulo de Barros Carvalho⁸⁴ - de uma forma nova - que é válida não só para o âmbito nacional, como também no regional e até mesmo para o global – à luz da semiótica, abordando-os sob a égide da teoria da linguagem. Desse modo, pode-se concluir que o preceito da não discriminação como objeto jurídico semiótico é um valor. Assim, fica-se sem a constatação que o Direito à não discriminação fiscal exista como tal. Ora, mas dentro do princípio da igualdade a não discriminação é parte dos direitos humanos. Pois, na evolução dos direitos humanos depois dos primeiros momentos de luta para limitar o poder estatal, a função protetora ou garantista que desempenha na fase da sua positividade no Estado moderno, como fruto da reivindicação de direitos naturais, quando então foram, em grande parte, transformados em direitos fundamentais nos textos constitucionais do Estado-nação. Então vejamos:

1. 4 - A NÃO DISCRIMINAÇÃO FISCAL E OS DIREITOS HUMANOS

⁸³ Ora, no que respeita o nosso tema, a sua entrada em vigor traria uma importante mudança, porquanto, a constituição prevê que uma sentença proferida num Estado-membro terá validade em outro Estado-membro: é o reconhecimento de sentença, que passaria a ser uma realidade entre os Estados. Assim sendo, quando a sentença de um Estado-membro tiver reconhecimento imediato em outro Estado-membro, as mudanças que isso representará para o Direito serão significativas nos direitos e garantias que já tem reflexo nas *aduanas* transfronteiriças. Sem querer reduzir a essência ou a substância pelo procedimento, o reconhecimento constitui uma economia processual que representa um avanço – palestra realizada pelo professor Vital Moreira no Auditório da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, subordinada ao tema: “Uma Constituição para a União Européia”.

⁸⁴ Sobre isto, veja-se NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima, “Premissas para uma Abordagem Semiótica dos Princípios Constitucionais Tributários” in *Revista da Faculdade de Direito da UCP*. Vol. 2 – São Paulo, ed. USP, 2000, p. 61. “Os princípios jurídicos constitucionais tributários, como objetos jurídicos dinâmicos que são não se esgotam na dimensão dos enunciados prescritivos constitucionais, eles causam o surgimento dos textos jurídicos, todavia, resistem ao simbólico. Em ambos os objetos jurídicos semióticos há presença de valores, carga axiológica, todavia, nos princípios constitucionais tributários (objeto jurídico dinâmico) estes valores se mostram em sua integridade ontológica, isto é, o próprio objeto jurídico dinâmico (princípios constitucionais tributários) é um valor”.

Os direitos humanos possuem a natureza de direito subjetivo e não de princípios gerais de direito. Mesmo servindo para inspirar, legitimar e criticar os ordenamentos jurídicos positivos⁸⁵. Logo, Não existe uma regra geral, internacionalmente reconhecida, que proíba a discriminação e nem a discriminação fiscal, uma vez que se considere que o tratamento desigual é apenas uma especificidade do princípio da igualdade (este regra geral). Vários critérios têm sido indicados para determinar postulados que possam se elevar a categoria jurídica de direito humano no âmbito do Direito Internacional, por exemplo, segundo P. Alston⁸⁶: 1) Deve refletir um valor social fundamental; 2) Deve ser relevante num mundo que coexistem diversos sistemas de valores; 3) Deve cumprir os requisitos para ser considerado como uma interpretação das obrigações da Carta das Nações Unidas, um reflexo das regras de direito consuetudinário ou se considerado como uma formulação declaratória de princípios gerais de direito; 4) deve ser conseqüente com o corpo existente do Direito Internacional dos Direitos Humanos 5) Deve ser compatível, ou ao menos não claramente incompatível, com a prática geral dos Estados. 6) Deve ser suficientemente preciso para dar lugar a direitos e obrigações claramente identificáveis. É assim dentro destes critérios nas declarações e convenções sobre os direitos humanos, que normalmente são reconhecidas como disposições gerais que refletem a necessidade de outorgar um trato igualitário às pessoas. Destacam-se, neste grupo de Tratados, a Declaração Universal de Direitos Humanos, adotada e proclamada pela Assembléia-geral das Nações Unidas (de 10 de Dezembro de 1948), e a Convenção Européia para a Proteção dos Direitos Humanos e Liberdades Fundamentais (em Roma, 04 de Novembro de 1950). É a denominada Carta Internacional de Direitos Humanos, basicamente integrada pela mencionada Declaração, assim como pelo Pacto Internacional de Direitos Civis e Políticos (de 16 de Dezembro de 1966)⁸⁷.

⁸⁵ Joaquim Rodrigues Toubes Muniz, *La Raxon de los Derechos*, Editorial Tecnos, Madrid, 1995, p. 33.

⁸⁶ P.ALSTON, "Conjuring up new human righth: a proposal para quality control", in *American Journal of International Law*" vol. 78, 1984, p. 614.

⁸⁷ BARRETO, Irineu Cabral, *A Convenção Europeia dos Direitos do Homem, Anotada*, Coimbra, Coimbra Editora, 2005. Os instrumentos em que se consagram os direitos humanos ou que se dirigem especificamente à sua tutela não se reduzem, naturalmente, aos assinalados no texto. Assim podem ter-se em conta, mais amplamente: -no âmbito constitucional, na Magna Carta, as declarações de direitos; na Independência Americana em 1766 (carta de independência das treze colônias norte-americanas) e na Revolução Francesa, a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, e a Declaração de Direitos Humanos Norte-Americana de 1791; - na era do Universalismo, a Carta da Organização das Nações Unidas, em 1945, a Declaração Universal dos Direitos do Homem de 1948, os dois Pactos das Nações Unidas de 1966; - na era dos Instrumentos Regionais e dos Mecanismos de Proteção, a Convenção Européia para proteção dos

Com a utilização do instrumento fiscal “sistemas tributários”, constituem-se definitivamente a manifestação econômica do princípio da igualdade⁸⁸ – que se deve distinguir da formulação do princípio da não discriminação, no âmbito da Convenção Europeia dos Direitos Humanos⁸⁹. Como afirma o próprio Tratado Europeu sobre Direitos do Homem (TEDH), no seu artigo 14º, a Convenção tem alcance autônomo (completado nas suas restantes cláusulas normativas) e forma parte integrante de cada uma das disposições que garantem os direitos e as liberdades⁹⁰. O âmbito de proteção da pessoa distingue direito e liberdades fundamentais, não ficando amparados, unicamente, os direitos econômicos da pessoa; neste campo, o princípio da não discriminação é um direito humano fundamental. Só pode aplicar-se no âmbito da Convenção Europeia⁹¹. Lembre-se que tratam dos Direitos Humanos o Tribunal Internacional de Estrasburgo (que sobre este mesmo assunto julga para 45 países) e o TJCE (apenas na União Europeia).

A maioria destes tratados conta com um órgão internacionalmente reconhecido, encarregado de velar pelo cumprimento das mesmas. Assim, há a Corte do Tribunal Internacional de Justiça, com sede em Haia, no caso das Nações Unidas, o Comitê de Direitos Humanos.

Nestas Convenções, fontes de direito tributário internacional, não se encontram disposições sobre a não discriminação fiscal. Elas contêm proclamações gerais do princípio da igualdade e em alguns casos, inscrevem especificamente o direito da pessoa a não ser tratado de modo discriminatório, mas não há, nesses textos, qualquer extensão expressa ao setor da tributação. Há apenas uma exceção, que se descreve já no artigo 14º da Convenção Europeia. Aí, a eficácia do princípio da não discriminação, inclui a matéria fiscal; em relação com os direitos do homem e com os limites gerais. O artigo 1º do Primeiro Protocolo adiciona o

Direitos Humanos de 1950, a Convenção Americana dos Direitos Humanos de 1969 e a Carta Africana dos Direitos Humanos e dos Povos de 1981;

- na era da Punição Internacional de Violação dos Direitos Humanos, a jurisdição criminal universal, os tribunais criminais internacionais *ad hoc*, o Tribunal Penal Internacional.

⁸⁸ MERTENS DE WILMARS, J., “Le rôle de la Cour de Justice dans l’évolution du droit européen”, in *Journal des Tribunaux*, 1982, p. 116.

⁸⁹ Sobre o efeito dos artigos 14º e artigo 1º do Protocolo 1, e do artigo 14º da convenção, *vide*: KRINGS, E., “L’égalité en matière fiscale dans la jurisprudence de la Cour Européenne des Droits de l’Homme, en protection de la concurrence en droit international et en droit communautaire”, RMCUE, n. 364/93, p. 46.

⁹⁰ CEDH 23 Julho 1968, Série A, vol. 6, parágrafo 4, caso *Aussi Marckx* de 13 de Junho de 1979, Série A, vol. 31, parágrafo 22, caso *Inze* de 28 de Outubro de 1987, Série A, vol. 126, parágrafo 36º.

⁹¹ Em sentido contrário se pronuncia KNOBBE KEUK, B., “EC Tax Review, p.75 – para quem, no âmbito comunitário, também se tem em consideração o direito humano fundamental.

seguinte: “as disposições precedentes não prejudicam o direito dos Estados de porem em vigor as leis que eles considerem necessárias para regulamentar o uso do patrimônio conforme o interesse geral ou para assegurar o pagamento dos impostos, ou de outras contribuições e multas”. Portanto, o objetivo arrecadatário entra de maneira triunfal na convenção e vem, por esta via, condicionar a aplicação dela pelo Tribunal Europeu de Direitos Humanos, justamente por ter o Estado um poder discricionário muito grande quando se trata de proteger os interesses da arrecadação.

Antes de prosseguirmos, há que esclarecer num brevíssimo excursão que os direitos humanos não se colocam todos no mesmo plano. Assim há que fazer referências denominadas gerações de direitos humanos (Karel Vasak) – com os direitos políticos e de liberdades individuais (*liberté*), direitos econômicos, sociais e culturais (*égalité*) e direitos de solidariedade (*fraternité*) –, a saber:

- a 1ª geração (séculos XVIII-XIX), num contexto liberal. Têm-se os direitos individuais e as liberdades (proteção contra a interferência do Estado): direito à vida, direito à liberdade, direito à propriedade, liberdade de expressão, direito de ir e vir, liberdade de residência, liberdade de crença e religião e direito de reunião;

- a 2ª geração (de 1848 a 1918), na tradição socialista. Têm-se os direitos à assistência do Estado e à justiça social: segurança social, direito ao trabalho, direito à educação, e direito à proteção da saúde;

- a 3ª geração (1960 em diante) é a dos direitos difusos, direitos das nações, povos e minorias, direito ao meio ambiente saudável, direito à auto-determinação, direito ao desenvolvimento sustentável, direito à paz.

Por outro lado há também que fazer a diferenciação e diversificação dos direitos humanos, a saber: - direitos individuais, direitos coletivos, direitos negativos e direitos positivos, direitos de participação, direitos face ao Estado (direitos verticais ou eficácia vertical), direitos em face de particulares (direitos horizontais ou eficácia horizontal).

Na U E, os tratados institutivos não contêm um catálogo de direitos fundamentais. A proteção desses direitos, na ordem jurídica comunitária, ficou a cargo do Tribunal de Justiça. No atual momento de transição, uma vez que na União Européia, com os Tratados, já se tem uma Constituição substantiva, o Tribunal de Justiça assume-se como um primeiro Tribunal

Constitucional. Cabe-lhe criar limites para o poder legislativo e direitos fundamentais que não estavam nos Tratados, explicitamente e a sua jurisprudência tem na realidade um papel relevantíssimo no desenvolvimento do direito comunitário.

A ampla competência do TJCE, relativamente aos diversos domínios cobertos pelo espaço da liberdade, da segurança e da justiça, significa que aquele órgão deverá atentar para o crescente número de casos de violação dos direitos fundamentais, como garante a Convenção Europeia dos Direitos do Homem⁹². Vale apontar que a complexidade da eficácia da proteção dos Direitos Humanos seja vista por muitos como parte dos direitos de terceira geração; a questão é ainda mais problemática, pois que muitos constituem aquilo a que, conforme o Professor Celso Lafer, se convencionou chamar “direitos difusos” ou “direitos de titularidade coletiva”⁹³.

Não obstante as dificuldades que se colocam, há que ter presente que, como sublinha Moura Ramos⁹⁴, a liberdade de circulação entre os países membros e o fato de se poder votar, por si só não garantem a não discriminação, não dando as condições de auto-sustentação aos estrangeiros com igual acesso no Estado de residência, como têm os nacionais. Por esses e outros motivos, deve entender-se o direito à não discriminação como sendo da segunda geração dos Direitos Humanos, como *direito de participação política*. - entendendo isso como um retorno para a *polis* agora num sentido mais amplo. Neste contexto, chama-se a atenção para os benefícios fiscais a que somente os nacionais têm acesso.

Embora, se deve reconhecer que o TJCE tem dado um contributo fortemente inovador na jurisprudência, quando trata de questões mais arrojadas recebe críticas. Registre-se neste contexto a observação de Catherine Barnard, no que respeita à posição do Tribunal em matéria de não discriminação com base no sexo⁹⁵. Ora, igual observação se pode, com justiça, fazer em matéria fiscal. Nestes domínios mais avançados, o TJCE, bem como outras instâncias da

⁹² Cf. artigo 6º, n. 2, do TUE.

⁹³ LAFER, Celso, “Direitos Humanos”, in Revista: *Boletim da Faculdade de Direito STVDIA IVRIDICA*, 40 Colloquia, 2 - Portugal-Brasil ano 2000. Tema Direito. Coimbra, Universidade de Coimbra, 2000.

⁹⁴ RAMOS, Rui Moura. “Maastricht e os Direitos do Cidadão Europeu”. in *Revista, Das Comunidades à União Europeia. Estudos de Direito Comunitário*, Coimbra, 2004, p. 353 e 354. Assim como: RAMOS, Rui Moura. “Les nouveaux aspects de la libre circulation des personnes. Vers une citoyenneté européenne”. In *Das Comunidades à União Europeia. Estudos de Direito Comunitário*, 2.ª ed., Coimbra, Coimbra Editora, 1999, pp. 256-276.

⁹⁵ BARNARD, Catherine. *Gender EU: and Human Rights*. Oxford, Edited by Philip Alston, Oxford University Press, 1999. E veja-se mais sobre o assunto em material editado pelo *Giornale di Diritto del Lavoro e di Relazioni Industriali*. N. 68, anno XVII, 1995/4.

UE, vem-se limitando a emitir sugestões ou recomendações, aproximando mais, neste domínio, o direito europeu de um direito de cooperação⁹⁶.

Em torno do problema da não discriminação das minorias, deu-se um importante desenvolvimento. Para Frédéric Van Den Berghe⁹⁷, a União Européia, no que se refere às minorias, é primordialmente um produto de exportação e não um produto para consumo doméstico. A União Européia tem sido acusada frequentemente de impor aos seus vizinhos e *partners* formas de proteção de minorias que ela mesma não respeita. De fato, enquanto a União Européia tem sido porta-voz da proteção das minorias, já na sua política externa, através de vários instrumentos políticos e encontros internacionais se têm mostrado mais modesta e cuidadosa em garantir os direitos para as minorias que moram nos seus limites. As únicas providências com algum (se bem que limitado) significado são o artigo 13º TEC e o Conselho Diretivo, que implementam o princípio de igual tratamento entre pessoas, independentemente da origem racial ou étnica.

A razão para que aconteça essa aparente diferença de tratamento é o fato de isso não gerar eventuais incompatibilidades entre a proteção das minorias e o processo de integração; trata-se, antes, de uma falta de competência da União Européia no campo dos direitos das minorias. De fato, com muito poucas exceções, os Estados-membros têm-se recusado muitas vezes a transferir a sua soberania nessas questões para as instituições européias. Assim existe um argumento legal crucial que justifica a ausência de um regime interno de proteção das minorias na União Européia: a União Européia não é competente para adotar uma política própria, interna, de proteção às minorias desde que os seus Estados-membros retiveram esse poder; e nenhum dos Tratados confiou à União Européia, como competência implícita ou explícita, a tarefa de adotar medidas relativas à proteção das minorias.

Em face disso, o TJCE, entendeu que não há provisão do Tratado que confira, às instituições da Comunidade, qualquer poder geral para aprovar normas em relação aos direitos humanos ou para concluir convenções internacionais nesse campo. Como resultado, o TJCE

⁹⁶ MIRANDA, Jorge, *Curso de Direito Internacional Público*. 2ª ed., Lisboa, Principia, 2004, p. 137ss. em sua leitura, diz que o Direito Internacional nos nossos dias está mais próximo de um direito de cooperação, assim como o Direito Internacional Econômico e os Direitos do Homem ou do Meio Ambiente.

⁹⁷ BERGHE, Frédéric Van Den, "The European Union and the Protection of Minorities: How Real is the Alleged Double Standard?", *In Revista, Yearbook of European Law*, n. 22, Oxford, Oxford University Press, 2003, p. 155.

sustentou que, de momento, a Comunidade carece de competência legislativa para ter acesso à Convenção Europeia dos Direitos Humanos.

O TJCE estabeleceu que essa competência só pudesse ser garantida por meio de revisão do Tratado, e o artigo 308º do Tratado da União Europeia não poderia ser levado em consideração. Já a opinião 2/94 sustenta que esse artigo ainda é válido, apesar das mudanças introduzidas pelos Tratados de Amsterdam e Nice: a sua fundamentação racional poderia ser aplicada – por analogia, ou mesmo com uma argumentação *a fortiori* – aos direitos das minorias. A aproximação por analogia funda-se na semelhança entre os Direitos Humanos e os direitos das minorias⁹⁸. Ora, os Estados-membros estão longe de ter uma posição unânime em favor dos direitos das minorias e a “*Framework Convention for the Protection of National Minorities*”, adotada no Conselho da Europa em 1995, nunca foi assinada nem ratificada por nenhum deles. E se a União Europeia não é competente no campo dos Direitos Humanos, *a fortiori* ela será sempre sem competência no campo da proteção das minorias. E como justamente sublinha Bruno De Witte⁹⁹, “o respeito pela democracia, a norma da lei e dos direitos humanos, têm sido reconhecidos como valores fundamentais do desenvolvimento interno da União Europeia e para o propósito de ampliação, ao passo que a proteção das minorias é apenas mencionada no contexto mais recente”¹⁰⁰. Aos olhos da UE, a proteção das minorias não é enumerada entre os objetivos dos Tratados, e na Carta dos Direitos Fundamentais da UE e no artigo 13º TEC, as minorias são protegidas somente até onde essa proteção promove o princípio da não discriminação – o que para mais existe sob os princípios da Comunidade, mas não sob as suas políticas¹⁰¹.

Pode, assim concluir-se pela insuficiência dos Tratados sobre direitos humanos, incluindo aqueles que instituem a U E, para fundar um direito à não discriminação fiscal. Em concordância com o Rupérez¹⁰², a proibição de discriminação contida em Tratados e Declarações sobre Direitos Humanos carece de concretizações, que se encontram nas cláusulas dos Convênios sobre Dupla Tributação, geralmente elaborada conforme o artigo 24º do

⁹⁸ “opinion 2/94 on Accession by the Community to the ECHR. (1996) ECR I-1759, para. 27”.

⁹⁹ WITTE, Bruno de., “Politics versus Law in the EU’s Approach to Minorities”, in RSC N. 2000/04, EUI Working Papers, WWW.iue.it/RSCAS/WP-Texts/00-04.pdf3.

¹⁰⁰ Id., Ibidem.

¹⁰¹ Comentário (94) 333 final of 27 Julho 1994, “European Social Policy – A Way forward the Union”, VI, parágrafo 27.

¹⁰² SANTA BÁRBARA RUPÉREZ, Jesús, *La no discriminación Fiscal*, Madrid, Ed. Edersa, 2001, p.79.

Modelo de Convênio estabelecido a tal efeito pela Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico; e, no que se refere à proibição de discriminação fiscal relativa à circulação de bens ou tráfico de produtos – fiscalidade indireta – a falta de eficácia de tais Declarações se encontra, em geral, parcialmente compensada no Direito Internacional pelos Tratados comerciais e reforçada em numerosas ocasiões por proteção específica dos Tratados de Integração econômica.

A tal respeito convém adiantar como os fenômenos de integração econômica de caráter regional são cada vez mais freqüentes e neles se exige cada vez mais um nível mínimo respeitante de não discriminação fiscal. Assim sendo, chamamos a atenção para o fato da não discriminação fiscal direta e indireta não ter expressão nas convenções de direitos humanos, o que implica dizer que para os países em geral, membros ou não de blocos regionais sob a égide destas convenções, no entanto, para garantir a igualdade, basta que o princípio da igualdade ou sua versão negativa, o direito de não ser discriminado, seja reconhecido, pois o direito / princípio é garantido. O importante é determinar o que é o escopo e o conteúdo do direito à igualdade. e em matéria tributária esse direito à igualdade se estende ao campo do direito tributário internacional.

1.5- *PRINCÍPIOS GERAIS QUE GARANTEM DIREITOS E A UNIÃO EUROPÉIA*

Para a resolução das questões que envolvem a não discriminação tributária, pode-se deparar com o envolvimento de outros princípios que se colocam na União Européia. Passa-se ao reconhecimento dos princípios gerais que garantem direitos. Antes de prosseguirmos, é curial fazer uma referência breve ao pensamento de Dworkin. Este autor¹⁰³ tem sustentado que os princípios jurídicos não podem identificar-se mediante critérios atribuídos por uma regra de reconhecimento manifestada na prática dos tribunais, e que, uma vez que os princípios são elementos essenciais do direito, deve-se abandonar tal doutrina. Segundo ele, os princípios jurídicos só se podem identificar através de uma interpretação construtiva, como elemento de um conjunto único de princípios – o que não só se ajusta melhor a toda a história institucional

¹⁰³ DWORKIN, R. M., “Legal Theory and the Problem of Sense”, in *Revista Issues in Contemporary Legal Philosophy: The Influence of H.L.A. Hart*, Gavison Ed., 1987, p. 19.

do Direito estabelecido de um sistema jurídico, como também melhor a justifica. O autor concede que nenhum juiz humano real – distinto de “Hércules”, o seu mítico juiz ideal – podia praticar o feito de construir uma interpretação de todo o Direito do seu país, de forma imediata. Há, portanto, que ter presente que os tribunais tentam “imitar Hércules” de um modo limitado; e encarar os seus julgamentos dessa forma serve segundo pensa, para trazer à luz “a estrutura escondida”.

A preocupação com a interpretação construtiva levou o autor a convicção de que os princípios jurídicos não podem, afinal, identificar-se pelo seu “pedigree” o modo da sua criação ou adoção por uma fonte dotada de autoridade reconhecida e a regra do reconhecimento só pode fornecer critérios de “pedigree”.

No entanto, é certo não só que regras legais ou mesmo constitucionais podem atuar como verdadeiros princípios – isto é, pelo modo próprio de atuação destes – como, mais relevantemente, os princípios podem dever o seu “estatuto” à força da instância que os afirma ou à fonte em que são proclamados. O próprio Dworkin admitiu que o Primeiro Aditamento à Constituição dos Estados Unidos, que estatui que o Congresso não restrinja a liberdade da palavra, deve interpretar-se precisamente desse modo. Também certos princípios jurídicos, incluindo alguns princípios básicos da “Common law”, por exemplo, ou de que ninguém pode aproveitar-se do seu próprio ato ilícito, são identificados como direito pelo teste do “pedigree”, à medida que têm sido invocados de forma coerente pelos tribunais, em séries de casos diferentes, como conferindo razões para decisão que devem ser levadas em conta, embora susceptíveis de ser afastadas em alguns casos por razões que apontem em sentido oposto. Perante tais exemplos de princípios jurídicos identificados por critérios de “pedigree”, não poderá ter êxito qualquer argumento geral, num sentido que acarrete o abandono da doutrina de uma regra de reconhecimento.

Assim, pode-se assentar na conclusão mais modesta de que há muitos princípios jurídicos que não podem ser captados desse modo, por serem demasiado numerosos, demasiado fugazes, ou demasiado susceptíveis de alteração ou modificação, etc. No entanto, a aceitação dos princípios como parte do direito é coerente com a doutrina de uma regra de reconhecimento, justifica-se uma conclusão mais forte, a saber: é necessária uma regra de reconhecimento, se os princípios jurídicos tiverem de ser identificados por um critério. O uso desse critério pressupõe, por isso, a identificação do direito constituído; e, para tal ser possível,

é necessária uma regra de reconhecimento que especifique as fontes de direito e as relações de superioridade e de subordinação que se estabelecem entre elas¹⁰⁴. Para a identificação de princípios, é sempre necessário algo muito semelhante a uma regra de reconhecimento que identifique as fontes de direito de forma autorizada. Dworkin prefere falar não de regras, mas de “consensos”, de “paradigmas” e de “pré-compreensões” que os membros da mesma comunidade interpretativa partilham: “a atitude interpretativa não pode sobreviver a menos que os membros da mesma comunidade interpretativa partilhem, pelo menos de modo aproximado, as mesmas pré-compreensões acerca daquilo que vale como parte da prática”¹⁰⁵.

Seja como for, os princípios gerais que garantem direitos são reconhecidos internacionalmente como tal. Deve-se, verificar “a priori” seus mandamentos, pois, estes irão influenciar diretamente a tutela da não discriminação. Hoje, os princípios tendem a reger na nova ordem mundial como base para os blocos regionais. Portanto, mas se impõe levar em linha de conta como é que hoje os princípios gerais, que garantem direitos, são tidos na União Européia para se poder avaliar até onde isso influencia nas garantias do contribuinte quanto à não discriminação, uma vez que está presente na avaliação e solução de lides. Pode-se analisar assim: o Direito compreende regras e princípios. Apenas os princípios, logicamente anteriores, integram as regras num todo sistemático – o que permite ultrapassar o seu caráter parcelar, fragmentário e por vezes conjuntural, e submetê-las a critérios comuns de interpretação e aplicação, enquanto diretamente conformadores ou capazes de abrir caminho a soluções jurídicas. Os princípios exercem ainda uma ação mediata, por meio da interpretação e da construção doutrinal, desenvolvendo-se tal e qual a história: em qualquer época da história do direito internacional encontram-se princípios como o da boa fé, *pacta sunt servanda* e outros¹⁰⁶.

Ora, no que concerne ao nosso tema, nem todos os princípios exercem um papel positivo. No plano comunitário, alguns funcionam como verdadeiro entrave prejudicial à afirmação de uma regra de não discriminação fiscal. Quando o professor Canotilho¹⁰⁷, ao

¹⁰⁴SOPER, E. P., “Legal Theory and the Obligation of a judge”, in RDCJ, p. 3 e 16; e “Principles, Positivism and Legal Theory”, in *Yale Law journal*, Londres, 1977, p. 87 - 415.

¹⁰⁵ HART, Herbert L. A., *O Conceito de Direito*, 3ª Ed., Lisboa, Serviço de Educação e Bolsas - Fundação Calouste Gulbenkian, 2001.

¹⁰⁶ MIRANDA, Jorge, *Curso de Direito Internacional Público*, 2.ª ed. Lisboa, Principia, 2004, p. 122.

¹⁰⁷ CANOTILHO, J. J. Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7.ª ed., Coimbra, Almedina, 2003, p. 367.

tratar do princípio da integração europeia, se refere ao exercício em comum de poderes soberanos e, logo em seguida, ao princípio da unidade do estado e à integração europeia, está a subdividir o dito princípio da integração europeia em princípio da limitação de competência e princípio da subsidiariedade.

Para o princípio da limitação de competência¹⁰⁸, não basta prever o exercício em comum dos poderes necessários para a construção da União Europeia. A União Europeia não é um “Estado” soberano dotado de competências e poderes globais. É, sim, uma Comunidade de Estados dotada das competências que os Estados-membros, através de tratados internacionais, lhe vão atribuindo (o que seria a competência de atribuição) ou dispõe de poderes conferidos.

O princípio da subsidiariedade, ao qual a União Europeia está constitucionalmente vinculada – nos termos do artigo 7º/6 da Constituição, em consonância com o artigo 5º/2 do Tratado da União Europeia – foi introduzido pelo Tratado de Maastricht (artigo 3º/2), revisado pelo Tratado de Amsterdam, e corresponde a uma iniciativa alemã apoiada pela Inglaterra, suscitando dúvidas quanto à sua verdadeira natureza e alcance. Nos domínios que não sejam das suas atribuições exclusivas, a Comunidade intervém, de acordo com o princípio da subsidiariedade, apenas se e na medida em que os objetivos da ação encarada não possam ser suficientemente realizados pelos Estados-membros e, devido à dimensão ou aos efeitos da ação prevista, possam ser alcançados de forma mais completa no plano comunitário. Sempre presente e prioritária está a idéia de freio e de balanço, relativamente a um crescente “centralismo europeu”; a idéia de “regionalizar” mais fortemente os processos de decisão comunitária; a idéia de encontrar decisões o mais possível próximas dos cidadãos (democracia da proximidade); compondo-se também a idéia de pluralismo e das diferenças culturais e históricas dos Estados-membros, bem como das respectivas dimensões territoriais¹⁰⁹.

Esse princípio parece ser completado pelo princípio da proporcionalidade, pois nos termos do artigo 5º/3 do Tratado, “a ação da Comunidade não deve exceder o necessário para

¹⁰⁸ Artigo 7º/6 da Constituição, em consonância com o artigo 5º/2 do Tratado da União Europeia.

¹⁰⁹ O Princípio da Subsidiariedade: “(...) para além de a sua origem remontar à Antiguidade Clássica, é igualmente salientada a sua afirmação pela doutrina social da Igreja. Uma sociedade de ordem superior não deve intervir na vida interna de uma de ordem inferior, privando-a das suas competências, mas deve antes apoiá-la em caso de necessidade e ajudá-la a coordenar a sua acção com a das outras componentes sociais, com vista ao bem comum” (cf. SS. Pio XI, Carta Encíclica *Quadragesimo Anno*, I, 1931, p. 184, 186; vide ainda SS. João XXIII, *Mater et Magistra*, 1961, n. 55). O princípio opõe-se assim a todas as formas de coletivismo e traça os limites da intervenção do Estado, tendendo a instaurar uma verdadeira ordem internacional (Catecismo da Igreja Católica, 1993, p. 1885, p. 411).

atingir os objetivos do presente Tratado”. Deste modo, os atos das instituições não ultrapassem os limites do adequado e necessário à realização dos objetivos legítimos prosseguidos pela regulamentação – entendendo-se que, quando exista uma escolha entre várias medidas adequada, se deve recorrer a menos rígida, não devendo os inconvenientes causados serem desproporcionados em relação aos objetivos pretendidos; o artigo 5º do Tratado da União Europeia consagra o princípio da subsidiariedade apenas em relação a competências paralelas ou concorrentes entre União e Estados-membros.

Os princípios assinalam-se como estruturantes da ordem jurídica comunitária, sendo verdadeiros valores superiores do ordenamento, como princípios fundamentais da própria União Europeia¹¹⁰ – condição de acesso e até exercício de direitos na União Europeia (pelos Estados-membros). Além dos mencionados, revelam mais três princípios, esses intrínsecos à ordem jurídica comunitária e que, no sistema jurídico internacional, se caracterizam como ordem jurídica própria (autônoma, portanto, em relação ao direito interno e ao direito internacional): os princípios da especialidade, da autonomia e da comunidade de direito.

Passamos a enunciá-los resumidamente: - o princípio da autonomia significa que o direito comunitário é autônomo porque, integrado no direito internacional em sentido amplo, se caracteriza não só por específicos modos de formação, como por diferenças assinaláveis na sua aplicação – resultado da amplitude dos seus objetivos e dos meios da sua realização¹¹¹, dos modos de formação da vontade comunitária¹¹² e, também, dos meios da sua expressão, efetividade¹¹³ e garantia (pelo TJCE), designadamente, da competência consultiva onde se preserva a autonomia da ordem jurídica comunitária;

- o princípio da especialidade (poderes atribuídos) analisa-se na circunstância de as comunidades só disporem das atribuições e competências que lhes são conferidas pelos Estados-membros, através dos instrumentos de direito comunitário originário. O certo é que, historicamente, através de diversos mecanismos, a Comunidade tem ido além do que

¹¹⁰ A este propósito temos os princípios referidos no artigo 6º, nº 1 U E (Estado de Direito, democracia, liberdade e respeito pelos direitos fundamentais), citados por J. Mota de Campos, no elenco que faz dos princípios democráticos, no *Manual de Direito Comunitário*. p. 259 e seguintes. Afirma o princípio da democracia como base da Europa Comunitária, OTERO, Paulo, *A democracia totalitária*, Cascais, Ed. Principia, 2001, pp. 254-262.

¹¹¹ Artigo 2º e seguintes CE e artigo 2º U.E.

¹¹² Exclusivamente através dos órgãos principais da CE e U.E.

¹¹³ As fontes de direito comunitário, por ex., as normas referidas no artigo 249º. CE e os princípios decantados dos tratados pela atividade do TJCE.

aparentemente é permitido por esse princípio. Alguns dos mecanismos utilizados, reconhecidos pela doutrina são: o do artigo 308º CE, o anterior artigo 235º, o princípio das competências implícitas, e os métodos de interpretação teleológico-finalista do TJCE.

- o princípio da comunidade de direito, firmado pelo artigo 6º, n. 1 UE, que funciona como garantia dos direitos individuais e como limite à ação dos órgãos comunitários, no sentido de que nunca seja adotado pelo Parlamento qualquer ato suscetível de produzir efeitos jurídicos obrigatórios em relação a terceiros e, no entanto, insuscetível de controle jurisdicional pelos tribunais comunitários¹¹⁴;

A estes princípios, acresce - o princípio da efetividade, que compreende a idéia do efeito útil e está presente em toda a construção jurídica comunitária, já que todos os princípios, de uma forma ou de outra, estão funcionalizados à plena eficácia e realização dos objetivos comunitários, comporta subdivisões em efeito direto, prevalência na aplicação (primado), uniformidade na aplicação e interpretação conforme¹¹⁵. Todos estes princípios configuram estruturalmente os modos de ação específicos da Comunidade e marcam, de forma indelével, as relações entre o direito comunitário e os direitos nacionais; e que afirmam a originalidade da organização comunitária e a sua força conformadora¹¹⁶.

Ora, se o jogo destes princípios permite que emerja a regra comunitária, com categoria de princípio geral do ordenamento comunitário, que impede aos Estados membros estabelecerem qualquer medida relativa aos elementos substanciais de qualquer tributo, ou aos procedimentos de aplicação do mesmo, que origine direta ou indiretamente uma discriminação de pessoas, comércio, serviços ou capitais, no entanto é também certo que todos os princípios elencados são a causa e a razão pela qual o TJCE tem sido reticente em adentrar à soberania dos Estados membro para garantir a proibição discriminatória direta dos contribuintes. Isto impede conjugada com as conclusões tiradas nos números anteriores, que se possa afirmar que a não discriminação fiscal direta se configura como um princípio geral autônomo de garantia de direito. No entanto, os princípios gerais auxiliam na análise geral, a medida que tem se uma questão de discriminação fiscal na União Européia.

¹¹⁴ Sentença do TJCE, “Os Verdes c. Parlamento Europeu”, de 23.4.1986, proc. 294/83, Col., 1986, 4, c- 20-25, pp. 1364-1366. No processo, embora não tão explícitos, já eram apresentados.

¹¹⁵ HENRIQUES, Miguel Gorjão, *Direito Comunitário*, Coimbra, Ed. Almedina, Janeiro 2003, p. 198 ss.

¹¹⁶ Idem, HENRIQUES, ... p. 196.

1.6- PRINCÍPIO DA IGUALDADE

Em “O Contrato Social”, Jean-Jacques Rousseau¹¹⁷ diz o seguinte sobre a igualdade: “Terminarei este livro com uma observação que deve servir de base a todo o sistema social: é que o pacto social, em vez de destruir a igualdade natural, lhe concede, pelo contrário, uma igualdade moral e legítima onde a natureza tinha criado uma desigualdade física; e os homens, que na força e no gênio são desiguais, tornam-se iguais pela convenção e pelo direito... Nos maus governos, essa igualdade é apenas aparente e ilusória, serve para manter o pobre na sua miséria e o rico na usurpação; na realidade, as leis são sempre úteis para os que possuem bens e prejudiciais para os que nada têm; de onde se segue que o estado social só é vantajoso para os homens quando todos eles possuem alguma coisa, sem que nenhum entre eles tenha demasiado. De fato, uma vontade particular pode concordar num ponto qualquer com a vontade geral, mas nunca esse acordo será duradouro e constante; porque a vontade particular, pela sua natureza, tende para a preferência e a vontade geral para a igualdade... Por que razão seria a vontade geral sempre reta e porque quereriam todos, de modo constante, a felicidade de todos, se não fosse o fato de não existir quem se aproprie do que é de cada um, cuidando apenas em si ao votar por todos? Isso prova que a igualdade de direitos, tal como a noção de justiça que dela provém, deriva do desejo de todos e, conseqüentemente, da natureza humana...” (tradução da autora).

Correspondendo a igualdade ao desejo de todos, o direito é confrontado com a necessidade de, em geral e a propósito de múltiplas situações específicas, ter uma atitude perante as situações de igualdade e de diferença. Ora, nesta matéria, podemos, com Ferrajoli, distinguir quatro modelos de relação entre direito e diferenças. São eles: a indiferença jurídica das diferenças, a diferenciação jurídica das diferenças, a homologação jurídica das diferenças, e a valoração jurídica das diferenças. No primeiro modelo de relação entre direito e diferenças, encontramos a indiferença jurídica das diferenças, onde as diferenças não se valorizam nem se desvalorizam, não se tutelam nem se reprimem, não se protegem nem se violam. Simplesmente se ignoram. Esse é o paradigma hobbesiano do estado de natureza e de liberdade selvagem, que confia nas relações de força e defesa, ou, pelo contrário, na opressão

¹¹⁷ ROUSSEAU, Jean-Jacques. *O Contrato Social*. Editora Ridendo Castigat Mores, (www.jahr.org).

das diversas identidades. Um paradigma anarquista, que em suas formas externas coincide não só com a ausência de Direito, mas também de direitos. Constatam-se mais facilmente esse modelo em sociedades “paleoliberais”, singularizadas por um caráter mínimo de direito e de poderes do Estado, por um jogo livre e desregulado dos poderes privados. O destino das diferenças aparece confiado às relações de força.

O segundo modelo é o da diferenciação jurídica das diferenças, que se expressa na valorização de algumas identidades e na desvalorização de outras e, portanto, na hierarquização das diferentes identidades. Ou seja, as identidades determinadas pelas diferenças valorizadas (de sexo, nascimento, etnia, fé religiosa, língua, renda e outras) resultam assumidas como *status* privilegiados, fonte de direito e de poderes, como base de um falso universalismo modelado unicamente sobre sujeitos privilegiados. Assumem-se como estados discriminatórios, fontes de exclusão, de sujeição e de perseguição (judeus, negros, herege, apóstata, estrangeiro, apátrida etc.). Esse paradigma dos ordenamentos hierarquizados de casta ou de classe são as mais arcaicas das experiências jurídicas e ainda dominantes no mundo jurídico pré-moderno. Esse paradigma persiste nas origens da modernidade, quando a igualdade e os consequentes direitos “universais” aparecem, pensados e proclamados, nas primeiras constituições liberais, mas realmente, o “inverso” a que se aplicam é a partida circunscrita.

O terceiro modelo é o da homologação jurídica das diferenças: as diferenças são e negadas, não porque algumas sejam concebidas como valores e as outras como desvalores, senão porque todas resultam desvalorizadas e ignoradas em nome de uma abstrata afirmação de igualdade. São transformadas em *status* privilegiado ou discriminatório e, pior, resultam reprimidas e violadas em um quadro de uma homologação, neutralização e integração geral. São conotadas - em termos de classe, adesão ideológica ou religiosa - como normais e ao mesmo tempo, “normativas”. É o modelo da serialização próprio dos diversos socialismos, mas, também, dos próprios ordenamentos liberais, que sem pôr em questão a parcialidade do sujeito universalizado do precedente, o assumiram como termo normal e normativo da relação de igualdade, idôneo para incluir os demais somente quando homologados com ele.

O quarto modelo de configuração jurídica das diferenças, é o da igual valoração jurídica das diferenças, baseado no princípio normativo de igualdade dos direitos fundamentais – políticos, civis, de liberdade e sociais – e ao mesmo tempo em um sistemas de

garantias capazes de assegurar sua efetividade. Ao contrário do primeiro, este quarto modelo, em vez de ser simplesmente tolerante com as diferenças, garante a todos sua livre informação e desenvolvimento, não abandonando ao jogo da lei do mais forte, senão instituindo sistemas de garantias a favor dos mais débeis.

Após estas considerações de ordem geral, passemos a abordar especificamente a problemática da não discriminação fiscal. Será ela um desdobramento do princípio da igualdade tendo a não discriminação por consequência?

A análise do princípio da igualdade se faz a partir da distinção entre a igualdade ante a lei (ou a norma) e a igualdade na lei (ou na norma) encontra-se ainda uma terceira manifestação do princípio da igualdade que é igual à aplicação da lei, igual à aplicação judicial da lei que pode estender a aplicação da lei por parte da administração. A diferenciação se faz pelo destinatário. O princípio da igualdade na norma se dirige aos órgãos ou entes encarregados de ditar normas gerais. Nelas se enumeram as discriminações proibidas, estabelecendo-se um grau de igualdade no sistema. O princípio da igualdade ante a norma se dirige aos órgãos encarregados de aplicar as normas gerais, é dizer, os órgãos jurisdicionais e administrativos, com condições de funcionamento imparcial¹¹⁸. A não discriminação fiscal, portanto trata-se da especificidade do princípio da igualdade, ou seja, é um desdobramento deste. Para aprofundar este ponto é obrigatória a análise da extensão do princípio da igualdade, para que nos socorramos do contributo de vários autores, vistos à luz da juridicidade desta não discriminação e da sua referência ao sistema fiscal.

Numa tentativa de compreensão mais abrangente da não discriminação, seguimos de perto os ensinamentos do professor Canotilho sobre a igualdade. O princípio da igualdade constitucional é um dos princípios estruturantes do regime geral dos direitos fundamentais. De acordo com a igualdade formal (“igualdade jurídica”, “igualdade liberal” postulada pelo constitucionalismo liberal), os homens nascem e permanecem livres e iguais em direitos. Essa igualdade é considerada como um pressuposto para a uniformização do regime das liberdades individuais a favor de todos os sujeitos de um ordenamento jurídico. A igualdade jurídica nasce, assim, indissociável da liberdade individual.

¹¹⁸ SÁINZ DE BUJANDA, F., *Estudios de Derecho y Hacienda*. Vol. I Madrid, Ed. Ministerio da Economia y Hacienda, 1987, p.275.

A igualdade na aplicação do direito, condensada nas constituições, usa a afirmação que “todos os cidadãos são iguais perante a lei”, o que significava, tradicionalmente, a exigência de igualdade na aplicação do direito. A igualdade na aplicação do direito continua a ser uma das dimensões básicas do princípio da igualdade constitucionalmente garantido. Como se verifica, ela assume especial relevância no âmbito de aplicação igual da lei (do direito) pelos órgãos da Administração e pelos tribunais, assim como em tratados internacionais, em especial no artigo 24º do modelo de Convênio de não dupla tributação, quando assim é contratado (criação do direito).

A igualdade na criação do direito não significa apenas aplicação igual da lei. A lei deve tratar por igual todos os cidadãos. O princípio da igualdade dirige-se ao próprio legislador, vinculando-o à criação de um direito igual para todos os cidadãos. Mas, o que significa “criação de direito igual”? A aproximação desse problema pode fazer-se da seguinte forma:

- criação de direito igual (= princípio da universalidade ou princípio de justiça pessoal). O princípio da igualdade, no sentido de igualdade na própria lei, é um postulado de racionalidade prática: para todos os indivíduos com as mesmas características, devem prever-se, através da lei, iguais situações ou resultados jurídicos. Na formulação de Castanheira Neves: “a igualdade perante a lei oferecerá uma garantia bem insuficiente se não for acompanhada (ou não tiver também a natureza) de uma igualdade na própria lei, isto é, exigida ao próprio legislador relativamente ao conteúdo da lei”¹¹⁹. Contudo, reduzido a um sentido formal, o princípio da igualdade acabaria por se traduzir num simples princípio de prevalência da lei em face da jurisdição e da administração. “Conseqüentemente, é preciso delinear os contornos do princípio da igualdade em sentido material. O cerne do problema, porém, permanece não resolvido, ou seja, saber quais são os iguais e quais são os desiguais”¹²⁰. Assim, por exemplo, uma lei fiscal impositiva da mesma taxa de imposto para todos os cidadãos seria formalmente igual, mas seria profundamente desigual quanto ao seu conteúdo, pois equipararia todos os cidadãos, independentemente dos seus rendimentos, dos seus encargos e da sua situação familiar.

- criação do direito igual (= exigência de igualdade material através da lei): intui-se que não é no sentido da igualdade formal que se consagra o princípio da igualdade. Exige-se uma

¹¹⁹ NEVES, Castanheira, *O Instituto dos Assentos*, Coimbra, p.166.

¹²⁰ BASTOS, Celso Ribeiro, *Cursos de Direito Constitucional*, ob. cit. S. Paulo, 1988, p.166.

igualdade material através da lei, devendo tratar-se por “igual o que é igual e desigualmente o que é desigual”. Diferentemente da estrutura lógica formal de identidade, a igualdade pressupõe diferenciações. A igualdade designa uma relação entre diversas pessoas e coisas.

- igualdade justa: a igualdade pressupõe um critério de valoração. O princípio da igualdade é violado quando a desigualdade de tratamento surge como arbitrária. Esse princípio será também insuficiente se não transportar, já no seu enunciado normativo- material, critérios que possibilitam a valoração das relações de igualdade ou desigualdades. A justificação é que o princípio da proibição do arbítrio anda sempre ligado a um fundamento material ou critério material objetivo. Ele costuma ser sintetizado da seguinte forma: existe uma violação arbitrária da igualdade jurídica quando a disciplina jurídica não se basear num fundamento sério, não tiver um sentido legítimo, ou estabelecer diferenciação jurídica sem fundamento razoável. Todavia, a proibição do arbítrio intrinsecamente determinada pela exigência de um fundamento razoável implica, de novo, o problema da qualificação desse fundamento, isso é, a qualificação de um fundamento como razoável que aponta para um problema de valoração. Desenvolvendo a ideia a partir da nomenclatura utilizada por Celso Bastos, a necessidade de valoração, ou de critério de qualificação, bem como a necessidade de encontrar “elementos de comparação” subjacentes ao caráter relacional do princípio da igualdade, implicam: 1º) a insuficiência do “arbítrio” como fundamento adequado de “valoração” e de “comparação”; 2º) a impossibilidade da análise da “natureza”, do “peso”, dos “fundamentos” ou motivos justificadores de soluções diferenciadas; e, 3º), a insuficiência da consideração do princípio da igualdade como um direito de natureza apenas “defensiva” ou “negativa”. Essa ideia de igualdade justa deverá aplicar-se mesmo quando estamos em face de medidas legislativas (e/ou de tratado internacional a ser contratado) de graça ou de clemência (perdão, anistia), pois, embora se trate de medidas que, pela sua natureza, transportam referências individuais ou individualizáveis, elas não dispensam a existência de fundamentos materiais justificativos de eventuais tratamentos diferenciadores¹²¹.

¹²¹ BASTOS, Celso Ribeiro, *Cursos de Direito Constitucional*, S. Paulo, Saraiva, 1988, p.166. O princípio da igualdade não proíbe que a lei estabeleça distinções. Proíbe isso sim, o arbítrio; ou seja, proíbe as diferenciações de tratamento sem fundamentação material bastante, que o mesmo é dizer sem qualquer justificação razoável, segundo critérios de valor objetivo constitucionalmente relevante. Proíbe também que se trate por igual situação essencialmente desigual. E proíbe ainda a discriminação, ou seja, as diferenciações de tratamento fundadas em categorias meramente subjetivas. “A teoria da proibição do arbítrio não é um critério definidor do conteúdo do princípio da igualdade, antes expressa e limita a competência do controle judicial. Trata-se de um critério de

Assim, pode afirmar-se que, o princípio da igualdade é não apenas um princípio de Estado de Direito, mas também um princípio de Estado Social. Independentemente do problema da distinção entre “igualdade fática” e “igualdade jurídica”, e dos problemas econômicos e políticos, o princípio da igualdade pode, e deve, considerar-se um princípio de justiça social. Assume relevo enquanto princípio da igualdade de oportunidades (*equality of opportunity*) e de condições reais de vida. Garantir a “liberdade real” ou “liberdade igual” (*gleiche Freiheit*) é o propósito de numerosas normas e princípios consagrados nas constituições, fundada na própria ausência da comunidade política¹²².

Do mesmo modo a igualdade perante os encargos públicos (*égalité devant les charges publiques, Lastengleichheit*) tem como sentido tendencial o seguinte: 1º) os encargos públicos (impostos, restrições ao direito de propriedade) devem ser repartidos de forma igual pelos cidadãos; 2º), no caso de existir um sacrifício especial de um indivíduo ou grupo de indivíduos, justificado por razões de interesse público, deverá reconhecer-se uma indenização ou compensação aos indivíduos particularmente sacrificados¹²³.

Uma particularidade que importa ressaltar, reporta-se ao princípio da igualdade previsto na Constituição Brasileira de 1988, que se diferencia dos seus antecedentes. Seu diferencial encontra-se na passagem de princípio formal para princípio informador e condicionador. Como se pode observar, insere-se em todos os contextos normativos e é o mais amplo dos princípios constitucionais. Deixou de ser mais um entre outros princípios fundamentais para consagrar-se como “*garantidor*” dos demais princípios. Apesar de todo esse *status* e de toda essa ascensão, questionar-se-á a aplicabilidade e efetividade desse princípio¹²⁴.

controlabilidade judicial do princípio da igualdade que não põe em causa a liberdade de conformação do legislador ou da discricionariedade legislativa. A proibição do arbítrio constitui um critério essencialmente negativo, com base no qual são julgados apenas os casos de flagrante e intolerável desigualdade. A interpretação do princípio da igualdade como proibição do arbítrio significa uma autolimitação do juiz, o qual não controla os juízos da oportunidade política da lei, isto é, se o legislador, num caso concreto, encontrou a solução mais adequada ao fim, mais razoável ou mais justa”.

¹²² ROUSSEAU, Jean-Jacques, *O Contrato Social*. Editora Ridendo Castigat Mores (www.jahr.org). “Porque numa instituição, cada um tem necessidade de se submeter às mesmas condições que impõe ao outro.... O Pacto social estabelece entre os cidadãos uma tal igualdade que todos ficam obrigados”.

¹²³ CANOTILHO, J. J. Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7ª ed. Coimbra, Almedina, 2003.

¹²⁴ Existe também análise do tratamento a ser dado à reivindicação de justiça, calcada na igualdade, não apenas jusfilosófica, mas também psicológica, e até mesmo o anseio de igualdade vista como decorrência da inveja. Autêntica aporia. Esse trabalho não se aterá mais a esse enfoque, não obstante a importância dessas considerações

Retome-se o problema específico da relação entre o princípio da igualdade e a não discriminação fiscal. No entendimento da doutrina majoritária, essa relação existe.

Com Sousa Franco¹²⁵, pode dizer-se, no que especificamente concerne à igualdade fiscal, que esta tem como expressões fundamentais a generalidade – segundo a qual todos devem pagar impostos sem distinção de casta, classe, ordem ou estamento¹²⁶ – e a uniformidade - que significa que a repartição dos impostos pelos cidadãos deve obedecer ao mesmo critério, igual para todos. O princípio da uniformidade impõe que todos os que são titulares das mesmas formas de riqueza ou rendimentos sejam tributados da mesma forma (igualdade horizontal). Trata-se, como se vê de mera aplicação do princípio geral da igualdade de todo cidadão perante a lei. De qualquer forma, há um choque de critérios entre igualdade e redistribuição, pois se não há igualdade na sociedade, só uma desigualdade compensatória na tributação realizará a igualdade mais profunda (para os modelos sociais em que a igualdade substancial, e não meramente formal, constitui critério e objetivo). A igualdade vertical é expressão que informa os critérios de repartição do sacrifício fiscal entre pessoas com rendimentos diferentes.

Por via disto, é condição de justiça fiscal que se trate certas situações de modo favorável: por exemplo, respeitar uma isenção de mínima existência, que marca o limite abaixo do qual não se considera que o Estado possa exigir dos cidadãos uma participação na cobertura dos encargos públicos, antes lhe devendo – ao menos em certas óticas – prestações sociais compensatórias. Daí a idéia de um imposto negativo, que consiste em subsídios do Estado que favorece a quem está abaixo de certos limites de riqueza. Leva-se em consideração tanto a capacidade contributiva, associada a progressão de cobrança conforme o ganho e posse de cada um, quanto os benefícios fiscais.

Em análise deste instituto na União Européia, Barba¹²⁷ observa a importância que deve se dar a igualdade em quanto princípio e direito fundamental de que são titulares todos os

que se prestam a levantar questionamentos sobre esses antigos, mas sempre atuais, dilemas jusfilosóficos e humanos.

¹²⁵ FRANCO, António L. de Sousa. *Finanças Públicas e Direito Financeiro* Volume II. 4ª ed., Coimbra, Almedina, 2004, p.174.

¹²⁶ Estamento - Constitui uma forma de estratificação social com camadas sociais mais fechadas do que as classes sociais e mais abertas do que as castas e conhecidas por lei e geralmente ligadas ao conceito de honra.

¹²⁷ Peces Barba, G, *Curso de Derechos Fundamentales. Teoria General*, Universidade Carlos III, Madrid, 1995, p 283.

cidadãos europeus e a sua vertente negativa da interdição de discriminações injustificada, uma máxima no ordenamento jurídico, por se criar as condições necessárias para assegurar os direitos e liberdades fundamentais na União Européia, pois a relação que unifica a uma classe de sujeitos a todos e em igual medida, são chamados universais ou fundamentais.

Acima de tudo a igualdade constitui um valor e um princípio ético fundamental de presença obrigatória nos ordenamentos jurídicos dos distintos Estados membros dada sua íntima conexão com a idéia de justiça¹²⁸ e cujas exigências se projetam nas diversas esferas da vida social, jurídica, política e econômica¹²⁹.

Em reflexão conclusiva, pode dizer-se que o princípio geral da igualdade é a base do princípio da igualdade fiscal, que o concretiza. Este, por sua vez, é a própria base da não discriminação de tratamento fiscal, incluindo a internacional, sendo a não discriminação fiscal um desdobramento do princípio da igualdade, numa especificidade em que o primeiro enunciado é de conteúdo positivo e o segundo enunciado de conteúdo negativo de aplicação no setor fiscal. No entanto, note-se, a não discriminação corresponde à contraface negativa da igualdade fiscal, merecendo por isso, uma fundamentação jurídico - legal e um tratamento autônomos.

1.7- O DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL E O PRECEITO DA NÃO DISCRIMINAÇÃO

A não discriminação, enquanto norma internacional faz parte, para Sáinz de Bujanda¹³⁰, do direito internacional financeiro, e se integra no direito internacional público. A dupla tributação se constitui no seu principal objeto, com reflexos no intercâmbio comercial interestatal e nas relações internacionais. Os convênios de dupla tributação são acordos entre

¹²⁸ A idéia surge a partir de Aristóteles, que assinala: a igualdade é o justo, mas não para todos se não para os iguais; e o desigual parece justo, mas não para todos, se não para os desiguais; Aristóteles, Política, Centro de estudios Constitucionales, Madrid, 1983, p.83.

¹²⁹ Laporta, F. El principio de igualdad. Introducción a su análisis, Sistema, nº67, 1985, p. 37.

¹³⁰ SÁINZ DE BUJANDA, F., *Sistema de Derecho financiero I*, vol. segundo. pp. 470-471. Sáinz de Bujanda define o Direito internacional financeiro como “aquella parte del Derecho internacional público que organiza los recursos constitutivos de la Hacienda Público de la Comunidad y de los sujetos que la componen, y que regula los procedimientos de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que aquélla y éstos destinan al cumplimiento de sus fines”.

países, entendidos estes como sujeitos de direito internacional - que devem seguir as disposições aplicáveis do direito internacional público. Porém, tratando-se de tributos, pela sua especificidade, a maior parte dos autores passa a adotar a designação de direito tributário internacional¹³¹. Os convênios internacionais constituem e caracteriza no direito tributário internacional, o princípio “*pacta sunc servanda*”¹³²: este princípio é internacionalmente reconhecido pela maioria dos países em suas Constituições ou em razão da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados¹³³. Os CDT’s estabelecem que o Estado pode exercer o seu poder de tributar com respeito ao sujeito e ao fato tributável, conforme seu próprio direito tributário interno, com os limites e condições estipulados no convênio¹³⁴. Em caso de conflito de interpretação se pode socorrer das normas de direito internacional (artigo 31º, 32º e 33º da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados entre Estados e Organizações Internacionais)¹³⁵. As regras da Convenção de Viena não são específicas em matéria fiscal,

¹³¹ Ver, entre muitos outros, VOGEL, Klaus. *On double taxation conventions*. 3ª ed., London, Kluwer Law, 1997, p. 71 ss; GARCÍA FRÍAS, María Ángeles, “La necesaria armonización de la tributación de las personas físicas no residentes a la luz de la jurisprudencia del TJCE” in revista de Derecho Financeiro y de Hacienda Pública Vol. XLVI, nº 242 p.10; UCKMAR, Victor. *Curso de Derecho Tributário Internacional*. Bogotá – Colômbia, Editora Temis S. A. Tomo I, 2003, p. 1.

¹³² Artigo 26º da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados entre Estados e Organizações Internacionais ou entre Organizações Internacionais entre si. “Todo tratado en vigor obriga a las partes e deve ser cumprido por elas de boa fé”.

¹³³ Artigo 2º 1ª) da Convenção de Viena: “ Se entende por tratado internacional um acordo celebrado por escrito entre Estado e regido pelo Direito Internacional, conste num instrumento único ou em dois ou mais instrumentos conexos qualquer que seja a sua denominação particular”.

Artigo 31º (1) da Convenção de Viena: “Um tratado deverá ser interpretado de boa fé, conforme o sentido corrente que se atribui aos termos do tratado no contexto deste e levando em conta o objeto e o fim”.

¹³⁴ MIRANDA PÉREZ, Armando. *La no discriminación fiscal em los âmbitos internacional y comunitário*. México, J. M. Bosch Editor, 2005, p. 117.

¹³⁵ Artigo 31º (2) da Convenção de Viena. Regra geral de interpretação: “Para os efeitos de interpretação de um tratado, o contexto compreenderá mais do texto, incluídos seus preâmbulos e anexos: a) todo acordo que se refira e for motivo de celebração do tratado b) todo instrumento formulado por uma ou mais partes na celebração do tratado e aceito pelos demais como instrumento referente ao tratado.

Artigo 31º (3) da Convenção de Viena: juntamente com o contexto há que se ter em conta: a) todo acordo ulterior entre as partes sobre a interpretação do tratado ou da aplicação das suas disposições; b) toda pratica ulterior da aplicação do tratado pelo qual conste o acordo das partes sobre a interpretação do tratado; c) toda norma pertinente de Direito Internacional aplicável nas relações entre as partes.

Artigo 31º (4) da Convenção de Viena: “Se dará a um termo um sentido especial se se constar que esta foi a intenção das partes”.

Artigo 32º da Convenção de Viena. Meios de interpretação complementares: “Poderão se valer dos meios de interpretação complementares, em particular os trabalhos preparatórios do tratado e as circunstâncias de sua celebração para confirmar o sentido resultante da aplicação do artigo 31º, ou para determinar, ou para determinar o sentido da interpretação dada de conformidade com o artigo 31º a) se for ambíguo ou de sentido obscuro ou b) conduza a um resultado manifestamente absurdo ou não razoável”.

Artigo 33º da Convenção de Viena: “ a Interpretação deve ser feita em dois ou mais idiomas”

logo os países devem lançar mão de outras fontes de interpretação, como, por exemplo, os comentários dos modelos de convênio¹³⁶.

O direito tributário internacional sofre uma contínua evolução, não só em razão das necessidades do direito interno de cada país, mas pelas profundas modificações do comércio internacional, ocorridos, sobretudo no século passado, marcado pela exportação de matérias-primas. As primeiras décadas foram seguidas pela exportação de produtos e serviços, com fluxos de créditos de um país para outro, até se chegar ao fenômeno da globalização, nos últimos vinte anos. Ao mesmo tempo, se produz a evolução dos órgãos supranacionais com a criação de comitês dispostos a reduzir as barreiras aduaneiras que se interpunham à livre transferência de bens. É num tal contexto que surgem os modelos de convênio: a Sociedade das Nações se preocupou em elaborar um modelo de convênio sobre a dupla tributação dirigido aos países em desenvolvimento, para obviar às reduções de impostos conseguidas pelas artimanhas das multinacionais. E, nos países da União Européia e do Mercosul, que pretendem ir além da harmonização dos ordenamentos internos e proceder a uma maior ou menor integração regional, nos últimos cinquenta anos foi celebrado um grande número de convênios. Esteja-se no âmbito mundial ou continental, está presente o direito tributário internacional que, segundo Victor Uckmar¹³⁷, na base de um papel fundamental das associações internacionais, tem conseguido uma “uniformidade na mesma direção na adoção de terminologias acolhidas nos ordenamentos internos como, por exemplo: estabelecimento permanente, *stabile organizzazione*, *permanent establishment*, *établissement stable*, *Betriebstätte*, assim como a definição de diversos conceitos, tais como: evasão, elisão, paraísos fiscais, *arm’s length principle*, *tax credit*, *thin capitalization*, *transfer price*”.

Há, porém, vozes que se erguem na doutrina para duvidar de que quer o direito

-
1. “quando um tratado for autenticado em dois ou mais idiomas, estes terá fé pública, a menos que haja convênio noutro sentido”.
 2. “uma versão do tratado em idioma distinto mesmo autenticado o texto só será considerado autentico quando as partes assim convencionarem”.
 3. “se presumirá que os termos do tratado tem em cada texto autêntico igual sentido”.
 4. salvo no caso que prevaleça um texto determinado conforme ao previsto no paragrafo 1, quando a comparação dos textos autênticos revele uma diferença de sentido que não se pode resolver com a aplicação dos artigos 31 e 32, se adotará o sentido que melhor concilie estes textos, levando em conta o objeto e a finalidade do tratado”.

¹³⁶ MIRANDA PÉREZ, Armando. *La no discriminación fiscal em los ámbitos internacional y comunitário*. México, J.M. Bosch Editor, 2005, p. 118.

¹³⁷ UCKMAR, Victor. *Curso de Derecho Tributário Internacional*. Bogotá – Colômbia, Editora Temis S. A. Tomo I, 2003, p. 1.

internacional público quer o direito tributário internacional possam ser considerados verdadeiros “direitos”, no sentido de corresponderem a um sistema jurídico. Invocam para tanto as ausências de um poder legislativo internacional, de tribunais com jurisdição obrigatória e de sanções centralmente organizadas¹³⁸. Com efeito, a ausência dessas instituições significa que as regras aplicáveis aos Estados se assemelham àquela forma simples de estrutura social, composta apenas daquelas regras primárias de obrigação que, sempre que descobertas nas sociedades de indivíduos se distinguem dos que caracterizam um sistema jurídico desenvolvido.

Herbert L. A. Hart¹³⁹ demonstra e sustenta que o direito internacional não só não dispõem de regras secundárias de alteração e de julgamento que criem um poder legislativo e tribunais, como ainda lhe faltam regras de reconhecimento unificadoras – que especifiquem as “fontes” do direito e estabeleçam critérios gerais de identificação das suas regras. Ora, a existência de uma união de regras primárias e secundárias é “condição necessária e suficiente” para o uso correto da expressão “sistema jurídico”. Uma vez que as normas secundárias somente como são as que prescrevem a conduta lícita, sendo consideradas somente como conceitos auxiliares do conhecimento jurídico, quando possuem a característica de alteração, dá a possibilidade de origem de uma norma primária, que estipula sanções diante de uma possível ilicitude. Para Hans Kelsen, a norma como duplo juízo hipotético distinguiu-se ante a norma primária e norma secundária, com ênfase para a sanção, considerada como elemento central e específico da norma. Assim, norma primária é a que impõe uma sanção para a conduta ilícita e a norma secundária aquela que por derivação, explicita o conteúdo da primeira, (sendo a primária considerada de autêntico valor ontológico, sendo esta a verdadeira norma), pois a idéia de norma como fato psíquico deve preceder temporalmente a conduta em conformidade com a norma, já que a causa deve preceder o efeito. Diferentemente do que pensa Hart¹⁴⁰ este fala de regra como obrigação. Assim as regra primárias impõe deveres positivos (ações) ou negativos (omissões) aos indivíduos. As regras secundárias outorgam poderes aos particulares ou às autoridades públicas para criar, modificar, extinguir ou determinar os efeitos das regras do tipo primárias. São duas as dúvidas acerca do direito

¹³⁸ SANTA BÁRBARA RUPÉREZ, Jesús. *La no discriminación Fiscal* Madrid, Ed. Edersa, 2001, p. 57.

¹³⁹ HART, Herbert L. A., *O Conceito de Direito*. 3ª ed., Lisboa, Serviço de Educação e Bolsas - Fundação Calouste Gulbenkian, 2001. p. 60 ss.

¹⁴⁰ Id., *Ibidem*.

internacional e de sua natureza jurídica: a primeira reside na concepção do direito internacional como se de direito interno se tratasse; a segunda provém da crença obscura de que os Estados são fundamentalmente incapazes de serem sujeitos de obrigações jurídicas – e Hart confronta a natureza dos sujeitos do direito internacional com os do direito interno. Uma comparação desfavorável com o direito interno é a questão de o direito internacional não ser vinculativo tende como paradigma a obrigação jurídica, pois, assim sendo, é indefensável que seja “direito”. O mesmo professor ainda ressalta como característica de direito internacional, o recurso à pressão como meio de apoiar primariamente as suas regras – o que não consiste em apelos ao medo, nem em ameaças de retaliação, nem em pedidos de indenização, mas sim em apelos à consciência.

Como já se viu, o direito à não discriminação encontra a sua previsão na parte dispositiva do Tratado Constitutivo da Comunidade Européia, dedicada aos princípios da comunidade¹⁴¹. Como já se sublinhou, neste âmbito, o princípio é expresso em termos gerais, dirigindo-se a toda e qualquer discriminação – sem especificação. Decorre como também se viu, do essencial princípio da igualdade.

O princípio da não discriminação pode ser aplicado a todas as matérias suscetíveis de comportar na discriminação, nas suas manifestações específicas. Destacam-se as matérias atinentes ao exercício das liberdades fundamentais reportando-se especialmente ao tratamento discriminatório das pessoas em função da sua nacionalidade e relacionando-se com as outras liberdades fundamentais e sendo aplicado a – trabalhadores, estabelecimentos, serviços e capitais. É configurado como igualdade de trato.

A interdição do tratamento discriminatório contrário à livre circulação de mercadorias encontra-se mais clara – no texto do tratado – na supressão dos direitos aduaneiros, como na proibição de tributação discriminatória dos produtos dos demais Estados-membros frente aos tributos nacionais. No entanto, quando aplicado especificamente no domínio fiscal esse princípio é um tanto relativo. Vejamos. A regra esta unicamente expressa no artigo 95º do Tratado de Roma, segundo o qual nenhum Estado-membro onerará com tributos internos, direta ou indiretamente, os produtos dos demais Estados-membros, qualquer que seja a sua

¹⁴¹ Artigo 6º do Tratado Constitutivo da Comunidade Européia, anterior artigo 7º do Tratado de Roma, dispõe que, no âmbito de aplicação do Tratado e sem prejuízo das disposições particulares previstas no mesmo, se proibirá toda a discriminação por motivo de nacionalidade.

natureza, para além do que oneram, direta ou indiretamente, os produtos nacionais similares. Assim, para proteger indiretamente outras produções, nenhum Estado-membro onerará os produtos dos outros Estados-membros com quaisquer tributos internos. Consagra-se, pois, por esta via, a proibição da discriminação fiscal indireta, no estrito plano intracomunitário.

A conseqüência da incidência limitada do Tratado de Roma sobre o poder tributário dos Estados atribui-se à redação desse Tratado, que se refere unicamente à tributação relativa à circulação. A compreensão do princípio da não discriminação dentro do ordenamento comunitário entende que só era necessária uma positivação expressa dos seus efeitos sobre as manifestações do sistema tributário que venham a recair sobre a circulação de bens ou serviços, por entender que essa é a única manifestação com incidência no funcionamento do mercado comum, e tendo em conta um receio dos Estados sobre uma limitação dos seus poderes por parte do ordenamento comunitário.

Apesar da ausência de um preceito específico dos impostos diretos, a jurisprudência vem estabelecendo parâmetros naquilo sobre o qual incide o princípio e as suas diferentes formulações no Tratado de Roma. Mas, a ausência de um preceito específico, dedicado à interdição e tributação direta discriminatória, força uma análise da compatibilidade desse segmento do sistema tributário numa perspectiva limitada. É preciso que se analise o impacto direto e indireto que exercem os efeitos da formulação e atribuição das liberdades fundamentais, bem como os da proteção dessas mesmas liberdades – no âmbito dos princípios comunitários da não discriminação – sobre o poder tributário dos Estados, em especial a tributação direta.

Como fruto dessa repercussão, o Tratado de Roma – na sua reforma para o Tratado da UE – incorpora, finalmente, referências específicas à incidência do princípio da não discriminação sobre a fiscalidade dos Estados-membros, com referência à livre circulação de capitais e à interdição do tratamento discriminatório. Assim, o artigo 73º d (3) indica que as medidas e procedimentos, a que se faz referência nos pontos (1) e (2), não deverão constituir nenhum meio de discriminação arbitrário e nenhuma restrição à livre circulação de capitais que, como tal, se define no artigo 73º b¹⁴².

¹⁴² A limitação encontra-se prevista também no artigo 5º da Diretiva do Conselho 88/361/CEE de 24 de Junho de 1988, (DOCE 1988, num. L178).

Como se pode constatar, a U E veio alterar significativamente o quadro do direito internacional, incluindo no que à não discriminação se reporta. Não obstante as limitações que acabamos de expor, o certo é que o sistema instituído apresenta-se já, em certa medida como um “sistema jurídico”, dotado de regras próprias, produzidas por órgãos específicos aos quais foi atribuída competência para tal, e aplicadas por tribunais – que as pode mesmo desenvolver na sua amplitude – com poder coercitivo.

Neste plano da integração da não discriminação fiscal no sistema, (e direito) tributário internacional, não se pode deixar de fazer menção a outra abordagem. Alguns autores, em paralelo com a leitura que fazem em matéria de direito internacional (geral) e dos princípios gerais que nele se encontram, fazem uma aproximação da não discriminação ao direito consuetudinário¹⁴³. Vejamos sucintamente.

Ao enumerar as fontes do direito internacional, o artigo 38º, 1 do Estatuto do Tribunal Internacional de Justiça alude ao que foi da primeira fonte na história do direito das gentes: “o costume internacional como prova de uma prática geralmente aceita como Direito”. Deste modo, o costume é reconhecido como fonte de direito internacional e com igual categoria normativa das demais fontes. (Se assim for, pode-se colocar a hipótese da não discriminação fiscal ser um direito consuetudinário - cabe observar a necessidade da prática constante do costume e convicção de obrigatoriedade). Mas tal hipótese não reside a uma simples e rápida observação da realidade. Na verdade, assistimos à peculiar visão que têm as instituições, como, por exemplo, os Estados Unidos, que, como relevante agente econômico na ordem internacional, não consideraram estes aspectos e preceitos da não discriminação e nem sequer incorrem em responsabilidade por incumprimento de norma internacional alguma. Fica apenas lugar para a atitude contratual do Estado, com vontade política, para pôr fim no problema potencial, mediante convênios para evitar a dupla tributação. Isto ressalta a importância da proibição discriminatória nestes convênios, sendo tal preceito, no seu modo de criação ou adoção, uma fonte dotada de autoridade reconhecida. Mas, em tal hipótese, essa eficácia

¹⁴³ SANTA BÁRBARA RUPÉREZ, Jesús. *La no discriminación Fiscal*, Madrid, Ed. Edersa, 2001, p.80, Díez de Velasco, M., *Intituciones de Derecho internacional público*, Tomo I, Tecnos, Madrid, p.118. Como tem destacado a doutrina internacional, do mesmo modo que ocorre nos ordenamentos internos não se deve confundir o costume internacional (fonte de direito) com o “*comitas gentium*”, ou cortesia internacional baseada nos usos sociais internacionais. O costume internacional concorre com um elemento espiritual: a “*opinio iuris seu necessitatis*”, é dizer, a convicção por parte dos sujeitos de direito internacional de que se trata de prática juridicamente obrigatória.

decorre da contratualização, a qual, mesmo que generalizada, não se confunde com um costume. Isto é, restaria saber se ainda é um costume, uma prática constante e obrigatória, no todo da sua aplicabilidade.

RESUMO CONCLUSIVO

Tomando por base os princípios da segurança jurídica e da justiça, essenciais ao Estado de direito e à democracia, verificamos que deles decorre a necessidade de tutelar o cidadão - o contribuinte em termos de garantir a sua não discriminação fiscal. Mas conclui-se também que tal tutela impõe uma previsão e um tratamento autônomos em relação àqueles princípios.

O primeiro capítulo revelou que não existe uma regra geral internacional reconhecida que proíba a não discriminação fiscal, nem mesmo na Declaração de Direitos Humanos, na Carta de Direitos do Homem, nas Convenções de Direitos Humanos. Exceção é apenas a da Convenção Européia. Nas fórmulas específicas, verifica-se que sobre esse assunto deve se manifestar o Tribunal Internacional de Justiça e o Tribunal de Justiça da União Européia, que são encarregados de levar ao cumprimento as proibições da discriminação fiscal. E, no domínio de não discriminações decorrentes de convênios quer estes mesmos quer as decisões a partir deles proferidos restringem sua aplicação ao conteúdo reciprocamente contratado.

Chama-se a atenção para o fato de que a não discriminação, conforme foi demonstrado, não se trata de um princípio geral de garantia, a não ser como um desdobramento do princípio da igualdade com sua especificidade de enunciado de conteúdo negativo em alguns casos de tributação fiscal.

O princípio da igualdade tem, há muito, expressão fundamental na fiscalidade. No sentido da determinação das diferenças da capacidade desses cidadãos de contribuírem, esse princípio vem auxiliando, desde as mais remotas épocas, a uma uniformização constante que é verificada nas Constituições dos Estados. Mesmo antes dos Estados que hoje fazem parte da União Européia se organizar em de bloco econômico, eles já tinham, a visão da necessidade da proteção desse direito, que tem reflexo nos artigos constantes no Tratado que criou a Comunidade Européia. No âmbito comunitário, a não discriminação fiscal indireta nas relações intracomunitárias, como princípio geral do direito comunitário, tem assento no artigo

12º do Tratado (versão consolidada pelo Tratado de Amsterdam). De fato, hoje, a não discriminação apresenta maior desenvolvimento na harmonização da fiscalidade indireta. Isso se deve também às sentenças do TJUE, que permitiram essa consolidação. Por isso, e por outra questão técnicas analisadas, pode-se ratificar a conclusão de que a não discriminação não deixa de ser um desdobramento do princípio da igualdade.

Considerando-se, porém, que o CDT é celebrado pela maioria dos países com a cláusula de não discriminação, com base no artigo 24º do Modelo de Convênio de não Dupla Tributação, este, quando assim é contratado, torna-se vinculativo entre as partes (criação do direito). Por outro lado, se a maioria dos Estados tiver a prática constante, com convicção de obrigatoriedade, da cláusula de não discriminação fiscal com todas as suas prerrogativas, teremos o sustentáculo de um direito tributário internacional consuetudinário. No entanto, constata-se, paralelamente, que os diferentes ordenamentos tributários outorgam distintos alcances e efeitos às cláusulas de não discriminação, mesmo no âmbito dos países comunitários. Os próprios convênios para evitar a dupla tributação (CDT), apresentam inúmeras diferenças de conteúdo e de eficácia.

Deve ainda recordar-se que a inexistência de uma instituição como o TJCE, faz com que os problemas sejam ainda maiores nos outros blocos econômicos, que dependem também da evolução da mentalidade dos Estados. Esses Estados possuem à disposição modelos elaborados por instituições qualificadas, que oferecem para sua realidade econômica o CDT mais apropriado. Esses convênios ressaltam o princípio da não discriminação em seu modo de adoção, ou de criação, por uma fonte dotada de autoridade reconhecida.

A prática da não discriminação nos Estados que contratam é mitigada por motivos diversos. Logo, esse direito consuetudinário da não discriminação fiscal internacional também é mitigado. Isso nos leva a concluir que existe uma tendência histórica, econômica, comercial e política no sentido de se desenvolver no mundo a criação do direito consuetudinário internacional da não discriminação fiscal indireta, com a previsão futurista de se seguir a criação do direito consuetudinário internacional da não discriminação fiscal direta, após a observação do costume, da prática constante e da obrigatoriedade. Mas a realidade verificada fica aquém destas características, como se verifica no surgimento e na aplicação deste preceito na América e na Europa.

CAPÍTULO 2 – O DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL E A NÃO DISCRIMINAÇÃO

2. 1 - A NÃO DISCRIMINAÇÃO NOS MODELOS DE CONVÊNIO INTERNACIONAL DE DUPLA TRIBUTAÇÃO – ASPECTOS GERAIS

Uma das principais e mais desenvolvidas manifestações da consagração da não discriminação fiscal no âmbito internacional é a celebração dos convênios para evitar a dupla tributação, concretamente na cláusula de igual tratamento tanto para pessoas físicas, nacionais de qualquer dos Estados contratantes, como para apátridas residentes, empresas e estabelecimentos permanentes situados em território de qualquer dos Estados contratantes. Esse cenário, conta com outros atores: os convênios, geralmente bilaterais, para evitar a dupla imposição tributária internacional, contam com o estabelecimento de métodos de cooperação internacional administrativa (procedimento de consulta, assistência administrativa, intercâmbio de informações e ajustes fiscais), consolidam regimes de proteção ao contribuinte (procedimento amistoso), e estabelecem cláusulas de salvaguarda geral, como é a cláusula de não discriminação fiscal¹⁴⁴.

Conscientes da relevância dessas cláusulas, diversos Organismos Internacionais têm trabalhado na estrutura de diversos projetos e modelos de convênios, oferecendo diretrizes que servem de orientação nas negociações internacionais bilaterais e multilaterais. De todos esses

¹⁴⁴ Todavia, as convenções bilaterais nem sempre eliminam completamente a dupla tributação. Frequentemente, apenas atenuam os seus efeitos, sendo que, em determinadas circunstâncias, implícita ou explicitamente, deixam que ela subsista, principalmente em se tratando de matérias não consideradas básicas, sobre as quais os Estados não entram em acordo (cf. *Alegría BORRÁS, op. cit.*, p. 85; *Walter RYSER, Introduction au droit fiscal international de la Suisse*, p. 126; *Ottmar BÜHLER, Principios de derecho internacional tributário*, p. 79). Mesmo que determinada convenção contenha dispositivos eficazes para o combate à dupla tributação internacional, a sua aplicação pode ser incorreta. Nesse caso, o contribuinte prejudicado não dispõe de uma autoridade judiciária internacional a que se possa dirigir para lograr a eliminação da dupla tributação. As autoridades judiciárias internas nem sempre têm competência para solucionar questões oriundas da má interpretação e aplicação das convenções internacionais, especialmente se praticadas por ambos os Estados contratantes. Assim, persistindo a dupla tributação em desacordo com a convenção internacional, o único remédio disponível para o contribuinte poderá ser o procedimento amigável, geralmente previsto pelas convenções sobre dupla tributação internacional, por meio do qual as autoridades da área de tributação dos Estados contratantes tentam resolver as dificuldades ou as dúvidas provenientes da interpretação ou da aplicação da convenção, podendo, todavia, não chegar a qualquer acordo.

Modelos de Convênio, merecem destaque os propostos pela OCDE, assim como o das Nações Unidas e, com menção especial, por sua peculiaridade, o Modelo de Convênio dos Estados Unidos.

O Modelo OCDE tem sofrido múltiplas alterações. A única mudança substancial foi o conceito de “nacional”, que anteriormente constava no artigo 24º e passou para o artigo 3º, apartado 1, numa versão atualizada do mesmo. É objeto de adição na cláusula de não discriminação “o particular respeito à residência”, o que possibilita um tratamento distinto diante de um residente e um não residente. E isso sem mudanças significativas também na versão 2000 do MC OCDE, a não ser as que incluem dois termos, como empresa e negócios.

Deve notar-se desde já, que a eliminação da tributação discriminatória ajudará a prevenir a dupla tributação, mas esse nexos, na função primordial do CDT, é acessório¹⁴⁵. A grande eloquência das declarações de não discriminação não deve fazer perder de vista que esse princípio tem efeitos bastante limitados. Por outro lado constata-se que vários países fazem o convênio sem a cláusula de não discriminação. Por vários motivos: por firmar com Estado cuja política fiscal é sistematicamente discriminatória (Arábia Saudita, Kuwait, Emirados Árabes Unidos e Sultanato de Omã); por o outro Estado contratante rechaçar a cláusula, considerando-a inútil (Áustria e Nova Zelândia); a França, por considerar que não surgirão ocasiões para invocá-la (Estados Africanos da antiga comunidade franca africana); por não consistir propriamente em um acordo entre Estados, senão em um acordo de índole interna (territórios franceses de ultramar). Em outras ocasiões, ainda, a cláusula de não discriminação surge em um campo de ação restringido ou limitado; assim como os que não protegem o estabelecimento permanente (Áustria, 1959; Índia, 1969), ou deixa sem regulação as empresas com capital controlado por residentes de outro Estado (Luxemburgo, 1958; Malásia, 1975; Chipre, 1981)¹⁴⁶.

Na América Central e do Sul, a maioria dos países é muito pobre e, não podendo celebrar um convênio nos termos dos países ricos - em exemplo, os Estados Unidos, na

¹⁴⁵ Embora a doutrina consiga ver de forma distinta, esse dado explica, mas não justifica que alguns países se neguem a incluir uma cláusula de não discriminação em seus CDTs, como é o caso da Austrália e Nova Zelândia e outros (VOGEL, Klaus. *Double Taxation Conventions: a commentary and US-model conventions for the avoidance of double tax ECD-, UN- o the isention of income and capital. Deventer*; Londres: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991, em comentário ao artigo 24º parágrafo 4 do MC OCDE).

¹⁴⁶ SANTA BÁRBARA RUPÉREZ, Jesús, *La no discriminación Fiscal*, Madrid, Ed. Edersa, 2001, p. 66. Para uma visão mais pormenorizada da vigência e extensão da não discriminação fiscal internacional.

América do Norte - logo teve que elaborar o seu próprio modelo. Os Modelos de CDT mais relevantes, neste caso, são: o Convênio Modelo de 1971 do Grupo Andino, os Modelos de Convênio de 1980 e 2001 das Nações Unidas, entre países desenvolvidos e em vias de desenvolvimento. O Grupo Andino constituiu, cronologicamente, o MC que primeiro se dispôs a satisfazer uma necessidade dos países em desenvolvimento. Nasceu da luta contra a dupla tributação com o Acordo de Cartagena, mais conhecido como Pacto Andino.

A diferença mais sensível entre os modelos de convênio coloca-se nas questões relacionadas com o estabelecimento de um regime comum aos Estados-parte no tratamento dos capitais estrangeiros e sobre marcas, patentes e licenças¹⁴⁷. Aqueles convênios albergam soluções mais radicais que as contidas no modelo do México de 1943, considerado como o documento mais favorável aos interesses dos Estados da América Latina, e em geral dos países em desenvolvimento, por consagrar o princípio da fonte, sem exceção – contudo,¹⁴⁸ num ambiente internacional mais amplo prevaleceram as soluções propostas por Estados mais avançados (ricos), num novo modelo substancialmente oposto, abandonando aquele princípio assim, esse modelo, por ter aberto mão de um trunfo como esse - que é imprescindível para os países em desenvolvimento - vem a atender interesses dos países ricos.

Atualmente, para a América Latina, o objetivo é a superação dos extremos que representam, de um lado, o Modelo dos Estados Unidos e da OCDE e, do outro, o Pacto Andino e as conclusões da Associação Latino-americana de Libre Comércio (ALAC). Convém ressaltar o abandono paulatino da vontade manifesta pelos Estados do Grupo Andino, de adaptarem um Modelo Tipo Próprio de acordos de dupla tributação com países terceiros. Isso não significa que todos renunciaram ao princípio da fonte como critério nuclear de negociações com outros Estados na sub-região. O que se observa, porém, é uma aderência ao MC OCDE. Isso porque a via interpretativa, que constituem os Comentários do mesmo, parece se impuser na órbita dos países integrantes da Comunidade Andina.

¹⁴⁷RIBES, Aurora Ribes, *Convenios Para Evitar La Doble Imposición Internacional: Interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*, Madrid, Ed. De Derechos Reunidas S. A, 2003, p.201. Sobre o Pacto Andino, firmado em 26 de Maio de 1969 por Bolívia, Colômbia, Chile, Equador e Peru (Lima, 8 a 16 de Novembro de 1971), (e em 13 de Fevereiro de 1976 pela Venezuela). Posteriormente o Chile abandonou o Grupo Andino.

¹⁴⁸VALDÉS COSTA, Ramón. *Estudios de Derecho Tributário Internacional*. Montevideo, AMF Editorial, 1978, p.16.

O Modelo de Convênio de 1980 e 2001 das Nações Unidas (ONU), entre países desenvolvidos e países em desenvolvimento, veio prever o direito de gravar a renda no Estado da fonte, devendo-se, por sua vez, adotar medidas para evitar a dupla tributação no país de residência através de convênios bilaterais. E até hoje, em geral, o conteúdo do Modelo vem caracterizado pela adoção do princípio da fonte como regra básica na hora de submeter as rendas a um tributo. É esse o principal diferencial entre os outros modelos. Esse posicionamento fica plasmado na definição de estabelecimento permanente que, no MC ONU¹⁴⁹, em seu artigo 5º apartado 3, reduz a um espaço temporal de seis meses o requisito a ser cumprido em determinados casos¹⁵⁰, em oposição aos doze meses do MC OCDE, sendo que essa última facilita as atividades de estabelecimento permanente de nações desenvolvidas em países em desenvolvimento¹⁵¹.

No entanto, também nesse quadro o princípio da fonte é posto em crise. O comitê de *experts* da ONU toma como base o MC OCDE para elaboração do Atual Modelo - elaborado por um grupo de *experts* integrado por 25 membros, sendo 15 de países em desenvolvimento e 10 de países desenvolvidos. Foi publicada em 2001 a nova versão do MC ONU, em que nenhuma mudança significativa tenha sido feita com relação à sua questão hermenêutica.

O Modelo de Convênio dos Estados Unidos (MC EUA) tem um tratamento hermenêutico no artigo 3º (2) muito peculiar. Muito mais pragmático, o Modelo dos Estados Unidos se concebe como um documento de interpretação ambulatória, tomando por base a explanação técnica (*technical explanation*) dele constante, em todas as questões em que se polariza a discussão. No MC EUA, há a incorporação da denominada “*saving clause*” ou a ausência da tributação do Estado na fonte. Trata-se de uma cláusula que reserva o direito aos Estados Unidos de tributar os seus nacionais onde eles estiverem e os seus residentes, como se o tratado de dupla tributação não se aplicasse.

¹⁴⁹ Pelo que lhe concerne, o artigo 7º da Carta das Nações Unidas estabelece como órgão principal, além da Assembléia-geral, o conselho de segurança, secretaria e o Tribunal Internacional de Justiça. Hoje, a comissão fiscal do conselho econômico – ECOSOC, na qualidade de órgão subsidiário, não está ativa, mas teve um importante papel na ONU, quando do estudo do modelo que prevê o direito de gravar renda no Estado da fonte.

¹⁵⁰ Esta não chegou a prosperar.

¹⁵¹ RIBES, Aurora Ribes, *Convenios Para Evitar La Doble Imposición Internacional: Interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*, Madrid, Ed. De Derechos Reunidas S. A., 2003, p. 208.

São diferenças apontadas por Doernberg, Van Raad, e Ribes¹⁵² que convêm destacar: sobre o artigo da não discriminação, em comparação com o MC OCDE, os benefícios das sucursais podem ser submetidos à tributação sem que se suponha violação alguma do princípio de não discriminação, tendo em conta que a percentagem limite de tributação é de 5%. (artigo 10º (8) e (9); artigo 24º (5). Se examinarmos comparativamente os aspectos positivos e as desvantagens do estipulado nos artigos 3º (2) dos MC OCDE e EUA, respectivamente, concluí-se que deve ser desvalorizada a adoção de uma ou de outra redação, na medida em que a virtualidade estudada não dependerá senão da prudência e da boa fé com que estas normas se apliquem à realidade prática. Mas o valor interpretativo da “*Technical Explanation*” não poder ser comparado com os comentários da OCDE, pois independente de serem parecidos estruturalmente seus conteúdos e finalidades, os dois instrumentos hermenêuticos são completamente diferentes. As explanações técnicas são elementos hermenêuticos cuja natureza é estritamente unilateral. A unilateralidade do “*Technical Explanation*” impossibilitaria, inclusive, a sua consideração e o amparo do artigo 31º da Convenção de Viena, e tampouco poderia ser visto como instrumento auxiliar, no sentido do artigo 32º da Convenção de Viena, entendendo que os comentários da OCDE constituem a manifestação expressa da vontade dos Estados contratantes que, tanto na qualidade de Estados-membros da OCDE, como na de países terceiros, podem fazer constar suas reservas e opiniões. Isso com amplo amparo do artigo 31º e 32º da Convenção de Viena.

Chama-se, aqui, a atenção para uma avaliação da não discriminação fiscal como direito consuetudinário, a *Soft law* de maneira mais ampla, levando-se em consideração os comentários dos modelos de convênio, com fundamento na prática constante dos países que se utilizam da interpretação dinâmica e estática¹⁵³ somam maioria, através do CDT. Com a cláusula de não discriminação fiscal ficaria demonstrado, que a mesma é mitigada, no conteúdo dos comentários do art. 24º do MC ODCE, Sim, porque na sociedade internacional dos nossos dias se leva em consideração uma nova ordem econômica internacional, que se perfilam regras ou pautas jurídicas orientadas a fazer viável um verdadeiro direito subjetivo ao

¹⁵² RIBES, Aurora Ribes, *Convenios Para Evitar La Doble Imposición Internacional: Interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*, Madrid, Ed. De Derechos Reunidas S. A., 2003, p.219; veja também: RICHARD L. Doernberg, Kees Van Raad, C. VAN RAAD. “*The 1966 United States model Income Tax Convention: Analysis, Commentary and Comparison*”, The Netherlands, Kluwer Law International, 1997, p. 2 e 3.

¹⁵³ Intepretação dinamica dos CDT considera os comentários mais recentes sobre o MCOCDE e a estatica apenas os comentários da época em que foi celebrado o mesmo.

desenvolvimento, tanto no interior do Estado como nas relações entre os distintos países e povos. O que é (certo é que isso se confirma nomeadamente com a *Soft Law*, direito programático ou pré-direito, que se manifestam também nos comentários dos artigos dos MCOCDE). Que tem lugar nesta investigação todas as vezes que se faz necessário. Mas, que ainda assim não permite concluir que a não discriminação fiscal direta seja direito consuetudinário. Pois, a análise da jurisdicalização, o que se observará que até mesmo na União Européia onde se constata um grau de evolução maior, a discriminação fiscal direta tem a sua tutela prejudicada.

2. 2 - A PROIBIÇÃO DE DISCRIMINAÇÃO PREVISTA NO ARTIGO 24º DO MC OCDE

Nos sucessivos Modelos de Convênio Internacional da OCDE, consta um Comentário elaborado pelo comitê de assuntos fiscais da OCDE. Assim, esse Comentário ocupa-se também do artigo 24º do Modelo de 1992, a partir da reunião de Paris. Esse artigo não sofreu grandes alterações substanciais, mesmo em etapas de um processo contínuo de atualizações periódicas e revisões contínuas do Modelo de Convênio, e mesmo considerando o projeto de 1963 e o Modelo de 1977. Até os dias de hoje, podem-se identificar quatro pressupostos mais importantes – do artigo 24º MC OCDE e que, por sua via, são incorporados na maior parte dos acordos subscritos: a não discriminação 1. da nacionalidade e não da residência, 2. por razão do estabelecimento permanente; 3. em matéria de gastos dedutíveis, cumprindo-se os requisitos exigidos; e, finalmente, 4. por razão da titularidade¹⁵⁴. O artigo 24º (1) proíbe que se outorgue em um Estado-parte um tratamento tributário mais gravoso aos nacionais do outro Estado do que o que confere aos seus próprios nacionais que se encontram em idêntica circunstância, em particular respeito à residência, condicionando a efetiva aplicação desta cláusula à reciprocidade internacional. Observe-se que o preceito alude aos nacionais de outro Estado (incluindo os não residentes), em contrataste com o Âmbito Subjetivo do artigo 24º (3), (4) e (5), que formula aquelas proibição de tratamento mais oneroso com respeito a todos os residentes do outro Estado-parte.

¹⁵⁴ RIBES, Aurora Ribes, *Convenios Para Evitar La Doble Imposición Internacional: Interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*, Madrid, Ed. De Derechos Reunidas S. A., 2003, p.361.

Com enfoque na não discriminação do artigo 24º dos Modelos de Convênio de Dupla Tributação, função primeira que considera a segurança jurídica e a justiça, o Modelo da OCDE, tem sido eleito por muitos países como o modelo mais plausível. O tratamento outorgado às questões interpretativas nos diferentes Modelos de Convênio de Dupla Tributação dentro da União Européia e fora, com países terceiros, entre países do Mercosul e outros, são aqui representados com imparcialidade.

Como é de interesse de todos os países combaterem algumas ações específicas dos contribuintes para uma maior receita tributária, achou-se necessário ressaltar que não são discrepantes com o artigo 24º as cláusulas anti-abuso, anti-elisão e anti-evasão previstas pelos Estados contratantes em acordos internacionais. Se, porém, os fins da norma tributária interna, seja ela genérica, ou específica, se converterem em discriminatórios, então há que se observarem as condições previstas no artigo 24º. Nestes casos, se determina a prioridade da norma tributária internacional diante da regra interna, que geralmente é restritiva.

O artigo 24º do Modelo da OCDE, ao prever uma proibição geral de discriminação, propõe uma condição essencial de desenvolvimento ordenado às relações econômicas transfronteiriças, e no âmbito das regulamentações convencionais bilaterais¹⁵⁵. É, portanto, essencial conhecer em particular o conteúdo da cláusula de não discriminação do modelo de convênio para conhecer melhor o problema através dos seus pressupostos.

Vale considerar que Adolfo Martín Jiménez¹⁵⁶ entende que o Artigo 24 do modelo de acordo para a eliminação da dupla tributação em termos de renda e patrimônio da OCDE (doravante “OCDE MC”) constitui consagração a nível internacional de um princípio fundamental no direito interno e no direito da União Europeu. De uma perspectiva internacional, não existe um princípio de não discriminação para motivo de nacionalidade ou residência; tal princípio só estará operacional se entre os Estados diferentes, existem convenções para Eliminação da dupla tributação (CDT) que incluem um preceito análogo ao artigo 24 MC OCDE. Além disso, a inclusão do artigo 24 da OCDE MC em um CDT no deve levar a pensar que o princípio de não discriminação que regula esta norma efeitos semelhantes a princípios análogos regulamentadas noutros sistemas jurídicos (principalmente no direito

¹⁵⁵ AMATUCCI, F., *Il principio de non discriminazione fiscale*, Padova, Itália, 1998, p.63.

¹⁵⁶ Martín Jiménez, Adolfo, *El principio de no discriminación en el artículo 24 del modelo de convenio de la OCDE de 2008*, p. 208.

comunitário da União Europeia). A operacionalidade, escopo e eficácia prática do princípio da não discriminação com base na nacionalidade /residência projetada pelo artigo 24 MC OCDE é bastante limitado.

2.3 - NÃO DISCRIMINAÇÕES EM RAZÃO DA NACIONALIDADE

Recorde-se o texto da cláusula 24º (1)¹⁵⁷:

“Os nacionais de um Estado contratante não serão submetidos em outro Estado contratante a nenhum imposto ou obrigação relativa ao mesmo que não se exijam ou que sejam mais gravosos que aqueles a que possam estar submetidos os nacionais deste outro Estado que se encontrem nas mesmas condições, em particular com respeito à residência. Não obstante, o disposto no artigo 1º da presente disposição se aplicará também às pessoas que não sejam residentes de um ou de nenhum dos Estados contratantes”.

Esse apartado estabelece que, em matéria fiscal, estão proibidas as discriminações em razão da nacionalidade e que, se há reciprocidade, os nacionais de um Estado contratante não podem receber do outro Estado contratante um tratamento menos favorável que o aplicado aos nacionais desse último Estado que se encontram nas mesmas condições.

Segundo autores como Santa Barbara Rupérez¹⁵⁸, Fernando Alfredo García Prats¹⁵⁹ e Vogel¹⁶⁰, que versões similares à da cláusula já foram objeto de conteúdo de Convênios consulares estabelecidos em finais do século XIX, o fundamento do preceito pode dividir-se na circunstância de que o único Estado que pode ter com facilidade as informações globais do

¹⁵⁷ <https://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf> 1. Nationals of a Contracting State shall not be subjected in the other Contracting State to any taxation or any requirement connected therewith, which is other or more burdensome than the taxation and connected requirements to which nationals of that other State in the same circumstances, in particular with respect to residence, are or may be subjected. This provision shall, notwithstanding the provisions of Article 1, also apply to persons who are not residents of one or both of the Contracting States. <https://www.occ.pt/pt/noticias/formulario-21-rfi/>, último acesso em 21 de março de 2020.

¹⁵⁸ SANTA BÁRBARA RUPÉREZ, Jesús, *La No Discriminación Fiscal*, Madrid, Ed. Edersa, 2001, p.106.

¹⁵⁹ GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo. *La Cláusula de no discriminación en los CDI. La Cláusula de Nacionalidad, en El Establecimiento Permanente...*, cit., p.239.

¹⁶⁰ VOGEL, K. *On Double Taxation Conventions*. Londres., Kluwer Law International, 1998, p. 1287.

contribuinte e que, portanto, pode outorgar benefícios fiscais de caráter pessoal é, em geral, o Estado de residência; daí que os não residentes sejam tributados com sujeição limitada (obrigação real), sendo os residentes tributados por sujeição ilimitada (obrigação pessoal).

Na análise de ¹⁶¹ Adolfo Martín Jiménez, o conceito de não discriminação em razão da nacionalidade deve começar a clarear com a definição do termo nacional **que** possui o escopo subjetivo e o objetivo.

A utilização pelo CDT dos critérios da nacionalidade como ponto de referência para determinar se existe ou não discriminação pode causar problemas, uma vez que a legislação tributária emprega como ponto de conectar a residência e não a nacionalidade.

Entre outras coisas, a referência à nacionalidade determina que a esfera subjetiva do art. 24.1 MC OCDE é diferente do definido no art. 1 MC OCDE, algo que veio esclarecer a segunda frase do art. 24.1 MC OCDE, adicionado em 1977, para permitir invocação de 24.1 a nacionais não residentes nos Estados Contratantes. Não se deve esquecer, porém, que o princípio da não discriminação exige que a autoridade nacional do outro Estado está na mesma circunstâncias ou condições que o residente nacional do primeiro Estado, requer que se limite bastante os efeitos do art. 24,1 MC da OCDE desde: 1. Tratamento diferencial de nacionais de ambos os Estados Contratantes com base em critérios diferentes da nacionalidade ou do motivo de sua residência. 2. Eles são excluídos do escopo deste princípio, reivindicações baseadas na cláusula de a nação mais favorecida (por exemplo, Um português não residente não pode reivindicar o mesmo tratamento em Espanha que um francês não residente).

O escopo objetivo também é condicionado pelos princípios de relato do CDT (preeminência da tributação em residência e distinção clara entre tributação de residentes e não residentes) e o restante do disposto no CDT, para que a existência de “discriminação” consagrada no texto do CDT limite os efeitos da cláusula de não discriminação do artigo 24 da MC OCDE, que pode ser invocado em outro contexto, mas não no já coberto pela discriminação ou diferença de tratamento expressamente admitida no CDT.

Abrange apenas a discriminação em que o discriminado é um cidadão não nacional, mas não entende discriminação por razão do local onde o investimento é realizado (entrada mas não

¹⁶¹ Martín Jiménez, Adolfo, El principio de no discriminación en el artículo 24 del modelo de convenio de la ocde de 2008, p. 209.

saída). Na realidade, as cláusulas do artigo 24 da MC OCDE são aplicar em relação à discriminação relativa à tributação das pessoas, mas não à discriminação que cai sobre renda.

Importa, antes de prosseguirmos, explicitar o âmbito de intervenção do Modelo OCDE no que se tange à não discriminação ele apresenta-se como uma condição básica para o ordenamento desenvolvido das relações econômicas transfronteiriças no âmbito das regulações pactuadas bilateralmente sob a condição de reciprocidade e explicita-se na cláusula de proibição, em matéria fiscal, e, para os Estados Contratantes, de qualquer tipo de discriminação fiscal direta ou indireta baseada na nacionalidade, de tal modo que, em igualdade de situação, não se poderá outorgar aos nacionais da outra parte um trato mais prejudicial ou desfavorável que o concedido aos seus próprios nacionais. No entanto, a cláusula de não discriminação só beneficia os nacionais de um Estado contratante frente a eventuais discriminações fiscais de outro Estado, mas, não frente a possíveis discriminações infringidas pelo próprio Estado de que se é nacional. Essa consideração compagina-se com a tradicional diferenciação para efeitos fiscais entre residentes e não residentes.

A expressão “nas mesmas condições” deve referir-se aos contribuintes (pessoas físicas, pessoas jurídicas, sociedade de pessoas e associações) que se encontre em condições de direito e de fato similares em relação à aplicação da legislação e regulamentação fiscal de caráter geral¹⁶².

A expressão “em particular, com respeito à residência” trata de precisar que a residência do contribuinte é um fator relevante para determinar se os contribuintes se encontram em situações similares – é este o posicionamento do Comitê de assuntos fiscais da OCDE¹⁶³.

As Discriminações proibidas por Artigo 24.1 modelo de acordo dupla tributação na visão de Adolfo Martín Jiménez ¹⁶⁴, tem a inteligência que o Art. 24.1 O MC OCDE proíbe a exigência de "impostos ou obrigações relativos ao mesmo tempo em que não são necessários ou são mais oneroso "que os impostos sobre os nacionais do Estado em que a discriminação é alegada. O CMC, par. 9-10, a esse respeito, declare o seguinte: 1. A formulação negativa desta

¹⁶² MIRANDA PÉREZ, Armando, *La no discriminación fiscal em los ámbitos internacional y comunitario*, México, J. M. Bosch Editor, 2005, p. 130.

¹⁶³ Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE. Modelo de Convênio Fiscal Sobre a Renda e sobre o Patrimônio. Versão Resumida, de 29 de Abril de 2000. Madrid 2000.

¹⁶⁴ Martín Jiménez, Adolfo, El principio de no discriminación en el artículo 24 del modelo de convenio de la ocde de 2008, p. 233.

expressão é deliberada, 2. A expressão usada assume um significado idêntico ao pressuposto que obriga os Estados Contratantes a conceder o mesmo tratamento aos seus respectivos nacionais, mas como objetivo principal desta cláusula é a proibição de discriminação de nacionais dos outros Estados Contratantes, não há nada que impeça o Primeiro Estado, por razões especiais ou com o objetivo de cumprir uma disposição especial de um CDT, conceder certas facilidades a estrangeiros que não se aplicam a seus próprios nacionais.

Como já se sublinhou, o Modelo assume o critério nacionalidade, ao contrário da generalidade das legislações nacionais - com exceção às de alguns Estados, como é o caso dos EUA – que têm como ponto de conexão do imposto de renda a fonte, o lugar do patrimônio e sua produção, e não a nacionalidade.

A expressão “nenhum imposto nem obrigação relativa ao mesmo que não se exija ou que sejam mais gravosos” vem a significar que, quando um “imposto” é exigido aos nacionais e aos estrangeiros nas mesmas circunstâncias deve ser onerado de idêntica forma em relação às modalidades de determinação da base tributável, liquidação, tipo impositivo e as formalidades relativas ao imposto (declarações, pagamentos, prazo etc.). Nem as normas substantivas nem as procedimentais podem ser mais gravosas para os estrangeiros que para os nacionais¹⁶⁵.

A nacionalidade de um Estado é requisito para beneficiar-se da não discriminação fiscal do artigo 24º (1) diante o outro Estado, tanto para pessoas físicas, como para pessoas jurídicas. Segundo o artigo 3º. (1), f) do próprio Modelo de Convênio, são nacionais de um Estado contratante tanto as pessoas físicas que possuem a nacionalidade de um dos Estados, como as pessoas jurídicas, sociedades de pessoas e associações constituídas conforme a legislação vigente em um Estado contratante. Isso por que a nacionalidade das pessoas, tanto físicas, como jurídicas, se vincula em primeiro lugar aos sistemas estabelecidos pela norma interna de cada Estado para obter a nacionalidade¹⁶⁶. Pode-se, muito bem e igualmente, afirmar que “nacionais” alude a todas as pessoas jurídicas, sociedades de pessoas e associações constituídas de conformidade com o Direito interno dos países signatários. E

¹⁶⁵ CALDERÓN CARRERO, José Manuel y MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo. *Imposición directa y no discriminación Comunitaria*. Madrid, Editorial de Derecho Reunida SA., 2002, p. 1110.

¹⁶⁶ SANTOS, António Marques dos, *Algumas reflexões sobre a nacionalidade das sociedades em direito internacional privado e em direito internacional público, Estudos em homenagem ao Prof. Doutor A. Ferrer-Correia*, I, Coimbra, BFDUC, 1986, p. 367 ss e 499-503.

alguns Estados, para definir isso, já têm como parâmetro a origem do capital com que a sociedade foi constituída, e outros se monopolizam no dado de qual seja a nacionalidade das pessoas físicas que integram ou controlam.

Rupérez, neste aspecto, faz uma crítica ao artigo 3º do Modelo, já que não está expresso, nem subentendido claramente que as sociedades de capitais, anônimas e limitadas estejam contempladas, uma vez que se refere simplesmente a “sociedade de pessoas” – o que não inclui, é evidentemente, aqueles outros tipos societários¹⁶⁷. A crítica não se afigura procedente, no entanto; a explicação para a referência às “sociedades de pessoas” deve procurar-se na circunstância de, em muitos ordenamentos jurídicos, elas não serem entidades dotadas de personalidade jurídica e de, por isso, não poderem, em regra, ser consideradas pessoas jurídicas – pelo que, em muitos casos, se poderiam suscitar dúvidas sobre se elas cairiam no âmbito de aplicação do Modelo; por isto, curou-se de fazer acrescer à menção “pessoa jurídica” a referência específica às “sociedades de pessoas”. Ora, sendo generalizadamente atribuída pelos ordenamentos a personalidade às sociedades de capitais, estas são plenamente e sem reservas pessoas jurídicas, e cabe, por isso, sem margem para dúvidas, no artigo 3º do Modelo¹⁶⁸.

O critério de residência sofre exceções. Desde logo, o pessoal diplomático e consular, que não pode ser considerado residente no Estado de permanência – o que se justifica, à luz do próprio artigo 24º porque não existe semelhança de circunstância. Outra exceção é o caso dos Estados Unidos: desde o momento em que seus cidadãos não residentes se encontram na específica às “sociedades de pessoas” deve procurar-se submetidos ao sistema fiscal dos Estados Unidos qualquer que seja o país de sua residência, os não residentes e não nacionais sujeitos à tributação desse país de residência não podem pretender igual trato fiscal que os americanos não residentes dos Estados Unidos, já que não há semelhança de circunstâncias.

Salvo essas exceções, o artigo 24º (1) pode ser considerado uma regra geral de tributação internacional baseada na distinção para efeitos fiscais entre sujeitos por obrigação

¹⁶⁷ SANTA BARBARA RUPÉREZ, Jesús, *La no discriminación Fiscal*, Madrid, Ed. Edersa, 2001, p. 136.

¹⁶⁸ Também em relação às explicações se colocam alguns problemas de interpretação, sobretudo em face do ordenamento jurídico inglês, que não outorga personalidade jurídica à certas associações, o que leva a algumas controvérsias. MIRANDA PÉREZ, Armando, *La no discriminación fiscal em los ámbitos internacional y comunitario*, México, J. M. Bosch Editor, 2005, p. 130.

fiscal limitada ou ilimitada em função da residência – e não da nacionalidade. A discriminação proibida em razão da nacionalidade há que se referir sempre a quem esteja nas mesmas circunstâncias, não podendo estender-se a quem está em circunstância diferente.

Há ainda que sublinhar outra exceção. Nos termos da segunda parte do artigo 24º (1) “a presente disposição é também aplicável às pessoas que não sejam residentes de um ou de nenhum dos Estados contratantes”. De acordo com esta expressão, a cláusula de não discriminação fiscal se pode empregar do mesmo modo e nas mesmas condições com não residentes que não são originários de nenhum Estado membro do convênio, é dizer, cidadãos de terceiros países (conforme comentário do modelo)¹⁶⁹. Para identificar os casos de discriminação é necessário verificar: a) a nacionalidade da pessoa que afirma que é discriminada e nacionalidade da pessoa cuja situação se compara ao primeiro sujeito; B) existência das mesmas circunstâncias; c) tributação da primeira pessoa com um imposto distinto da segunda; d) no caso de o imposto em questão ser o mesmo, correspondência da carga tributária e requisitos vinculados.

Deve-se por fim realçar-se o fato desse dispositivo tratar de discriminação negativa, e não prescrever qualquer tratamento positivo ou por aceção não discriminatória. Assim, certos benefícios, pelos quais os Estados concedem e asseguram, para seus nacionais prestações sociais ofertadas pelo poder público (educação, saúde, vivenda ou casa, subsídios etc.) não entram em colisão com o artigo 24º (1)¹⁷⁰. É este entendimento também do Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE, no comentário 5 e 7: entende também que o conceito jurídico-internacional de não discriminação prejudicial de estrangeiros (enunciado de conteúdo negativo) e o conceito jurídico-interno de igualdade material entre contribuintes (enunciado de conteúdo positivo) são distintos, e que o artigo 24º (1) limita-se a proibir não qualquer diversidade de tratamento fiscal por razão da nacionalidade, senão unicamente aquelas que impliquem e suponham um pior trato fiscal do não nacional.

¹⁶⁹ MIRANDA PÉREZ, Armando, *La no discriminación fiscal em los ámbitos internacional y comunitario*, México, J. M. Bosch Editor, 2005, p. 134 e cf. ADONNIMO, Pietro, “El intercambio de información entre administraciones fiscales” Cap. XXXV da obra *Curso de Derecho Tributario Internacional*, TomoII – Bogotá – Colômbia, ed. Temis S.A., 2003, e sobre *Regras de não discriminação na tributação internacional*. ob. cit., p. 220.

¹⁷⁰ AMATUCCI, Fabrizio, *La cláusula de non discriminazione fiscale...*, op. cit., p.72, como exceção à regra, o Comitê de Assuntos Fiscais, no comentário 28 ao artigo 24º (3) do convênio, estabelece que as empresas não residentes não têm direito aos benefícios fiscais vinculados com atividades cujo exercício está reservado, por razão de interesses nacionais, defesa nacional, proteção da economia nacional etc., para empresas nacionais, posto que elas não podem exercer as mencionadas atividades.

Igualmente, o artigo 24º (1) não obriga nenhum Estado contratante a estender as vantagens fiscais, acordadas em benefícios de organismos ou serviços públicos em atenção a sua natureza específica, a organismos ou serviços similares de outro Estado contratante. Chama-se a atenção para a necessidade mundial de uma harmonização normativa com relação ao conceito de residência entre os Estados. O próximo apartado vem tratar de quem não é nacional de nenhum país, os apátridas.

Nessa visão, Armando Miranda Pérez¹⁷¹, constata que para especialistas em tributação internacional, o princípio da não discriminação limita-se à simples redução da discriminação em razão da nacionalidade, posição que os leva a não questionar o tratamento diferenciado no imposto de renda entre residentes e não residentes praticados pela maioria dos países cobertos por esse tipo de modelo. Artigo 24 de MC OCDE Supera essa limitação e estabelece que os nacionais de um país contratante não podem ser sujeitos em outro país contratante a mais encargos tributários ou qualquer outro requisito relacionado do que os nacionais do outro Estado contratante que estão nas mesmas circunstâncias, mas acrescenta: particularmente em relação à sua residência. Ele também tem a adição feliz de definir aqui certas condições e características específicas para o problema, o que lhe confere um caráter certamente especial.

2. 4 - *NÃO DISCRIMINAÇÃO DOS APÁTRIDAS*

O artigo 24º (2) MC OCDE¹⁷², sobre a não discriminação dos apátridas, tem o seguinte texto:

“Os apátridas que sejam residentes de um Estado contratante não serão submetidos em nenhum dos Estados contratantes a nenhum imposto ou obrigação

¹⁷¹ Miranda Pérez, Armando, EL PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACIÓN FISCAL EN LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES ERUOPEAS, Universidade Computense de Madrid, 2003, p. 123.

¹⁷² <https://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf>; 2. Stateless persons who are residents of a Contracting State shall not be subjected in either Contracting State to any taxation or any requirement connected therewith, which is other or more burdensome than the taxation and connected requirements to which nationals of the State concerned in the same circumstances, in particular with respect to residence, are or may be subjected; ultimo acesso em 21 de março de 2020.

relativa ao mesmo que não se exija ou que sejam mais gravosos que aqueles que estejam ou podem estar submetidos aos nacionais do Estado em questão que se encontre nas mesmas condições, em particular com respeito à residência”.

Segundo o Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE faz ainda uma ressalva, que se entende por apátrida a pessoa que nenhum Estado considera como súbdito segundo suas leis. Ou, ainda, as pessoas físicas carentes de nacionalidade¹⁷³. Este preceito articula-se (com o artigo, 3º, f, i.) do MC ODCE, que define a condição de nacional, ponto de referência do direito interno dos Estados, da seguinte forma: quando uma pessoa não pode ser considerada nacional, conforme a regra do direito interno de nenhum Estado, é considerado “apátrida”; igual noção se encontra no artigo 1º (1) do Convênio de Nova York, de 28 de Setembro de 1954, sobre o estatuto dos apátridas.

Pode assim concluir-se com Tovillas Morán¹⁷⁴, que apátrida é todo aquele que é estrangeiro na totalidade dos Estados por carecer em todos eles da condição de nacional.

A interpretação literal do termo “apátrida”, previsto no artigo. 24º (2) MC OCDE, em linha com o Convênio de Nova York, supõe limitar o âmbito de aplicação dessa cláusula às pessoas físicas¹⁷⁵. Mas parece ser desse sentido literal que nos devemos ater. Na verdade quando se questiona se esse preceito possa ser aplicado às pessoas jurídicas (apátridas), resulta difícil que existam pessoas jurídicas sem nacionalidade, posto que é condição determinada por referência legal, conforme a qual uma pessoa jurídica, sociedade de pessoas ou associação se tenha constituído para que exista como tal, nos termos previstos em certa ordem jurídica adquirimos automaticamente a respectiva nacionalidade¹⁷⁶.

O Apartado 2 limita o alcance da cláusula de igualdade de tratamento com os nacionais de um Estado contratante aos apátridas residentes desse Estado ou do outro Estado contratante. Por conseguinte, exclui os apátridas residentes de outro Estado. Essa cláusula evita que essas

¹⁷³ SANTA BÁRBARA RUPÉREZ, Jesús., *La no discriminación Fiscal*. Madrid, Ed. Edersa, 2001. p. 136ss.

¹⁷⁴ TOVILLAS MORÁN, J. M. Estudio del convenio...op. Cit., p 199.

¹⁷⁵ RIBES, Aurora Ribes, *Convenios Para Evitar La Doble Imposición Internacional: Interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*, Madrid, Ed. De Derechos Reunidas S. A., 2003. p. 361 ss.

¹⁷⁶VOGEL, Klaus, *Double Taxation Conventions*. Londres, Ed. Kluwer Law International, 1997 artigo 24º, p. 1274.

pessoas sejam privilegiadas em um Estado a respeito dos nacionais do outro Estado¹⁷⁷, assim comenta o Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE. Se os Estados consideram desejável em suas relações bilaterais estender o alcance do apartado 2 a todos os apátridas, sejam ou não residentes de um Estado contratante, de maneira que essas pessoas se beneficiem, em todo caso, do trato mais favorável outorgado aos nacionais do referido Estado, bastará adotar para ele o seguinte texto, que não implica na condição de residente em um Estado contratante:

“Não obstante as disposições do artigo 1º, os apátridas não serão submetidos em um Estado contratante a nenhum imposto ou obrigação relativa ao mesmo que não se exija, ou, sejam mais gravosos que aqueles que estão ou possam estar sujeitos os nacionais deste Estado que se encontrem nas mesmas condições, em particular com respeito à residência”¹⁷⁸.

É possível que no futuro alguns Estados sejam liberais na disposição do apartado 2, na medida em que legitimam os apátridas residentes de um Estado para gozar de igualdade de tratamento não só no outro Estado, como também no Estado de residência, beneficiando-se, assim, particularmente neste Estado, das disposições dos Convênios de Dupla Tributação subscritos com terceiros Estados

Definição essa que vem do artigo 1º do Convênio de 28 de Setembro de 1954. Miranda¹⁷⁹ ainda faz referência em sua obra do Convênio de Nova York, denominado de “Estatuto dos apátridas”, de setembro de 1954, que melhora a situação destes e que os definem como os indivíduos que nenhum Estado considera súbdito segundo suas leis e exige um tratamento como se fossem nacionais. Chama-se a atenção para o fato de que seria uma melhora significativa para os convênios o conceito do apátrida no pressuposto do Modelo em tela.

Para Adolfo Martín Jiménez¹⁸⁰ a cláusula de não discriminação de apátridas Art. 24.2 MC OCDE estende a proibição de não discriminação a apátridas em razão da nacionalidade que regula a art. 24.1 MC OCDE. Para esses fins, se indica que a definição de apátrida é

¹⁷⁷ Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE. *Modelo de Convênio Fiscal Sobre a Renda e sobre o Patrimônio*. Versão Resumida, de 29 de Abril de 2000. Madrid 2000.

¹⁷⁸ Comentário do comitê de assuntos fiscais, citado por SANTA BÁRBARA RUPÉREZ, Jesús. Ob. Cit., p. 199.

¹⁷⁹ MIRANDA PÉREZ, Armando, *La no discriminación fiscal em los ámbitos internacional y comunitario*, México J. M. Bosch Editor, 2005, p. 135.

¹⁸⁰ Martín Jiménez, Adolfo, El principio de no discriminación en el artículo 24 del modelo de convenio de la OCDE de 2008, p. 242.

aquela contida no art. 1.1, Convenção de Nova York de 28 de setembro 1954, sobre o Estatuto das Pessoas Apátridas, que os define como "toda pessoa que não é considerado seu nacional por Estado, de acordo com sua legislação". No entanto, nenhum apátrida pode invocar a proteção do art. 24.2 MC OCDE, mas apenas indivíduos apátridas que são residentes de um dos dois estados parte de um CDT. Uma diferença importante do art. 24.2 MC da OCDE em relação ao art. 24.1 OCDE MC considera que a proibição de discriminação do art. 24.2 o MC da OCDE pode ser invocado pelo apátrida contra os dois Estados Contratantes, tanto na frente do estado onde você recebe o aluguel como na frente do Estado onde ele reside. Então Além disso, a discriminação contra a qual o art. 24.2 o MC OCDE protege os apátridas é substancialmente idêntico ao proibido na art. 24.1 MC OCDE.

A maioria dos CDTs espanhóis não inclui uma cláusula análoga ao art. 24.2 MC OCDE, o que não implica que os apátridas são desprovidos de proteção contra a discriminação, pois sempre podem invocar a art. 29 da Convenção de Nova York. Esta O última estabelece que os Estados Contratantes eles não devam impor nenhum direito, gravame ou imposto apátrida de qualquer espécie que difere ou exceda os exigidos dos nacionais desses Estados em condições análogos. A Espanha interpreta que esse preceito será aplicável somente se apátridas residem no território dos Estados Contratantes. Alguns CDTs espanhóis contêm uma cláusula de não discriminação apátrida elaborada de acordo com o Projeto MC OCDE 1963, que não exigia apátrida residente em um dos Estados Contratantes (CDT Alemanha, Art. 24.4 e carta de 13 de julho de 1967 anexado ao acordo; Reino Unido, Art. 25.2, e Suécia, Art. 25.2).

No parecer de Armando Miranda Pérez¹⁸¹, numa maior amplitude o artigo 24 que nos ocupa aqui, vai concretizando na sua regra as sucessivas proteções que devem aplicar se as diferentes situações discriminatórias que fixam seus parágrafos. Assim, o artigo 24 do Modelo da OCDE, é limitado, em seu segundo parágrafo a apátridas¹⁸² residentes em um dos Estados

¹⁸¹ Miranda Pérez, Armando, EL PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACIÓN FISCAL EN LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS, Universidad Computense de Madrid, 2003, p.122.

¹⁸² Debe entenderse apátrida -en lo que se refiere a ésta cláusula- como toda persona que ningún Estado considera súbdito según sus leyes. Comentarios al artículo 24, MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL, op.cit., p. C(24)-5.

Contratantes e exclui os não-apátridas. E esse será o caso apenas dos residentes apátridas, a menos que, como o comentário sugere, e aqui esteja uma amostra do valor desses comentários do Modelo, o. Os Estados desejam estender essa proteção a todas as pessoas que não têm nacionalidade. Para isso, o M.C. O.C.D.E. recomenda um texto que possa ser incluído no contrato de dupla tributação¹⁸³. Por fim, a proteção das pessoas apátridas deve ser considerada relativa aos indivíduos, uma vez que não faz sentido encaminhá-la a uma pessoa Jurídica.

2. 5 - NÃO DISCRIMINAÇÃO DO ESTABELECIMENTO PERMANENTE.

A cláusula de não discriminação do estabelecimento permanente do artigo 24º (3)¹⁸⁴ MC ODCE tem o seguinte texto:

“Os impostos que gravam a um estabelecimento permanente que uma empresa de um Estado contratante tenha em outro Estado contratante não poderão ser menos favoráveis neste outro Estado que os aplicáveis às empresas deste outro Estado que se dediquem às mesmas atividades. Esta disposição não se interpretará no sentido de que obrigue a um Estado contratante a conceder aos residentes do outro Estado contratante nenhuma das deduções pessoais, desagravações e reduções impositivas que outorgue a seus próprios residentes em consideração a seu estado civil ou encargos familiares”.

O conceito de estabelecimento permanente aqui é de suma importância. Há que recorrer ao artigo 5º do MC OCDE de 1992, que informa ser um lugar fixo de negócio mediante o qual uma empresa realiza toda ou parte da sua atividade. Um estabelecimento permanente começa a existir a partir do momento em que a empresa inicia a sua atividade por

¹⁸³ Texto que recomienda la O.C.D.E.: "No obstante las disposiciones del artículo 1, los apátridas no serán sometidos en un Estado contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o sean más gravosos que aquéllos a los que estén o puedan estar sujetos los nacionales de este Estado que se encuentren en las mismas condiciones, en particular con respecto a la residencia." Comentarios al artículo 24, MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL, op.cit., p. C(24)-5.

¹⁸⁴<https://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf>; 3. The taxation on a permanent establishment which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State shall not be less favourably levied in that other State than the taxation levied on enterprises of that other State carrying on the same activities. This provision shall not be construed as obliging a Contracting State to grant to residents of the other Contracting State any personal allowances, reliefs and reductions for taxation purposes on account of civil status or family responsibilities which it grants to its own residents; ultimo acesso em 21 de março de 2020.

meio de um lugar fixo de negócios com instalações (uma obra de construção, instalação ou montagem só constitui estabelecimento permanente se sua duração exceder os doze meses)¹⁸⁵.

Nota-se que as entidades parecidas com as sociedades pelo direito nacional de algum Estado contratante se consideram empresas nos termos do artigo 3º (1), b) do MC OCDE. Por outro lado, segundo o artigo 3º (1), f) do Modelo, os estabelecimentos permanentes estão excluídos de qualquer definição de nacional, ao consistir partes dependentes de uma empresa¹⁸⁶.

Esse Apartado artigo. 24º (3) tende a evitar as discriminações que não se baseiam propriamente no conceito de nacionalidade, senão no lugar de estabelecimento de uma empresa. Abrange, portanto, qualquer que seja sua nacionalidade, todos os residentes de um Estado contratante que tenham estabelecimentos permanentes em outro Estado contratante. Segue essa leitura do Comitê¹⁸⁷ alguns autores, como Aurora Ribes¹⁸⁸, com a diferença de entender que um estabelecimento permanente de uma empresa de um Estado contratante não pode ser submetido à tributação em outro Estado signatário de maneira menos favorável em comparação com as empresas desse outro Estado que levem a cabo as mesmas atividades.

A diferença de tratamento projeta-se sobre o não residente que opera através de Estabelecimento Permanente que está sob a “residência fiscal”. Dessa forma, o que artigo 24º (3) estabelece é uma regra de acordo com a qual as discriminações fiscais baseadas em tal critério resultam proibidas, onde ocorrem determinadas circunstâncias. A finalidade subjacente a tal cláusula radica em evitar que os Estados contratantes articulem medidas fiscais que situem as entidades residentes em uma posição competitiva mais vantajosa que a das empresas não residentes que operam em seus territórios através de Estabelecimento

¹⁸⁵ Qualquer das atividades que não cumpra essa condição não é um estabelecimento permanente, inclusive se for o caso de uma oficina no sentido do apartado 2 do artigo 5º do MCOEDE, associada a atividade de construção. O limite dos doze meses dá lugar ao *treaty shopping*, em ocasiões, as empresas como contratantes ou subcontratantes operam na plataforma continental ou dedicando as atividades relacionadas com a exploração da plataforma continental, fracionam os contratos em várias partes, cada uma de duração inferior a doze meses, e atribuem a sociedades diferentes, pertencentes ao mesmo grupo. MIRANDA PÉREZ, Armando, *La no discriminación fiscal en los ámbitos internacional y comunitario*, México, J. M. Bosch Editor, 2005, p. 138.

¹⁸⁶ VOGEL, Klaus. *Double Taxation Conventions*. Londres, Ed. Kluwer Law International, 1997, p. 196.

¹⁸⁷ Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE. *Modelo de Convênio Fiscal Sobre a Renda e sobre o Patrimônio*. Versão Resumida, de 29 de Abril de 2000. Madrid 2000.

¹⁸⁸ RIBES, Aurora Ribes, *Convenios Para Evitar La Doble Imposición Internacional: Interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*, Madrid, Editora De Derechos Reunidas S. A., 2003, p. 363. Veja mais sobre o assunto em: Michael Lang, Alfred Storck, Rafael Petruzzi, Attribution of Profits to Permanent Establishments current development, relevant issues and possible solutions, Linde Verlag Ges.n.b.H, 2020.

Permanente. Considera-se mesmo que a omissão dessa cláusula em um CDT pode ser suprida, em determinados casos, pelas demais disposições anti discriminatórias contidas no mesmo convênio. O texto do artigo 24º (3) é a esta luz, minucioso e concretiza outras disposições¹⁸⁹.

Deve, a este propósito, ter-se uma atenção que, no direito comunitário, o tratamento fiscal do EP põe em questão dimensões relevantes do processo de integração, quais sejam, designadamente, os princípios da liberdade de estabelecimento e de livre concorrência.

Segundo Vogel “essa cláusula está configurada objetivamente de forma que o que proíbe é que os benefícios obtidos através do Estabelecimento Permanente resultem gravados de forma menos favorável que os que obtêm empresas residentes. Considera-se que a comparação deve realizar-se com uma empresa interna em sentido puro (*purely domestic enterprise*) e não por uma empresa controlada por uma entidade não residente, dado que isso se contrapõe à finalidade substantiva do artigo 24º (3): excluir as desvantagens competitivas que se puderem infringir ao Estabelecimento Permanente de empresas não residentes através do regime fiscal aplicável às mesmas”¹⁹⁰. No entanto, esta posição não é pacífica. Para Martín Jiménez e Calderón, posto que o artigo 24º (3) refere-se unicamente a que o Estabelecimento Permanente não deve suportar uma “tributação menos favorável que as empresas deste outro Estado que realizem as mesmas atividades”; e atentos que não se requer que tais empresas estejam “nas mesmas circunstâncias” permite a comparação do Estabelecimento Permanente com qualquer empresa residente do Estado onde está sediado e que leve a cabo o mesmo tipo de atividade¹⁹¹. Ora, o que está verdadeiramente em causa é saber se o Estabelecimento Permanente pode invocar a cláusula de não discriminação para desfrutar das “bonificações fiscais”, ou outro tipo de medidas fiscais que possam se aplicar a uma empresa residente do Estado onde está instalado como consequência da aplicação de um CDT com um terceiro país. E não há nada na ordem jurídica internacional que justifique tal amplitude.

¹⁸⁹VOGEL, Klaus., *Double Taxation Conventions.*, Londres, Ed. Kluwer Law International, 1997. Note-se que quando se trata de estabelecimento permanente de uma empresa residente de um Estado-membro da União Europeia a omissão dessa cláusula não tem relevância, por estar protegido pelo princípio comunitário de não discriminação, de onde resulta a liberdade de estabelecimento comunitária.

¹⁹⁰VOGEL, Klaus. *Double Taxation Conventions.* Londres, Ed. Kluwer Law International, 1997, artigo 24º.

¹⁹¹ CALDERÓN CARRERO, José Manuel y MARTÍN JIMÉNES, Adolfo. *Comentarios a los convenios de doble imposición.* Madrid, ed. Tecnos, 2002. p. 1111 ss.

Tomando por base o disposto no artigo 24º (3), o comitê de assuntos fiscais da OCDE tem entendido que do princípio de não discriminação resultam também determinações no âmbito da determinação do Imposto¹⁹²:

1) Os estabelecimentos permanentes devem ostentar os mesmos direitos que as empresas residentes no que se refere à dedução de gastos comerciais ou empresariais (*trading expenses*) a efeito de determinar a base líquidável do imposto. Tal regra se aplica, sem prejuízo da dedução, por parte do Estabelecimento Permanente (EP), de uma percentagem proporcional dos gastos gerais em que incorre a casa central. Tais deduções devem outorgar-se sem exigir condicionantes adicionais aos exigidos às entidades residentes.

2) Os estabelecimentos permanentes devem poder aplicar as mesmas disposições sobre amortizações, reservas ou provisões que se aplicam às empresas residentes. Em particular, indica-se que quando existirem regras especiais (v. gr., normas sobre amortização acelerada) estas devem poder ser aplicadas pelos EP que realizem as mesmas atividades que as empresas residentes que possam beneficiar-se de tais regras especiais.

3) Os estabelecimentos permanentes devem também poder aplicar as disposições existentes sobre compensação de bases tributáveis negativas de que beneficiam as empresas residentes. Tal direito deve exercitar-se nas mesmas condições das empresas residentes, com bases tributáveis negativas geradas pelos EPs no curso de suas atividades de acordo com a contabilidade separada.

4) Os estabelecimentos permanentes devem poder aplicar as mesmas regras das que desfrutam as empresas residentes no que concerne à tributação das garantias patrimoniais derivadas de alienação de ativos, tanto quanto se gera durante o momento que cesse a atividade empresarial.

O Comitê de Assuntos Fiscais refere-se ainda, à possível extensão de outro tipo de bonificações ou incentivos fiscais dos EPs. Em concreto, referem-se determinados tipos de incentivos fiscais para os Estados resolverem determinados problemas, como descentralização da indústria, desenvolvimento regional, promoção de novas atividades necessárias para a economia. Esse comitê considera, ainda, que essas medidas fiscais, com fim político-econômico, devem estender-se igualmente aos EP de outro Estado. A solução não é, no

¹⁹² Parágrafo 24 dos comentários ao artigo 24º MC OCDE.

entanto, inquestionável: na verdade não se vê fundamento unânime ou jurídico geral (isto é, que não assente em compromissos bilaterais ou de bloco) para entender para estender de parâmetros de política econômica de um Estado – sendo que, para mais num Estado sempre pode denegar a um sujeito a concepção de uma subvenção direta outorgada com o mesmo propósito e concedê-la a outros¹⁹³.

Já o regime especial de dividendos, percebidos em virtude de participações detidas por estabelecimentos permanentes, é visto pelo Comitê de forma limitada, de maneira que há Estados que se mostram a favor de aplicar um regime específico para os EP que obtenham dividendos derivados de participações que formem parte de seus ativos. Tal posição parece descansar sobre a base do princípio da eliminação de dupla tributação econômica, dado que, de não se eliminar tal fenômeno em sede do EP, dificilmente se suprimiria tal fenômeno em sede da sociedade mãe. A posição mais favorável é a da extensão ao EP de “regimes especiais”, desde que porque concorram determinadas condições, por um lado, que a entidade participada haja suportado efetivamente um imposto sobre sociedades e, por outro, que as participações geradoras dos dividendos resultem efetivamente conectadas com a atividade do EP. O sistema de “regimes especiais” não está isento na prática de problemas.

Trata-se de um sistema de facilidades de alíquotas diferentes em favor das sociedades residentes para incentivar a distribuição de dividendos por parte desta, não permitindo a consecução desse objetivo se se estender aos estabelecimentos permanentes de empresas estrangeiras. Neste quadro, fica duvidoso o estabelecimento de um crédito de imposto para eliminar a dupla tributação que pode estender-se às sociedades não residentes que obtenham utilidades e recebam dividendos mediante um estabelecimento permanente em outro país é de duvidosa legitimidade. E ainda dá um enfoque especial à extensão dos estabelecimentos permanentes nos Convênios de Dupla Tributação concluído com terceiros Estados¹⁹⁴.

Outros autores, retomando a ideia de que só estão protegidos das discriminações o que surgir em termos de matéria impositiva, e não quando a discriminação é de matéria de caráter

¹⁹³ VAN RAAD, *Non discrimination in interational tax law*. 1986, p.147.

¹⁹⁴ UCKMAR, Victor. *Curso de Derecho Tributario Internacional*. Bogotá – Colombia, Editora Temis S.A, 2003, p. 76.

não impositivo (benefícios, créditos fiscais etc.), colocam o problema suscitado fora do nosso âmbito¹⁹⁵.

No plano comunitário, esta questão assume, no entanto, contornos específicos. A sentença de 21 de Setembro de 1999 resolveu no caso Saint-Gobain¹⁹⁶, suscitado entre um estabelecimento permanente alemão de uma sociedade francesa e a Administração Fiscal Alemã, que as vantagens previstas no CDT para os residentes de um Estado-membro que seja parte do convênio devem estender-se aos estabelecimentos permanentes de sociedade de outros Estados-membros, com uma exceção (ponto 62 e 63 da sentença) para evitar a não tributação da renda nos dois Estados. Aponta-se aí, inclusivamente, para a necessidade de algumas modificações nos MC OCDE, podendo melhorar a solução pela criação de um MC da Comunidade para os Estados-membros.

Alguns outros Estados já entendem que o artigo 24º (3) não deve ter essa extensão, e fundamentam que se considera que o Estado de residência da sociedade mãe deve assumir o custo de eliminar a dupla tributação sobre os dividendos obtidos pelo EP no Estado onde este está situado, eliminando ele, se assim o entender, o imposto devido pelos lucros percebidos pela sociedade mãe – lucros já tributados no Estado de sua formação.

Os Estados que mantêm essa posição consideram que a situação que gera a extensão ao EP desse regime especial é susceptível de ser objeto de abusos que intensificariam as perdas arrecadatórias do Estado que abriga o Estabelecimento Permanente. A OCDE encontra solução para o caso propondo que o Estado contratante introduza uma nova cláusula específica de clarificação do alcance da aplicação pelos EP dos “regimes especiais” sobre eliminação de dupla tributação econômica sobre dividendos intersocietários.

Aponta-se um problema prático que surge do reconhecimento, sobre a base do artigo 24º (3), de facilidades fiscais atribuídas a empresas nacionais a favor dos estabelecimentos permanentes, trata-se da dificuldade na busca de critérios de determinação da base para se impor o tributo, para calcular os impostos previstos para o estabelecimento permanente em

¹⁹⁵ SANTA BÁRBARA RUPÉREZ, Jesus, *La no discriminación Fiscal*. Madrid, Ed. Edersa, 2001, p. 136.

¹⁹⁶ Sentença do TJCE de 21 de Setembro de 1999, *Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland/Finanzamt Aachen-Innenstadt*, C-307/97, comentada por VILLAR EZCURRA, M.: *A força expansiva da liberdade comunitária na harmonização fiscal: Caso Saint-Gobain, Canárias Fiscais* número 3, 2000, p. 65. Entretanto, em caso anterior: *Futura*, S. TJCE de 15 de Maio de 1997, conforme as conclusões do advogado geral Lenz, C- 259/95 Rec. 1997, p I- 2471 – o TJCE evitou naquela ocasião de pronunciar-se a respeito desse possível conflito entre CDT e Direito Comunitário.

relação às empresas nacionais¹⁹⁷. Essa dificuldade é reconhecida pelo ponto 23 do comentário do artigo 24º (3).

Pelo artigo 24º (3), quando um Estado prevê em sua legislação interna um crédito de imposto a favor das empresas ali residentes por impostos pagos a um terceiro Estado, o dito benefício deve ser estendido ao estabelecimento permanente que as empresas residentes no outro Estado hajam constituído no primeiro Estado. Pelo contrário, se o dito crédito de imposto é acordado por uma norma convencional, é necessário regular a questão com cláusulas específicas que devem ser incorporadas expressamente no dito acordo.

Cabe ressaltar os detalhes do item 1 do artigo 3º citados. Partindo dos Modelos de Convênios de Dupla Tributação da OCDE importa registrar o esforço do Comitê de Assuntos Fiscais para ampliar na versão 2000¹⁹⁸. Ele vem a precisar os termos que irão definir os sujeitos da relação jurídica deste. As versões vão-se aprimorando na medida da necessidade conjuntural. Na evolução do MC OCDE de 1963 e 1977, o artigo 3º (1), f) MC OCDE de 1992 passa a ter a definição do termo “nacional” anteriormente contida no artigo 24º (2), atualmente no artigo 24º (1), de proibição da discriminação, sem que esta ordem tenha mudado na versão de 1994-95, salvo no que concerne à denominação “residente”.

Também permanece sem novidade na versão de 1997 até a versão de 2000, aonde vem adicionado os termos: empresa (*enterprise*) e negócios (*business*) a fim de informar o sentido de tais termos. Isso porque todo indivíduo que possua nacionalidade em um Estado contratante deverá observar todo o conteúdo disposto nas legislações domésticas de cada Estado-parte. Em termos gerais, mais a frente, no capítulo 4, se demonstrará que na prática,

¹⁹⁷ AMATUCCI, Fabricio, Victor. *Curso de Derecho Tributário Internacional*. Bogotá – Colômbia, Editora Temis S. A, 2003, p.71. Aponta assim uma crítica aos ponto do comentário do artigo 24º (3).

¹⁹⁸ O teor do artigo 3º (1) CM OCDE em sua versão original inglesa reza como segue:

“ For the purpose of this Convention, unless the context otherwise requires: a) The term “person” includes an individual, a company and any other body of persons; b) The term “company” means any body corporate or any entity that is treated as a body corporate for tax purposes; c) The term “enterprise” applies to the carrying on of any business; d) The terms “enterprise of a Contracting State” and “enterprise of the other Contracting State” mean respectively an enterprise carried on by a resident of a Contracting State and an enterprise carried on by a resident of the other Contracting State; e) The term “international traffic” means any transport by a ship or aircraft operated by an enterprise that has its place of effective management in a Contracting State, except when the ship or aircraft is operated solely between places in the other Contracting State; f) The term “competent authority” means: i) (in State A):...; ii) (in State B):...; g) The term “national” means: i) any individual possessing the nationality of a Contracting State; ii) any legal person, partnership or association deriving its status as such from the laws in force in a Contracting State; h) The term “business” includes the performance of professional services and of other activities of an independent character”.

isso se mostra com maior sofisticação, e com a tecnologia da informação, vem exigir soluções de vanguarda que o G- 20, grupo de países, preocupados com os novos contornos do estabelecimento permanente vem tomando, através do BEPS¹⁹⁹, *Base Erosion and Profit Shifting*, num projeto da OECD, para estabelecer uma estrutura internacional para combater a elisão fiscal por empresas multinacionais usando ferramentas de erosão de base e de transferência de lucros.

No mesmo sentido Adolfo Martín Jiménez²⁰⁰, tem um olhar específico sobre o Art. 24.3 MC OCDE estabelece que os impostos cobrados a um estabelecimento que uma empresa de um Estado Contratante no outro Estado Contratante, não podem ser menos favorável nesse outro estado que aplicável a empresas desse outro Estado dedicados às mesmas atividades. Esta disposição, continua o mesmo preceito, não deve ser interpretada no sentido de que obrigar um Estado Contratante a conceder aos residentes do outro Estado Contratante nenhuma das deduções pessoais, deduções e reduções de impostos que conceder a seus próprios residentes em consideração ao seu estado civil ou responsabilidades familiares. Ao contrário das seções 1 e 2 do art. 24 MC OCDE, ap. 3 regula uma cláusula não discriminação com base na residência, não na nacionalidade.

Protege a empresa residente de um Estado Contratante que exerce sua atividade no outro Estado através de um estabelecimento permanente (“EP”) localizado em seu território. Não se proíbe, esclarece o par. 34 CMC, qualquer diferença de tratamento entre estabelecimentos empresas permanentes e residentes, mas simplesmente mais exigente exigido sobre os benefícios do EP e definido em relação ao montante da dívida imposto correspondente ao EP e o que corresponderia ao seu ponto de comparação, a taxa de empresa que realiza as mesmas atividades.

Portanto, há uma diferença importante com a proibição do art. 24.1 MC OCDE, atribuível à natureza específica do EP, pois enquanto este último proíbe discriminação substantiva e formal, a cláusula do EP limita-se a proibir a tributação mais onerosa do EP em relação à seus benefícios e com a dívida tributária total de EP sem regulamentar nenhuma proibição em relação aos aspectos formais relacionados à imposição do imposto do EP.

¹⁹⁹ <https://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm>; último acesso em 21 de março de 2020.

²⁰⁰ Adolfo Martín Jiménez²⁰⁰, *El principio de no discriminación en el artículo 24 del modelo de convenio de la OCDE*, Instituto de Estudios fiscales, 2008, p. 243.

A razão disso diferença é encontrada, e não o fato que o EP possa ser discriminado em certos casos em que a natureza do EP possa justificar um tratamento diferente com em relação aos residentes em algumas ocasiões (por exemplo, algumas obrigações formais, como manter contas diferenciada da casa central).

A natureza específica do EP também significa que, por vezes, a comparação com a empresa nacional que realiza atividades semelhantes não são fáceis e não pode equiparar completamente o EP com o empresas nacionais. O novo par. 37 de CMC art. 24 adicionados no acordo de 2008 esclarecer esta questão, especificando para efeitos do art. 24.3 e para determinar se existe discriminação do PE, a situação das empresas que têm uma estrutura legal semelhante. Desta forma, continua o mesmo parágrafo, art. 24.3 CMC art. 24 não exige que seja aplicado ao EP de uma pessoa singular com a mesma alíquota do Estado em que está localizada o EP é reservado a empresas sujeitas a IS. Da mesma forma, o novo parágrafo. 38, Atividades ou setores “regulamentados” não constitui "as mesmas atividades" para efeitos do art. 24.3 MC OCDE, isto é, por exemplo, se o EP se dedicar a receber e dar empréstimos não podem invocar o art. 24.3 MC OCDE para obter o mesmo tratamento que os bancos em sua localização se não formalmente registrado como banco ou entidade financeira (eles não realizariam a mesma atividade).

(...) O novo art. CMC. 24.3 2008, par. 41 e ss., especifique os termos de comparação para os efeitos da aplicação do art. 24.3 MC OCDE, esclarecer quando o art. 24.3 e qual é a relação desse preceito com o regras de preços de transferência. Primeiro, par. 41 indica que o comparação deve ser feita entre os próprios Atividade do PE (não toda a empresa) e atividades realizadas por uma sociedade residente no estado de localização do PE.

O art. 24.3 não se aplica, continua o parágrafo. 41 em relação às regras que levam em consideração o relacionamento entre empresas (por exemplo, regime consolidação tributária, transferência de perdas, transferências gratuitas de propriedades, impostos entre empresas relacionadas) uma vez que esses padrões não se concentram em actividades empresariais do EP e de um empresa em circunstâncias semelhantes, mas em a tributação de uma empresa ou empresa residente como parte de um grupo de empresas associado.

O objetivo deste tipo de regras é facilitar a administração e conformidade

obrigações fiscais, portanto, em neste caso e para este tipo de normas, o princípio da igualdade de tratamento do art. 24.3 não será aplicável. Pelas mesmas razões, as regras relativas à distribuição dos benefícios de uma empresa não residente pode ser estendido aos EPs, pois eles não são relacionados com as atividades profissionais ou profissionais do EP.

Por outro lado, o par. 42, esclarece que a aplicação dos regulamentos de preços transferência com base no princípio comprimento do braço para as relações entre os EPs e sua sede não causam conflitos com o art. 24.3 mesmo que regras não se aplicam às relações entre sede e suas filiais localizadas em território do mesmo Estado.

De fato, a aplicação do princípio da plena concorrência na determinação dos benefícios atribuível a um EP é previsto no art. 7.2 MC OCDE e essa disposição faz parte do contexto em que o art. 24.3 MC OCDE. Da mesma forma, coloque esse art. 9 MC OCDE seria aplicável para as relações entre uma empresa nacional e um residente no outro Estado Contratante, a aplicação do princípio da plena concorrência no caso de Os EP geram uma tributação "menos favorável" do que a paga a empresas do mesmo Estado onde o EP está localizado.

Na visão de Armando Martins Pérez²⁰¹, o objetivo desta seção é evitar a discriminação contra um estabelecimento permanente que uma empresa de um Estado Contratante tenha no outro Estado, além de evitar a alteração das regras de concorrência em favor de empresas nacionais. A tributação não será aplicada de forma menos favorável nesse outro Estado do que a tributação aplicada a uma empresa de outro Estado que realize as mesmas atividades. Indica também uma condição para a aplicação da igualdade de tratamento em relação aos não residentes, em virtude dos quais eles não poderão obter vantagens superiores às dos residentes em relação a deduções pessoais e deduções de encargos familiares

²⁰¹ Miranda Pérez, Armando, EL PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACIÓN FISCAL EN LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES ERUOPEAS, Universiddade Computense de Madrid, 2003, p. 139. Ver mais em: Michael Lang, Alfred Storck, Rafael Petruzzi, Attribution of Profits to Permanent Establishments current development, relevant issues and possible solutions, Linde Verlag Ges.n.b.H, 2020.

que lhes seriam concedidas nos dois Estados, pela aplicação do direito interno e pelo princípio da igualdade de tratamento.

As condições necessárias para considerar que estamos diante de um estabelecimento permanente são: que deve haver um local de negócios (ou seja, instalações como instalações ou, em certos casos, máquinas ou equipamentos); que esse local deve ser fixo, deve ser estabelecido em um determinado local e com um certo grau de permanência; e que as atividades da empresa devem ser realizadas através desse local fixo de negócios²⁰² Esta definição destaca a importância das instalações, em detrimento do lugar fixo de negócios, que é o lugar onde se realiza a finalidade empresarial²⁰³ um estabelecimento permanente começa a existir a partir do momento em que a empresa inicia suas atividades através de um local fixo de negócios com instalações. Isso ocorre porque a empresa prepara, no local de negócios, as atividades que irá atender permanentemente.

O período dedicado pela empresa à instalação do local de negócios não será levado em consideração, desde que essa atividade seja substancialmente diferente daquela em que o local de negócios deve servir permanentemente. O estabelecimento permanente deixará de existir com a alienação do local fixo de negócios ou com a cessação de todas as atividades realizadas por esse meio, ou seja, quando todas as atividades e medidas relacionadas à atividade anterior do estabelecimento permanente terminarem. Uma interrupção temporária das operações não pode, no entanto, ser considerada um fechamento. Se o local fixo de negócios for alugado para outra empresa, normalmente servirá apenas as atividades dessa empresa e não as do arrendador. Em geral, o estabelecimento permanente do arrendador deixará de existir, a menos que ele continue a realizar suas próprias atividades comerciais através do local fixo de negócios²⁰⁴.

²⁰² Comentários aol artículo 5, MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL, OCDE, op.cit., p. C(4)-5.

²⁰³ CORDÓN EZQUERRO, T. y GUTIÉRREZ LOUSA, M. La Libertad de Movimiento de Factores Productivos en la Unión Europea. Los Principios de Libre Establecimiento y No Discriminación, Revista Euroamericana de Estudios Tributarios, número 5, Instituto Euroamericano de Estudios Tributarios y Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2000, p. 152.

²⁰⁴ GARCÍA PRATS destaca tres características del establecimiento permanente: a) La dependencia e interconexión del mismo con el concepto de residencia fiscal. La virtualidad del establecimiento permanente aparece subordinada a la predeterminación de la que debe entenderse como empresa residente en el otro Estado Contratante; b) La existencia de un lugar de negocios, de carácter fijo o permanente que se encuentre relacionado con el tercer elemento, por la realización de las actividades de carácter empresarial; y c) La realización de una actividad empresarial en uno de los Estados Contratantes.

Um canteiro de obras, instalação de montagem, constitui apenas um estabelecimento permanente se sua duração exceder doze meses. Qualquer atividade que não atenda a essa condição não é um estabelecimento permanente, mesmo que inclua uma instalação como um escritório ou oficina, na acepção do artigo 5 (2) do MC OCDE, associado à atividade de construção. Às vezes, empresas, como empreiteiros ou subcontratados que operam na plataforma continental ou participam de atividades relacionadas à exploração ou exploração da plataforma continental, dividem os contratos em várias partes, cada um com duração inferior a doze meses, e atribuí-los a diferentes empresas pertencentes, no entanto, ao mesmo grupo²⁰⁵. A Seção 3 limita o escopo da cláusula de igualdade de tratamento com os nacionais de um Estado Parte Contratante, apátridas residentes no primeiro Estado Contratante ou no outro Estado Contratante. Essa cláusula impede que essas pessoas sejam privilegiadas em um Estado em relação aos nacionais do outro Estado²⁰⁶.

A Espanha se reserva sua posição para poder tributar uma empresa com estabelecimento permanente na Espanha, mesmo que a duração das obras ou do projeto de instalação ou montagem não exceda doze meses, se a atividade da empresa na Espanha tem um certo grau de permanência. Também se reserva o direito de tributar uma empresa como se tivesse um estabelecimento permanente na Espanha, quando a empresa realiza atividades de vigilância na Espanha por mais de doze meses em relação a uma obra ou projeto de instalação ou montagem que também dura mais de doze meses²⁰⁷.

O critério de estabelecimento permanente é normalmente usado em acordos internacionais de dupla tributação para estabelecer se uma determinada categoria de renda deve ou não ser tributada no país em que é gerada, mas esse critério por si só não fornece uma solução completa para o problema de dupla tributação dos lucros das empresas²⁰⁸. Assim, o princípio geralmente aceito em acordos de dupla tributação, segundo os quais uma empresa de um Estado não deve ser tributada no outro Estado, a menos que realize atividades comerciais

GARCÍA PRATS, F.A. *El Establecimiento Permanente*, op.cit., pp. 98-99.

²⁰⁵ Comentarios al artículo 5, MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL, O.C.D.E., op.cit., p. C(5)-6-7.

²⁰⁶ Comentarios al artículo 24, MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL REPORT OF THE COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS OECD-OCDE. September, 1992, p. C (24)-5.

²⁰⁷ Comentarios al artículo 5, MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL, O.C.D.E., op.cit., p. C(5)-17.

²⁰⁸ Comentarios al artículo 7, MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL, O.C.D.E., op.cit., p. C(7)-1.

nesse outro O Estado, através de um estabelecimento permanente localizado no país, deve continuar a aplicar-se²⁰⁹. Para tributar os benefícios que uma empresa estrangeira obtém em um determinado país, as autoridades fiscais desse país devem considerar separadamente as várias fontes dos benefícios que a empresa obtém no país. aplicar a cada um deles os critérios do estabelecimento por fica. O evento tributável será constituído pela obtenção de renda comercial ou profissional em território nacional pelo sujeito passivo não residente, por meio da base fixa de negócios no país de sua localização²¹⁰.

Como regra geral, a determinação dos benefícios atribuíveis a um estabelecimento permanente, na medida em que representa a situação real da base fixa de negócios, é realizado através da contabilidade inicial, com a use valores normais de mercado²¹¹.

O termo “benefícios” deve ser entendido de maneira ampla, como um saldo favorável entre receitas e despesas da operação de uma atividade após dedução de impostos, e inclui toda a receita derivada da operação de uma empresa²¹².

Devemos enfatizar que, na Espanha e na maioria dos Estados-Membros da União Europeia, é habitual que o Estado onde o estabelecimento permanente está localizado exclua-o do escopo dos mecanismos para eliminar a dupla tributação internacional. Não parece admissível que o referido Estado tribute o não residente pela renda mundial atribuível ao estabelecimento permanente, equiparando assim a extensão da obrigação de contribuir daquela para a de uma subsidiária, porque nega a aplicação das técnicas de eliminação de dupla tributação internacional.

Esse processo contribui para a justaposição de seu imposto com o do país de origem no mesmo evento tributável²¹³. O parágrafo 1 identifica os nacionais como sujeitos de direito a não serem discriminados e, portanto, cria a regra em torno do sujeito; parágrafo 3 estabelece

²⁰⁹ Comentarios al artículo 7, MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL, O.C.D.E., op.cit., p. C(7)-2.

²¹⁰ Comentarios al artículo 7, MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL, O.C.D.E., op.cit., p. C(7)3-4.

²¹¹ Comentarios al artículo 7, MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL, O.C.D.E., op.cit., p. C(7)-8.

²¹² Comentarios al artículo 7, MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL, OCDE, op.cit., p. C(7)-21.

²¹³ CALDERÓN CARRERO, J. M. La Doble Imposición Internacional en los Convenios de Doble Imposición y en la Unión Europea, op.cit., p. 296.

que a imposição de estabelecimento permanente não deve ser discriminada e, por esse motivo, atribui importância ao objeto da regra²¹⁴.

A Van Raad relaciona o mencionado ao fato de que a residência é uma circunstância que a maioria dos Estados atribui grande decisão de natureza fiscal. É uma garantia incondicional de não discriminação concedida a não residentes que lhes concede benefícios que são logicamente apropriados apenas para residentes²¹⁵. Para evitar discriminação, a tributação do estabelecimento permanente não deve ser menos favoravelmente imposta²¹⁶. Não discriminação, o Modelo da OCDE escolheu o local de incorporação como critério para a nacionalidade das corporações²¹⁷.

Embora a cláusula tenha o objetivo essencial de proibir um Estado de discriminar estrangeiros, ela não se opõe ao próprio Estado, devido a considerações particulares ou para se adaptar a uma cláusula específica estipulada em uma Convenção de Dupla Tributação, como: por exemplo, que a tributação dos benefícios de estabelecimentos permanentes segue o método de contabilidade separada²¹⁸, concedendo certas vantagens ou facilidades aos estrangeiros que não se aplicam a seus próprios nacionais.

Comentário 35 do artigo 24 do MC OCDE permite certas diferenças não discriminatórias na tributação dos estabelecimentos permanentes. Essas diferenças apontam para o caso de dividendos pagos a estabelecimentos permanentes que não podem ser tributados no país de origem. A solução nesses casos envolve conceder a esses estabelecimentos permanentes o benefício do sistema de distribuição de dividendos entre empresas, mas com a exigência de que eles limitem sua aplicação.

²¹⁴ ADONNINO, P. Ponencia General. Reglas de no discriminación en la imposición internacional, op.cit., p. 232.

²¹⁵ VAN RAAD, C. Reglas de no discriminación en la imposición internacional, Cahiers de Droit Fiscal International, volume LXXVIIb, Congress Florence, 1993, p. 81. 265 ADONNINO, P. Ponencia General. Reglas de no discriminación en la imposición internacional, op.cit., p. 235.

²¹⁶ VAN RAAD, C. Reglas de no discriminación en la imposición internacional, Cahiers de Droit Fiscal International, volume LXXVIIb, Congress Florence, 1993, p. 82.

²¹⁷ SOPENA GIL, J. La Regla de no discriminación en la Imposición Internacional, op.cit., p. 73.

²¹⁸ Dice el artículo 7 apartado 2 del M.C. O.C.D.E. "Sin perjuicio de las disposiciones del apartado 3, cuando una empresa de un Estado contratante realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado contratante se atribuirá a dicho establecimiento permanente los beneficios que el mismo hubiera podido obtener de ser una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente. Vid. MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL, O.C.D.E., op.cit., p. M-12.

Essa limitação exigirá necessariamente que o imposto sobre esses dividendos cobrados pelo Estado de origem seja o mesmo que seria aplicado se tivessem sido obtidos por um local fixo de negócios de uma empresa residente da outra.

No mesmo sentido, CALDERÓN CARRERO se pronuncia ao explicar que a contabilidade separada trabalha com uma ficção fiscal que considera a unidade jurídica da base de negócios e configura o lucro do estabelecimento como o que ele poderia ter obtido se fosse uma empresa diferente e separada que realiza as mesmas atividades ou atividades semelhantes, no mesmo ou em outro Estado, ou as mesmas que resultariam de dividendos diretamente capturados por esta empresa²¹⁹.

No Direito Comunitário, em relação às liberdades comunitárias, e para a aplicação correção do princípio da não discriminação fiscal em correspondência com a tributação do estabelecimento permanente, o TJCE declarou: "ao negar às filiais e agências na França as companhias de seguros com domicílio em outro Estado-Membro o benefício do crédito tributário atribuível aos dividendos das empresas francesas que as filiais e agências recebem, artigo 158 do *Code Général des Impôts* não concede a essas empresas as mesmas condições estabelecidas pela lei francesa para as companhias de seguros domiciliadas em outro Estado-Membro; essa discriminação constitui uma restrição à sua liberdade de estabelecimento, contrária às disposições do artigo 52., primeiro e segundo parágrafos, do Tratado CE".

Na posição de Antonio Altino Almeida Figueiredo²²⁰, os não residentes que disponham em Portugal de estabelecimento estável ao qual sejam imputáveis rendimentos, são tributados, em relação a esses rendimentos, de acordo com as mesmas normas e regras de determinação do lucro das pessoas coletivas residentes em Portugal. Os estabelecimentos estáveis são, por isso, equiparados a estas, sendo tributados como se se tratasse de empresas independentes.

O princípio da tributação independente encontra-se consagrado na alínea (c) do n.º 1 do artigo 3.º do CIRC, segundo o qual o IRC incide sobre o lucro imputável a estabelecimento estável situado em território português de entidades não residentes, à mesma taxa que incide sobre entidades com sede e direção efetiva em território português. O artigo 50.º do CIRC

²¹⁹ Cfr. MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL, O.C.D.E., op.cit., p. C(24)12.

²²⁰ Figueiredo, Antonio Altino Almeida, A TRIBUTAÇÃO EM IMPOSTOS SOBRE O REWNDIMENTO DOS RENDIMENTOS OBTIDOS POR NÃO RESIDENTES, FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DO PORTO, 2019, p. 17,

dispõe que o lucro tributável imputável a estabelecimento estável de sociedades e outras entidades não residentes é determinado aplicando, com as necessárias adaptações, as normas referentes à determinação do lucro das pessoas coletivas residentes em Portugal. Determinação do lucro que se faz em função da contabilidade (artigo 17.º, n.º 1 do CIRC); Por seu lado, o artigo 115.º, n.º 1 do CIRC, dispõe que os estabelecimentos estáveis de 16 não residentes são obrigados a dispor de contabilidade organizada nos termos da lei comercial e fiscal que, além dos requisitos indicados no n.º 3 do artigo 17.º, que permita o controle do lucro tributável²²¹. Por sua vez a alínea (b) do n.º 1 do artigo 117.º, dispõe que, no que respeita às pessoas coletivas e outras entidades não residentes no território português, mas que aí disponha de estabelecimento estável, a centralização abrange apenas as operações que lhe sejam imputadas nos termos do Código do IRC, devendo, no caso de existir mais de um estabelecimento estável, abranger as operações imputáveis a todos eles.

Conforme dispõe a alínea (c) do n.º 1 do artigo 15.º do CIRC, relativamente às entidades não residentes com estabelecimento estável em território português, a matéria coletável obtém-se pela dedução ao lucro tributável imputável a esse estabelecimento, determinado nos termos do artigo 50.º, dos montantes correspondentes a: 1) prejuízos fiscais imputáveis a esse estabelecimento estável, nos termos do artigo 47.º, com as necessárias adaptações, bem como os anteriores à cessação de atividade por virtude de deixarem de situar-se em território português a sede e a direção efetiva, na medida em que correspondam aos elementos patrimoniais afetos e desde que seja obtida a autorização do Diretor-Geral dos Impostos, mediante requerimento dos interessados entregue até ao fim do mês seguinte ao da data da cessação de atividade em que se demonstre aquela correspondência; 2) benefícios fiscais eventualmente existentes que consistam em deduções naquele lucro. O n.º 9 do artigo 58º do CIRC (Preços de transferência) dispõe que nas operações realizadas entre entidade não residente e um seu estabelecimento estável situado em território português, ou entre este e outros estabelecimentos estáveis daquela, situados fora deste território, aplicam-se as regras constantes dos números anteriores. O n.º 10 do mesmo artigo estabelece que quando a Direção-Geral dos Impostos proceda a correções necessárias para a determinação do lucro

²²¹ Quando os sócios das entidades transparentes sejam entidades não residentes considera-se que os mesmos obtêm os rendimentos através de estabelecimento estável em Portugal, conforme n.º 9 do artigo 5º do CIRC. Relativamente a este assunto a administração fiscal veio esclarecer, através de informação vinculativa, que não necessitam de possuir contabilidade organizada sob determinadas condições.

tributável por virtude de relações especiais com outro sujeito passivo do IRC ou do IRS, na determinação do lucro tributável deste último, devem ser efetuados os ajustamentos adequados, que sejam reflexo das correções feitas na determinação do lucro tributável do primeiro. Significa isto que, embora a contabilidade seja a base de apuramento do lucro, o Fisco pode desviar-se dela, de modo a introduzir as correções necessárias para apurar o lucro que hipoteticamente o estabelecimento estável poderia ter obtido caso fosse uma empresa independentes.

A lei introduziu dois desvios ao princípio da tributação do lucro do estabelecimento estável apurado em função da contabilidade. O primeiro desvio consiste na dedutibilidade de encargos gerais de administração que, deveriam caber exclusivamente à sede estrangeira, pois foi esta que neles incorreu. O n.º 2 do artigo 50.º do CIRC determina que possam ser deduzidos como custos para a determinação do lucro tributável os encargos gerais de administração que, de acordo com critérios de repartição aceites e dentro dos limites tidos como razoáveis pela Direção-Geral dos Impostos, seja imputável ao estabelecimento estável, devendo esses critérios ser justificados na declaração de rendimentos e uniformemente seguidos nos vários exercícios. Na impossibilidade de efetuar uma imputação com base na utilização, pelo estabelecimento estável, dos bens e serviços a que respeitam os encargos gerais, são admissíveis como critérios de repartição, entre outros, o volume dos negócios, os custos diretos e o imobilizado corpóreo (n.º 3 do artigo 50.º do CIRC).

O outro desvio consiste na adoção pelo legislador português do princípio da força atrativa. O n.º 3 do artigo 3.º do CIRC estabelece que sejam componentes do lucro imputável ao estabelecimento estável, os rendimentos de qualquer natureza obtidos por seu intermédio, assim como os demais rendimentos obtidos em território português provenientes de atividades idênticas ou similares às realizadas através desse estabelecimento estável, de que sejam titulares as entidades aí referidas. Ora, estes últimos rendimentos não deveriam ser imputados ao estabelecimento estável. Podemos, no entanto, dizer que se trata de uma força atrativa limitada, na medida em que o estabelecimento não atrai a totalidade dos rendimentos obtidos diretamente pela sede, mas apenas os decorrentes de atividades idênticas ou similares às realizadas por esse mesmo estabelecimento.

Não obstante, Manuel Lucas Durán²²² e Álvaro Del Blanco García entendem que em primeiro lugar, noção de sujeito passivo estabelecido em território nacional: se consideraram sujeitos passivos estabelecidos no território de aplicação do imposto aos sujeitos passivos que tenham no mesmo a sede de sua atividade econômica, seu domicílio fiscal ou um estabelecimento permanente que intervenha na realização das entregas de bens y prestações de serviços sujeitas ao Imposto. Entender-se-á que este estabelecimento permanente intervém na realização de entregas de bens ou prestações de serviços quando ordene seus fatores materiais e elementos humanos ou um deles com a finalidade de realizar entregas dos serviços no mercado²²³.

A redação original dizia —*aunque no realicen las operaciones desde dicho establecimiento*], sem embargo, a redação é modificada pela Lei nº 2/2010, surtindo efeitos em 1 de janeiro de 2010, explicando a Exposição de motivos que —a modificação que a Diretiva 2008/8/CE realiza no artículo 192 , e da Diretiva 2006/112/CE, obriga a revisar o artículo 84.2 da Lei, suprimindo a denominada *vis atractiva* dos estabelecimentos permanentes. O novo artículo 84.2 substitui tal regra por uma nova mais flexível baseada na intervenção do estabelecimento permanente na operação para a qual se quer determinar quem é o sujeito passivo.

Em segundo lugar, a normativa distingue entre sede de atividade e estabelecimento permanente. A distinção pressupõe a existência de sub-organizações dentro da mesma empresa.

Entender-se-á por sede da atividade econômica, o lugar em que os empresários centralizem a gestão e o exercício habitual de sua atividade empresarial. A interpretação sistemática conduz a distinguir neste contexto entre —gestão, que seria a organização da atividade empresarial e —direção que suporia assinalar os objetivos estratégicos da empresa. Entende-se por estabelecimento permanente, como noção geral, qualquer lugar fixo de negócios onde os empresários realizem atividades empresariais. Enquanto aos supostos particulares, cabe agrupá-los, por afinidade, do seguinte modo: 1º os centros de trabalho: sucursais, oficinas, fábricas, escritórios, instalações, vendas. Também as minas, canteiros,

²²² DURÁN, MANUEL LUCAS e ÁLVARO DEL BLANCO GARCÍA, Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro Directores, Instituto de estudos fiscais, Madrid, 2018 .

²²³ Artículo 84. II.

poços de petróleo ou de gás ou outros lugares de extração de produtos naturais (letra b) e as exportações agrárias, florestais ou pecuárias (letra d); 2º atividades preparatórias o de apoio: os centros de compras de bens ou de aquisição de serviços (letra f) y as instalações exploradas com caráter de permanência por um empresário para o armazenamento e posterior entrega de suas mercadorias (letra e); 3º as agências ou representações autorizadas para contratar o nome e por conta do sujeito passivo; 4º as obras de construção, instalação ou montagem cuja duração exceda de doze meses; 5º os bens imóveis explorados em arrendamento o por qualquer título; 6º a sede de direção da empresa, que, separadamente considerada, fará distinguir se da sede de atividade da empresa.

Cabe distinguir entre o estabelecimento permanente-operador e o estabelecimento permanente destinatário. Ao estabelecimento permanente destinatário não se exige ordenar seus fatores materiais e elementos humanos ou um deles com a finalidade de realizar entregas de bens ou prestações de serviços no mercado, nem integrar um sujeito que seja considerado estabelecido no território nacional.

Em terceiro lugar, ao contrario senso, será considerado sujeito passivo não estabelecido no território nacional aquele empresário que não tenha no território nacional nem sua sede de atividade, nem seu domicilio, nenhum estabelecimento permanente que ordene seus fatores materiais e elementos humanos ou um deles com a finalidade de realizar entregas de bens ou prestações de serviço no mercado.

Deduzimos que a empresa estrangeira que somente tem no território nacional a sede de direção, ou um armazém ou um centro de compras, em rigor, o principio, deverá ser considerado não estabelecido no território nacional. Sempre que se chegue a que o estabelecimento permanente não ordena seus fatores materiais e elementos humanos ou uns e outros com a finalidade de realizar entregas de bens ou prestações de serviços no mercado então teremos um estabelecimento de um sujeito não estabelecido.

A questão do estabelecimento destinatário fica esclarecida no caso *Welmory*²²⁴, resolvido pela sentença TJUE de 16 de outubro de 2014, que se discute se uma sociedade de Chipre, cuja atividade é a gestão sistema eletrônico de licitação, juntamente com a emissão e venda de dois endereços de licitação, independentemente de você possuir ou não um

²²⁴ Sentença do TJUE de 16 de outubro de 2014, caso *Welmory*, causa C-605/12 (Polônia).

estabelecimento permanente na Polónia, aos efeitos da localização dos serviços que a ela são prestados.

O marco do artigo 44 da Diretiva IVA, na atualidade, o lugar de realização das prestações de serviços se determina em função do sujeito passivo destinatário dos serviços e não do sujeito passivo prestador de tais serviços. Dever-se-á por isso determinar o conceito de estabelecimento permanente desde a ótica do sujeito passivo destinatário²²⁵. Da jurisprudência do Tribunal²²⁶ na que se baseia diretamente na redação do artigo 11 do Regulamento de execução²²⁷, se pode deduzir que no estabelecimento permanente se deve ter um grau suficiente de permanência e uma estrutura adequada quanto a meios humanos e técnicos que permitam receber e utilizar os serviços que são prestados para as necessidades próprias da atividade do estabelecimento. Para que, no presente caso possa se considerar que dispõe de um estabelecimento permanente aos efeitos do artigo 44 da Diretiva IVA, entende o Tribunal que a sociedade do Chipre deve ter na Polónia pelo menos uma estrutura caracterizada por um grau de permanência suficiente, adequado em termos de meios humanos e técnicos, para poder receber na Polónia os serviços prestados pela sociedade polonesa e usá-los para os fins de sua atividade, ou seja, o gerenciamento do sistema eletrônico de licitação, bem como a emissão e venda de direitos ou licitações. Não é decisivo que uma atividade econômica, que consiste em gerenciar um sistema eletrônico de licitações que envolva, por um lado, disponibilizar um site de leilões na Internet para a sociedade polonesa e, por outro lado, a emissão e venda de propostas para clientes na Polónia, podem ser exercidos sem a necessidade de uma estrutura humana e material eficaz no território polonês. Apesar de sua natureza peculiar, a referida atividade requer, pelo menos, uma estrutura adequada em termos de recursos humanos e técnicos, como equipamentos de informática, servidores e programas de computador adaptados.

A sociedade polonesa alegou que a infraestrutura que disponibiliza à sociedade do Chipre não permite que este receba ou utilize, para sua atividade econômica, os serviços que fornecido pela sociedade polonesa. Segundo este, os recursos humanos e técnicos necessários

²²⁵ Ap. nº 57.

²²⁶ Sentença do caso *Planzer Luxembourg*, causa C-73/06, EU:C:2007:397, apartado 54.

²²⁷ Reglamento de ejecución nº 282/2011, del Consejo, de 15 de marzo, de la Directiva IVA (DOUE L 77 de 23.03.2011).

para a atividade econômica exercida pela sociedade cipriota, como servidores de computador, programas de computador, o serviço de computador e o sistema para celebração de contratos com os consumidores e para receber sua renda, eles estão localizados fora do território Polonês.

De fato, esses elementos não foram verificados no processo principal. Portanto, caberá ao juiz nacional verificar tais elementos para determinar se a empresa do Chipre na Polónia, os meios humanos e técnicos necessários para receber os serviços prestados pela empresa polonesa e utilizá-los para o gerenciamento e manutenção do site de leilões na Internet, bem como para a emissão e comercialização de direitos ou licitações.

Se os fatos alegados pela sociedade polonesa forem precisos, o juiz remetente será obrigado a concluir que a empresa do Chipre não tem um estabelecimento permanente na Polónia, por não ter a infraestrutura necessária lá que lhes permitisse receber serviços produzidos pela sociedade polonesa e utilizados para sua atividade econômica.

Não é relevante determinar se a empresa do Chipre tem um estabelecimento permanente na Polónia que as atividades das duas empresas, vinculadas por um contrato de colaboração, formam um todo econômico e que seus resultados beneficiam essencialmente o consumidores na Polónia. Além disso, é adequado distinguir os serviços prestados pela empresa polaca à empresa do Chipre daqueles que a empresa do Chipre presta para os consumidores na Polónia. Estas são diferentes prestações de serviços que estão sujeitas a diferentes regimes de IVA.

Em conclusão, um primeiro sujeito passivo que estabeleceu a sede de sua atividade em um Estado, que usufrua de serviços prestados por um segundo sujeito passivo estabelecido em outro Estado, possui um "estabelecimento permanente" no outro Estado, na aceção do artigo 44 da Diretiva IVA, para efeitos de determinação do local de tributação destes serviços, se o referido estabelecimento for caracterizado por um grau de permanência suficiente e for uma estrutura adequada, quanto aos meios humanos e técnicos, que permitem que você receba os benefícios dos serviços e os utilize para a sua atividade econômica, o que corresponde à verificação do juiz remetente.

O caso *Welmory*, que examina a questão de um estabelecimento de destino permanente, levanta a questão de saber se um estabelecimento permanente que recebe um serviço pode ser constituído como tal no ato de receber o serviço, uma vez que consiste em ter

uma certa infraestrutura comercial disponível. O juiz da comunidade não o exclui, embora a conclusão do caso é deixada ao juiz nacional.

No caso *Daimler*²²⁸, resolvido por sentença do TJUE de 25 de outubro de 2012, ou *Skatteverket*, Administração fiscal sueca, negou o pedido de reembolso por não apresentado pela *Daimler*, uma empresa estabelecida na Alemanha, com o entendimento de que tinha um estabelecimento permanente na Suécia. O juiz de reenvio pergunta se um contribuinte de IVA estabelecido em um Estado que executa apenas noutro Estado, ensaios técnicos ou trabalhos de investigação, excluindo operações tributáveis, possui nesse outro Estado um "estabelecimento permanente a partir do qual são realizadas operações econômicas, na acepção da Oitava Diretiva de 2008/09, sobre retornos a não estabelecido.

Esta declaração requer dois requisitos cumulativos, a existência de um estabelecimento permanente e a realização de "operações" dele. Segundo o *Skatteverket*, Administração Tributária, a jurisprudência do Tribunal da União é segue-se que um estabelecimento permanente é aquele que tem tanto grau de autonomia que o torna adequado para colocar bens ou serviços no mercado, sem exigir, por outro lado, que o estabelecimento realmente entrega bens ou serviços²²⁹. Cabe especificar que, nos acórdãos invocados pela Administração, o Tribunal da União interpretou o conceito de "estabelecimento permanente" ou "sede da atividade econômica" em relação a operações tributáveis, para fins de determinação do local de tributação dessas operações.

Enquanto, no presente caso, a questão é se as operações oneradas devem ter sido efetivamente realizadas no Estado de retorno ou se a mera capacidade de realizar tais operações, com o objetivo de excluir o direito de devolver o IVA, que é uma questão metodologicamente diferente. De fato, no julgamento de 16 de julho de 2009, Comissão / Itália²³⁰, a Corte da União declarou que a expressão "estabelecimento permanente a partir do qual são realizadas operações econômicas", contida na Oitava Diretiva e, atualmente, na Diretiva 2008/9, deve ser interpretado de tal maneira que um sujeito passivo "não residente" [não estabelecido] seja alguém que não tenha um estabelecimento permanente no Estado em

²²⁸ Sentencia de TJUE de 25 de octubre de 2.012, causa C-318/11, caso *Daimler y Widex- Skatteverket* (Suecia).

²²⁹ sentenças de 4 de julho de 1985, caso *Berkholz*, causa 168/84; de 2 de maio de 1996, caso *Faaborg-Gelting Linien*, causa C-231/94; de 17 de julho de 1997, caso *ARO Lease*, causa C-190/95; de 20 de fevereiro de 1997, caso *DFDS*, causa C-260/9; de 7 de maio de 1998, caso *Lease Plan*, causa C-390/96 e de 28 junho de 2007, caso *Planzer Luxembourg*, causa C-73/06.

²³⁰ Apartado n° 31e 32.

questão da qual as operações são sujeitas a um imposto geral. Assim, a existência de operações ativas ou transações efetivas (*verkliga transaktioner*) no Estado tributário, constitui o principal fator a excluir da oitava diretiva.

O Tribunal também declarou que a expressão "operações", que aparece no parágrafo "do operações econômicas sejam realizadas", só pode se referir a operações econômicas o IVA é repassado.

Daqui resulta que, para efeitos da exclusão do direito de regresso, a realização efetiva de operações tributáveis a partir do estabelecimento permanente no Status da solicitação de devolução, não sendo a mera capacidade do estabelecimento de realizar tais operações econômicas.

No presente caso, no âmbito de suas atividades de realização de testes e investigações técnicas, as empresas interessadas, no território do Estado de retorno, não realizaram realizar operações tributáveis para as quais o IVA deve ser repassado. Consequentemente, o direito ao reembolso do IVA pago a montante deve ser reconhecido, sem que seja necessário examinar melhor se as empresas têm um "estabelecimento permanente" para os fins das disposições em consideração porque os dois requisitos para a aplicação do critério de "estabelecimento permanente a partir do qual as operações econômicas são realizadas" são cumulativos.

Segundo a Comissão, esta interpretação está em conformidade com o objetivo das diretivas aplicáveis, que é permitir ao sujeito passivo obter o reembolso do IVA a montante quando, em caso de inadimplência, das operações tributáveis ativas no Estado de devolução, esse IVA não pôde ser deduzido de nenhum valor devido como IVA cobrado. De fato, o direito de sujeito passivo estabelecido em um Estado para obter o reembolso do IVA pago em outro Estado membro, regulamentado na Oitava Diretiva, é análogo ao direito de deduzir o IVA pago em sua Próprio Estado, reconhecido a seu favor pela Diretiva IVA (acórdão do processo *Planzer Luxemburgo*, processo C-73/06, n.o 35).

Deve recordar-se que a Oitava Diretiva e a Diretiva 2008/9 sujeitam o direito ao reembolso do IVA à ausência de entregas de bens e serviços considerados feito no Estado de retorno, nos casos em que o sujeito não tenha nesse Estado nem a sede da sua atividade, nem um estabelecimento permanente a partir do qual as operações são realizadas, nem, na sua falta, seu domicílio ou residência habitual.

Assim, a efetiva realização de operações tributáveis no Estado de retorno torna-se exigência comum de exclusão do direito de retorno, se o sujeito passivo que solicita a o retorno tem um estabelecimento permanente nesse Estado, como se lhe faltasse.

Em conclusão, não se pode considerar que um sujeito passivo do IVA estabelecido num Estado e que apenas realiza testes técnicos ou trabalhos de investigação em outro Estado, excluindo operações tributáveis, para as quais o IVA deve ser repassado, possui nesse outro Estado uma "Estabelecimento permanente a partir do qual são realizadas operações económicas", no sentido da Oitava Diretiva e Diretiva 2008/09, relativa ao reembolso de impostos.

2. 6 - A CLÁUSULA DE DEDUTIBILIDADE DOS PAGAMENTOS A NÃO RESIDENTES

A cláusula de dedutibilidade dos pagamentos a não residentes, Apartado (4) do artigo 24º MCOCDE 2000, com alterações feitas em 2017²³¹, tem o seguinte texto:

“A menos que se apliquem as disposições do apartado 1 do artigo 9º, do apartado 6 do artigo 11º, ou do apartado 4 do artigo 12º, os juros e taxas e demais gastos pagos por uma empresa de um Estado contratante a um residente do outro Estado contratante serão dedutíveis para determinar os lucros sujeitos à tributação da dita empresa, nas mesmas condições em que o seriam se houvessem sido pagos a um residente do Estado mencionado em primeiro lugar. Igualmente, as dívidas de uma empresa de um Estado contratante contraídas com um residente do outro Estado contratante, devem ser dedutíveis, para efeito de determinação do capital tributável dessa empresa, nas mesmas condições em que o seriam se tivessem sido contraída face a um residente mencionado em primeiro lugar”.

Esse apartado tende a evitar uma forma particular de discriminação, resultante do fato de que, em certos países, a dedução de juros, taxas e outros gastos são aceites sem reservas

²³¹<https://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf>; 4. Except where the provisions of paragraph 1 of Article 9, paragraph 6 of Article 11, or paragraph 4 of Article 12, apply, interest, royalties and other disbursements paid by an enterprise of a Contracting State to a resident of the other Contracting State shall, for the purpose of determining the taxable profits of such enterprise, be deductible under the same conditions as if they had been paid to a resident of the first-mentioned State. Similarly, any debts of an enterprise of a Contracting State to a resident of the other Contracting State shall, for the purpose of determining the taxable capital of such enterprise, be deductible under the same conditions as if they had been contracted to a resident of the first-mentioned State; ultimo acesso em março de 2020.
<https://jornaleconomico.sapo.pt/noticias/atualizacao-a-convencao-modelo-da-ocde-239086>; último acesso 21 de março de 2020.

quando o aquele que as pretende reduzir é um residente. Ao contrário, está limitada e até proibida quando esse último não é residente. A mesma situação pode dar-se no âmbito do imposto sobre o patrimônio em relação com as dívidas contraídas com um não residente. O apartado (4) institui o critério da nacionalidade – o que permite a qualquer empresa, residente ou não, fazer as deduções. Em qualquer caso, os Estados contratantes, em seus convênios bilaterais, poderão modificar essa disposição para evitar que seja utilizada com fins de elisão fiscal. O apartado não proíbe ao país do prestatário assimilar os juros dos dividendos em aplicação das suas normas nacionais sobre subcapitalização, na medida em que essas sejam compatíveis com o apartado 1 do artigo 9º ²³² ou com o apartado 6 do artigo 11º. No entanto, se tal regime resulta de regras que não são compatíveis com os citados artigos e que se aplicam somente aos prestamistas não residentes (com exclusão dos prestamistas residentes), então a aplicação desse regime está proibida pelo apartado (4) ²³³.

O apartado estabelece uma proibição de discriminação fiscal indireta frente aos não residentes. Trata-se, portanto, de excluir, no âmbito dos CDTs, a aplicação de medidas que não se projetam diretamente frente ao sujeito não residente, senão sobre outra pessoa (residente) que realiza uma série de operações com o não residente ²³⁴.

O ponto refere-se às empresas, e não às pessoas físicas, perseguindo o fim de evitar uma forma particular de discriminação consistente na concessão de dedutibilidade dos juros, royalties e outros gastos nos casos onde o beneficiário seja uma empresa residente. Exemplo prático de sua incidência pode ver-se no fato de o ordenamento belga reconhecer a dedução fiscal para empresas de uma companhia de seguros do mesmo Estado, mas não às empresas de uma companhia estrangeira – é esse tratamento diferenciado se considera justificado pela

²³² Artigo 9º (1). Quando: a) uma empresa de um Estado contratante direta ou indiretamente na direção, controle e capital de uma empresa de outro Estado contratante, ou b) as mesmas pessoas participem direta ou indiretamente na direção, controle ou capital de uma empresa de um Estado contratante, e em um ou outro caso, existem ou são impostas entre as duas empresas, nas suas relações comerciais ou financeiras, condições que diferem daquelas que existiriam entre duas empresas independentes os benefícios que haviam sido obtidos por uma das empresas por não existir as ditas condições acordadas, nos, mas que, por causa dessas condições não foram obtidos, podem ser incluídos nos lucros desta empresa e tributados em conformidade.

²³³ Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE. Modelo de Convênio Fiscal Sobre a Renda e sobre o Patrimônio. Versão Resumida, de 29 de Abril de 2000. Madrid 2000.

²³⁴ CALDERÓN CARRERO, José Manuel y Martín Jiménez, Adolfo, *Imposición directa y no discriminación Comunitaria*, Madrid, Editorial de Derecho Reunida SA., 2002, p. 1115 ss.

necessidade de garantir a coerência do sistema fiscal, (sentença da Corte de Justiça *Bachmann*, de 28.1.1992, causa 204/90)²³⁵.

Para os Estados vinculados à União Européia, a “discriminação horizontal” é aquela que se produz entre vários não residentes comunitários que são tratados de forma diferente entre si em função dos diversos convênios de dupla tributação assinados entre o Estado da fonte e os respectivos Estados de residência²³⁶. O elemento de comparação não é o nacional no Estado de tributação, e sim uma pessoa de um Estado terceiro ao Estado comunitário. Esse tipo de situação pode surgir em razão do conceito comunitário de não discriminação. O CDT, na tributação direta, é parte do exercício de soberania fiscal dos Estados-membros que podem comprometer-se bilateralmente, mas também não podem pôr obstáculo à execução dos objetivos comunitários. Logo, a extensão do princípio comunitário de não discriminação no âmbito dos CDT’s dependerá de que anteriormente se admita que a primazia comunitária se possa estender à ação externa ou de convênios entre os Estados-membros.

Ao se estudar o temo residente María Ángeles García Frías entende que o diferente tratamento fundamentado na residência é a regra de lícita diferença entre contribuintes, sempre que se tem por base a distinta capacidade econômica que se faz não comparável. Por isso não resulta afetada a dualidade de regime que distingue entre residentes e não residentes, se tal dupla atuação paralela no persegue a conjunção final de uma discriminação insidiosa o encoberta. Agora, resulta igualmente discriminatório submeter aos não residentes a um modelo de contribuição superior ao dos residentes, se acontece uma divergência entre a situação objetiva de um e de outros contribuintes. A questão a ser resolvida é quando você leva em consideração que existe uma desigualdade objetiva ou, positivamente, quando dois sujeitos estão em uma situação semelhante²³⁷

O TJCE tem-se posicionado sobre a não discriminação na Tributação direta de maneira a não somente afetar as normas internas dos Estados-membros, mas também os Tratados

²³⁵ AMATUCCI, ... *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Bogotá, Ed. Temis S. A., 2003, p. 78.

²³⁶ SANTA BÁRBARA RUPÉREZ, Jesús. *La no discriminación Fiscal*, Madrid, Ed. Edersa, 2001, p. 380.

²³⁷ GARCÍA FRÍAS, M. A. La necesaria armonización de las personas físicas no residentes a la luz de la jurisprudencia del T.J.C.E. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* XLVI/242, 1996, p. 1037.

Internacionais firmados pelos Estados²³⁸. O TJCE tem mudado o modo de ver questões já referidas, como quanto à diferença de tributação de rendas entre residentes e não residentes e à concepção dos conceitos de nacionalidade e de residência para efeitos tributários, o que pode criar problemas com os Convênios de Dupla Tributação²³⁹. Não obstante, os Estados devem outorgar aos trabalhadores transfronteiriços, que tenham a maior parte da sua renda num Estado diferente da sua residência, as mesmas vantagens que aos seus residentes. Chama-se a atenção para o fato da possibilidade de proposta da averiguação desses casos para um tratamento diferente, uma vez que na maioria das vezes é possível uma compensação pela diferença entre as deduções feitas na fonte.

Existem muitos estudos de caso sobre o Estabelecimento Permanente e, neles, em maior ou menor grau, o princípio da não discriminação é analisado da perspectiva do estabelecimento permanente. Para expandir esta parte, porque também é um dos aspectos que mais teve relevância na prática.

Temos a quebra das condições de igualdade como escreve José Manuel Iglesias Casais²⁴⁰ quando comenta sobre a interdição de discriminações, nas diferenças que afetam o processo de cálculo da base imponible e a presunção das bases mínimas, ele comenta o sobre o assunto C-383 (Raffaella Talotta contra Belgica) se discute a compatibilidade com a liberdade de estabelecimento de uma disposição fiscal nacional que estabelece bases imponíveis mínimas só para os contribuintes não residentes.

O Sr. Talotta, residente em Luxemburgo, explora um restaurante na Belgica, estando sujeito neste último Estado ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas não residentes unicamente pelos rendimentos obtidos nesse país (obrigação real) e não ter se fixado em território Belga seu domicilio fiscal.

O Sr. Talotta, apresentou fora do prazo para a administração tributária belga sua declaração da renda correspondente ao exercício fiscal de 1992. Sem embargo, a administração tributária o notificou da intenção de praticar uma liquidação de ofício em virtude de uma base estimada, conforme o artigo 342, apartado 2 do código belga do imposto

²³⁸ Sentença do TJCE de 21 de Setembro de 1999, *Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland/Finanzamt Aachen-Innenstadt*, C-307/97.

²³⁹ SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. *Estudios de Derecho y Hacienda*. Vol. 1. Madrid, Ministerio de Economía y Hacienda, 1987, p. 276.

²⁴⁰ Iglesias Casais, José Manuel, *No Discriminación Fiscal y Derecho de Establecimiento en la Unión Europea*, Thomson, Aranzadi, 2007, p.206/207.

sobre a renda²⁴¹ em função de um mínimo de benefícios imponíveis estabelecido no artigo 82 do Decreto Real de desenvolvimento dessa norma²⁴².

Tais bases estimadas mínimas aplicáveis unicamente aos não residentes, na medida em que podem supor para esta tributação mais elevada com respeito aos residentes em igualdade de condições, dão lugar a uma desigualdade de tratamento desvantajosa para os não residentes.

(...) Deve-se aplicar aos não residentes aquelas vantagens fiscais que premitam levar em conta os efeitos da imposição sobre a renda a situação pessoal e familiar do trabalhador, tais como a atenuação da progressividade do imposto a favor das pessoas casadas²⁴³, a redução dos aportes dos fundos de pensão no plano de previdência social²⁴⁴, ou incluso reduções vinculadas a obrigação pessoal como o pagamento de pensão alimentícia²⁴⁵.

Outrossim, seria contrário ao tratado²⁴⁶ exigir a um trabalhador que desempenhe sua atividade por conta própria no Estado Membro (estado recorrido) e que viva com sua família em outro Estado (Estado de origem) que, desconhecendo sua situação pessoal e familiar,

²⁴¹ Em concreto o artigo 342 do Código Belga do imposto sobre a renda de 1992 estabelecia: 1. A falta de elementos probatórios apontados pelos interessados ou pela administração, os benefícios ou rendimentos mencionados no artigo 23, apartado 1, números 1 e 2, se determinou, para cada contribuinte, tendo em consideração os benefícios de pelo menos três contribuintes análogos e tendo em conta, segundo os casos o capital investido, volumen de negócio, e o numero de trabalhadores, a força motriz utilizada, o valor de arrecadação dos terrenos cultivados assim como qualquer informação útil. Para ele, a administração poderia fixar de acordo com as associações profissionais interessadas, bases de cálculo estimadas. A bases de cálculo estimadas previstas no parágrafo anterior poderiam fixar-se para tres exercícios fiscais sucessivos (...).

2. Um decreto Real determinará, tomando em consideração os elementos indicados no apartado 1, parágrafo primero, o mínimo de beneficio imposto para as empresas que operam na Belgica.

²⁴² O artigo 182 do Decreto Real de 27 de agosto de 1993, por ele que se desenvolve o CIR 1992, dispõe: 1

O mínimo de beneficio imponible das empresas estrangeiras que operam na Belgica que são levados em conta segundo o procedimento previsto no artigo 342, apartado 1, primeiro parágrafo, do Código de Imposto sobre a renda de 1992 se fixará do seguinte modo: (...) 3. Empresas dos setores do comércio e de prestação de serviços: a) (...): 100 BEF de volumen de negocio, com um mínimo de 300,000BEF por trabalhador (numero médio no ano considerado); (...) 2. O importe dos beneficios imponíveis determinados conforme o apartado 1 não poderão ser em nenhum caso inferior a 400.000 BEF. O artigo 182 do Decreto Real de desenvolvimento estabelece o mínimo de beneficios imponíveis às empresas estrangeiras que são considerada conforme procedimento comparativo, sem indicar se a aplicação dos mínimos são facultativas e sem precisar se tais mínimos se aplicam no marco do procedimento comparativo o usó quando seja impossível utilizar se deste procedimento. Em consecuencia, parece que entende-se por mínimo imponible uma quantidade minima tributável. Sendo um instrumento destinado a operar marco deste procedimento. Não parece tratar-se de um modo autónomo de determinar a base de cálculo utilizada com caráter facultativo pela administração tributária, e com uma função subsidiária, quando não seja possível aplicar o procedimento comparativo.

²⁴³ Senteça do TJUE *Shumacker*, assunto C-279/93.

²⁴⁴ Sentença de 11 de agosto de 1995, *Willockx*, assunto C-80/94.

²⁴⁵ Sentença do TJUE de 12 de dezembro de 2002, *De Groot*, Assunto C-385/00.

²⁴⁶ Artigo 12 e 43 TCE atual 18 e 49 do TFUE.

pague mais imposto que uma pessoa que viva e trabalhe no Estado recorrido²⁴⁷, sempre que a maior parte dos ingressos familiares procedam do emplemento do Estado recorrido.

Pela mesma razão deve aplicar as normas que fazem que seja mais vantajoso tributar como casal que como pessoa solteira do mesmo modo que as pessoas que se encontram em situação similar no país de estabelecimento, independentemente de que ambos conjuges residam nesse Estado Membro²⁴⁸.

Assim mesmo, nos casos do Direito nacional preveja qualquer classe de redução por cotização para todo tipo de contingencias profissionais (pensões, seguros privados de saúde e invalidez, etc.) é discriminatório que não se permita aplicar a vantagem fiscal a cotizações realizadas no Estado membro de origem por um trabalhador autonomo²⁴⁹.

Em *Wielockx*²⁵⁰ se observa a comparação do mandamento do tratado europeu²⁵¹ com a disposição Holandesa em matéria de IRPF que negava aos não residentes a possibilidade de deduzir as contribuições realizadas para uma reserva de aposentadoria; dedução que, sem embargo, sim que se permitia as pessoas físicas residentes na Holanda²⁵².

Nesse caso, verificando-se o sujeito que falava em uma situação equiparável ao residentes nesse Estado e dado que não obitinha nenhum rendimento no seu Estado de origem onde residia, se negasse essa dedução, corria o risco de que sua situação não fosse considerada nem pela Administração Tributária do estado em que exerce atividade profissional (Holanda), nem pelo Estados de residência ência (Bélgica). Dessa maneira ao negar-se a dedução dos aportes destinados a aposentadoria, para suportar uma imposição superior à dos residentes,

²⁴⁷ Sentença *Shumacker*, assunto C-279/93, antes já citada

²⁴⁸ Sentença do TJUE de 16 de maio de 2000, *Zurstrassem*, assunto C-87/99.

²⁴⁹ Nesse sentido se pode ver o Assunto C-204/90, *Bachmann*, ou se quiser ver como o tribunal tem se negado a aceitar como justificativa a necessidade de garantir a coerência do sistema fiscal, pode se ver também o assunto C-80/94, *Wielockx*, e o assunto C-136/00, *Danner*.

²⁵⁰ Senteça do TJUE *Wielockx*, assunto C-80/94.

²⁵¹ Artigo 43 TCE atual artigo 49 so TFUE.

²⁵² Aos sujeitos passivos residentes na Holanda a normativa holandesa reguladora do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas, permitia que, dos rendimentos derivados da sua atividade empresarial, se deduzisse os aportes destinados à aposentadoria, no entanto se negava a dedução para os não residentes (que eran tributados na Holanda exclusivamente pelos rendimentos obtidos em seu territorio) ao não figurar a tal reserva entre as quantidades que podiam deducir dos rendimentos do trabalho segundo o apartado 3 do artigo 48 da Lei de Imposto sobre a Renda das Pessoas Fisicas holandesa. *Wielockx*, nacional belga residente na Belgica, mas, com negócio de fisioterapia na Holanda, reclamou às autoridades tributárias holandesas da possibilidade de aplicar a reserva de aposentadoria, concedida aos residentes nesse país.

ficando assim numa situação de desvantagem, e em desacordo com o tratado da União Europeia²⁵³.

O governo Holandes alegou em sua defesa que a medida estava justificada em virtude do princípio da coerência fiscal²⁵⁴, segundo a qual deve existir uma correlação entre as quantidades deduzidas da base de cálculo e as que se sujeitam ao imposto. Sustentava neste sentido que se o não residente pudia constituir uma reserva para aporte de aposentar-se esta não estaria submetida ao imposto na Holanda, já que em virtude de Convenio de Dupla Tributação - CDT celebrado com a Belgica, este rendimento se tributaria no Estado de residência.

Este argumento foi acolhido pelo Tribunal que respondeu que a coerência estava assegurada pelo CDT entre Holanda e Belgica, que dispunha que um Estado contratante podia submeter a tributação todas pensões que recebessem seus residentes, com independência de onde foram pagas as somas que deram lugar ao direito da pensão e, portanto, com independência de onde se consideram as deduções dos pagamentos.

O tribunal vem assim declarar que para delimitar a “coerência fiscal” não basta analisar a legislação interna, mas, deve-se ter em conta as disposições dos CDT’s vigentes entre os estados membros (apartado 25). Na opinião de Calderón Carrero e Martín Jiménez²⁵⁵ o tribunal comete um grande erro de forma nesta decisão, pois, ao qualificar as pensões recebidas pelo Sr. Wielockx aos efeitos do CDT entre Holanda e Belgica, que no artigo 18 do citado CDT, quando este artigo refere-se a pensões recebidas pelos trabalhadores e não por quem realiza o pagamento por atividades empresariais ou profissionais, como é o caso do Sr. Wielockx.

Na realidade o TJUE devia se basear no artigo 21 do CDT (outras rendas), para qualificar o aporte que o Sr, Wielockx receberia.

A medida discriminatória poderia ainda ter sido evitada se a Administração pública através do apartado 26 do CDT sempre podem ter as informações necessárias de conformidade

²⁵³ Artigo 43 TCE atual artigo 49 so TFUE.

²⁵⁴ Enunciado da Sentença do TFUE caso *Bachmann*, assunto C-204/90, de 28 de janeiro de 1992.

²⁵⁵ CALDERÓN CARRERO, José Manuel y MARTÍN JIMÉNES, Adolfo. *Comentarios a los convenios de doble imposición*. Madrid, ed. Tecnos, 2002, op. cit., p.717. Comenta o grave erro do tribunal.

com a Diretiva relativa a assistência mutua entre as autoridades competentes dos Estados membros no âmbito dos impostos diretos.

Sobre outra redução relativa aos gastos profissionais, da mesma maneira como no caso anterior, são aplicáveis aos residentes vantagens fiscais unicamente obtidos pela atividade profissional, como declara o Tribunal na sua sentença de 12 de junho de 2003, *Gerritse*, uma norma nacional em matéria tributária que nega aos não residentes a dedução dos gastos profissionais, que são aplicáveis aos residentes, representa uma discriminação encoberta e proibida pelo Tratado²⁵⁶.

Há que se destacar as diferenças que afetam o tipo da tributação, no assunto C-107/94, *Asscher*, se declara contrário ao direito de estabelecimento das pessoas físicas nas normativas internas que impõe um tipo de tributação do Imposto sobre a renda mais elevado aos não residentes que o aplicável aos residentes nacionais.

O Sr. *Asscher*, de nacionalidade holandesa residente na Bélgica (era administrador de uma sociedade belga e de outra holandesa²⁵⁷), considerou que a legislação holandesa em matéria tributária poderia ser discriminatória já que os não residentes eram mais tributados que os residentes²⁵⁸.

A administração tributária holandesa aplicou a alíquota de 25% par o Sr. *Asscher*, contrariando o artigo 18 e 49 do atual TRUE. A discriminação que se aprecia nesse caso é a do tipo de tributação mais elevada para os não residentes para os que obtêm na Holanda menos de 90% de seus ingresos mundiais, no entanto os residentes que exerçam a mesma atividade económica se aplica a alíquota de 13%, mesmo que obtenha neste país menos de 90% dos seus ingresos mundiais. Foi evidente a distinção baseado no critério da residencia que prejudica os não residentes que em sua maioria são estrangeiros com uma discriminação encoberta.

²⁵⁶ Sentença do TJUE caso *Gerritse*, assunto C-234/01, assim como assunto C- 346/04, *Conijin*.

²⁵⁷ O Sr. *Asscher* era director na Holanda de uma sociedade de responsabilidade limitada *P. H. Asscher BV*, na qual era o único sócio. Assim mesmo, exercia uma atividade profissional na Bélgica, onde administrava uma sociedade Belga, *Vereudia*, na qual desenvolvía atividades neste Estado. Em maio de 1986, o Sr. *Asscher* mudou sua residencia da Holanda para a Bélgica, quanto a segurança social, o Sr. *Asscher* esteve filiado ao regime holandez, mas, a partir da sua mudança ja não estava submetido ao sistema holandés e sim a legislação Belga em materia de segurança social como autónomo.

²⁵⁸ Em razão de uma mudança na norma holandesa o imposto sobre a renda das pessoas físicas de 1989, se estabeleceu uma mudança com relação as cotizações dos seguros sociais em dois tipos: (i) 13% para os sujeitos passivos residentes ou assemelhados (...); (ii) 25% denominados “escala estrangeira”, aplicável ao sujeito passivo não residente (...).

Conforme Adolfo Martín Jiménez²⁵⁹ existe o escopo subjetivo e objetivo desse apartado, com relação ao pagador, ou pessoa que pode se beneficiar desta cláusula, art.

24.4 MC OCDE exige que seja “um empresa de um Estado Contratante”. A delimitação do significado deste termo, como é conhecido, deve ser realizado atendendo ao art. 3.1.f) e art. 4 MC OCDE.

O que aconteceu com o caso do EP, após o modificação do MC da OCDE em 2000, art. 24.4 MC OCDE também se aplica a pagamentos feitos por profissionais independente (essa mesma conclusão deve ser transferida para o CDT antes desse data, pois falta justificativa a exclusão de profissionais liberais do escopo de aplicação do art. 24.4 MC OCDE). Em relação ao destinatário do pagamento, art. 24.4 MC OECD requer apenas que seja residente do outro Estado contratação, à luz do art. 4 MC OCDE, sem exigir que seja uma empresa estabelecida do outro Estado Contratante (por exemplo, uma pessoa singular que não realiza atividades econômicas).

O escopo objetivo do Artigo 24.4 do modelo de acordo Artigo 24.4 do modelo de acordo dupla tributação e seus efeitos Art. 24.4 MC OCDE impede a aplicação de regras internas que restringem a dedutibilidade de despesas na matéria coletável nos casos de pagamentos a residentes nos outros Estado contratante. Ou seja, art. 24.4 MC OCDE não constitui uma regra sobre dedução de despesas, apenas se limita a reconhecer as dedutibilidade de uma despesa em pagamentos a um não residente quando a mesma despesa é dedutível se o pagamento foi feito a um residente.

Portanto, esta regra só funcionará quando os regulamentos internos restringem deduções pagamentos a residentes de outros países Estado contratante. Embora, em princípio, o art. 24.4 MC OCDE refere-se a juros e taxas, a regra do art. 24.4 MC OCDE não limita sua aplicação a eles, inclui "outras despesas" de tal maneira que qualquer pagamento feito a um não residente pode estar dentro do escopo do art. 24.4 MC OCDE, sem ser relevante para esses efeitos se as contas do contribuinte despesas de acordo com o princípio competência. A dedutibilidade da despesa deve ser concedida nas mesmas condições em que o pagamento foi feito ao residente, também as presunções *iuris tantum* de não dedutibilidade de pagamentos feitos a não residentes poderiam ser contrário ao art. 24.4 MC OCDE. Para esses fins, a

²⁵⁹ Martín Jiménez, Adolfo, El principio de no discriminación en el artículo 24 del modelo de convenio de la ocde de 2008, p.245.

tributação do pagamento em sede do destinatário (pode ser isento) não é relevante aplicar o art. 24.4 MC OCDE.

Em observação, Armando Miranda Pérez²⁶⁰, faz sua análise do termo, ao dizer que: "dividendos" significa os rendimentos das ações, das ações ou títulos de gozo, das ações das minas, das ações do fundador ou outros direitos, exceto os de crédito, que permitem participar dos benefícios, bem como a receita de outras participações sociais sujeitas ao mesmo regime tributário que a receita de ações pela legislação do Estado do qual a empresa que faz a distribuição é residente²⁶¹.

O termo "juros" abrange a receita de créditos de qualquer natureza, com ou sem garantia hipotecária, cláusula de participação nos benefícios do devedor e, em particular, os rendimentos de títulos públicos e os rendimentos de títulos e obrigações, incluindo os prêmios e lotes associados a esses títulos.

As multas por atraso de pagamento não são consideradas juros para os fins deste artigo. Também designa a renda dos montantes emprestados que devem ser incluídos na categoria de renda do capital transferível - portanto, os juros não têm dupla tributação econômica, ou seja, não são tributados ao mesmo tempo nas mãos do devedor e do credor e do pagamento do imposto incidente sobre juros corresponde ao seu beneficiário²⁶².

No modelo OCDE, a interpretação do conceito de cânones inclui também a remuneração dos diferentes formas de exploração de propriedade ou conhecimento intelectual ou industrial segredos não patenteados ou não patenteáveis. Da mesma forma, o direito de aluguel de filmes para exibição em *show rooms* ou na televisão.

(...) o MC OCDE recomenda que o tratamento desses direitos seja objeto de negociações bilaterais para que sejam considerados beneficiários industriais e comerciais²⁶³.

Ainda assim, António Altino Almeida Figueiredo²⁶⁴, sustenta dois conceitos fundamentais no âmbito da tributação dos não residentes são os conceitos de residência e

²⁶⁰ Miranda Pérez, Armando, EL PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACIÓN FISCAL EN LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS, Universidad de Madrid, 2003, p. 152.

²⁶¹ Artigo 10.3, MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL, O.C.D.E., op. cit., p. M-16.

²⁶² Comentários ao artigo 11, MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL, O.C.D.E., op. cit., p. C (11)-1.

²⁶³ Aponta-se o conceito de "Canon" dentro do Direito Administrativo, prestação pecuniária periódica que tributa uma concessão governamental. GONZÁLEZ POVEDA, V. Nuevo Modelo de Convenio de la O.C.D.E. para evitar la Doble Imposición en Renta y Patrimonio, op.cit., p. 742.

estabelecimento estável, dado que, por um lado, as pessoas não residentes, sejam pessoas singulares ou coletivas, apenas são tributáveis em Portugal pelos rendimentos que aqui tenham sido obtidos, isto é, por rendimentos imputáveis a fontes nacionais e por outro lado, o regime de tributação é diferente se o não residente possuir ou não estabelecimento estável em Portugal.

Assim se o não residente não possuir estabelecimentos estável, a lei considera os rendimentos auferidos de forma isolada ou analiticamente, submetendo cada um, ao tratamento que lhe for individualmente aplicável. No caso, de possuir estabelecimento estável a lei considera os rendimentos auferidos pelos não residentes sinteticamente, submetendo-os todos ao regime do lucro das empresas, apurado pelo mesmo método do lucro das pessoas coletivas com sede em Portugal.

2. 7 - NÃO DISCRIMINAÇÃO DAS EMPRESAS PARTICIPADAS OU CONTROLADAS POR NÃO RESIDENTES

A cláusula de não discriminação para as empresas participadas ou controladas por não residentes do outro Estado contratante, do artigo 24º (5)²⁶⁵, tem o seguinte texto:

“As empresas de um Estado contratante, cujo capital esteja total ou parcialmente possuído ou controlado, direta ou indiretamente, por um ou vários residentes de outro Estado contratante não se submeterão, no Estado mencionado em primeiro lugar, a nenhum imposto ou obrigação relativa ao mesmo que não se exijam ou que sejam mais gravosos que aqueles aos que estejam ou possam estar submetidas outras empresas similares do Estado mencionado em primeiro lugar”.

²⁶⁴ Figueiredo, António Altino Almeida FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DO PORTO A TRIBUTAÇÃO EM IMPOSTOS SOBRE O RENDIMENTO DOS RENDIMENTOS OBTIDOS POR NÃO RESIDENTES III Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal, 2019, p.5.

²⁶⁵ <https://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf>; 5. Enterprises of a Contracting State, the capital of which is wholly or partly owned or controlled, directly or indirectly, by one or more residents of the other Contracting State, shall not be subjected in the first-mentioned State to any taxation or any requirement connected therewith which is other or more burdensome than the taxation and connected requirements to which other similar enterprises of the firstmentioned State are or may be subjected; ultimo acesso em 21 de março de 2020.

Esse apartado proíbe a um Estado contratante tratar de maneira menos favorável uma empresa residente cujo capital seja total ou parcialmente detido ou controlado por um ou vários residentes de outro Estado contratante, direta ou indiretamente²⁶⁶. A dita disposição representa a discriminação que corrige somente se há tributação a empresas e não a das pessoas que possuam ou controlem o capital daquelas. Seu objetivo é assegurar o mesmo tratamento aos residentes de um mesmo Estado, mas não submeter os capitais estrangeiros em mãos de sócios ou acionistas a um regime idêntico ao que se aplica aos capitais nacionais.

Em caso de investigação efetuada em matéria de preço de transferência²⁶⁷, quase todos os países membros consideram que os requerimentos adicionais de informação, mais estritos

²⁶⁶ RIBES, Aurora Ribes, *Convenios Para Evitar La Doble Imposición Internacional: Interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*, Madrid, Ed. De Derechos Reunidas S. A., 2003, p. 366.

²⁶⁷ As normas Portuguesas sobre preços de transferência seguem as recomendações da OCDE, estando, assim, dentro do padrão dos países desenvolvidos. O Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC) dispõe claramente que nas operações comerciais, incluindo, designadamente, operações ou séries de operações sobre bens, direitos ou serviços, bem como nas operações financeiras efetuadas entre um sujeito passivo e qualquer outra entidade, sujeita ou não a IRC, com a qual esteja em situação de relações especiais, devem ser contratados, aceites e praticados termos ou condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis. **Este princípio é aplicável a:** Operações vinculadas realizadas entre sujeito passivo do **IRC** ou do **IRS** e uma entidade não residente; Operações realizadas entre uma entidade não residente e um seu estabelecimento estável, incluindo as realizadas entre um estabelecimento estável situado em território português e outros estabelecimentos estáveis da mesma entidade situados fora deste território; Operações entre uma entidade residente e os seus estabelecimentos estáveis situados fora de Portugal, ou entre estes; Operações vinculadas realizadas entre entidades residentes em território português sujeitos passivos do IRC ou do IRS; Considera -se que existem relações especiais entre duas entidades nas situações em que uma tem o poder de exercer, direta ou indiretamente, uma influência significativa nas decisões de gestão da outra, o que se considera verificado, designadamente, entre: Uma entidade e os titulares do respetivo capital, ou os cônjuges, ascendentes ou descendentes destes, que detenham, direta ou indiretamente, uma participação não inferior a 20% do capital ou dos direitos de voto; Entidades em que os mesmos titulares do capital, respetivos cônjuges, ascendentes ou descendentes detenham, direta ou indiretamente, uma participação não inferior a 20% do capital ou dos direitos de voto; Uma entidade e os membros dos seus órgãos sociais, ou de quaisquer órgãos de administração, direção, gerência ou fiscalização, e respetivos cônjuges, ascendentes e descendentes; Entidades em que a maioria dos membros dos órgãos sociais, ou dos membros de quaisquer órgãos de administração, direção, gerência ou fiscalização, sejam as mesmas pessoas ou, sendo pessoas diferentes, estejam ligadas entre si por casamento, união de facto legalmente reconhecida ou parentesco em linha reta; Entidades ligadas por contrato de subordinação, de grupo paritário ou outro de efeito equivalente; Empresas que se encontrem em relação de domínio, nos termos da legislação em vigor; Entidades cujo relacionamento jurídico possibilita, pelos seus termos e condições, que uma condicione as decisões de gestão da outra, em função de factos ou circunstâncias alheios à própria relação comercial ou profissional; Uma entidade residente ou não residente com estabelecimento estável situado em território português e uma entidade sujeita a um regime fiscal claramente mais favorável residente em país, território ou região constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças. Assim, as empresas devem adoptar, para a determinação dos termos e condições que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes, o método ou métodos suscetíveis de assegurar o mais elevado grau de comparabilidade entre as operações ou séries de operações que efetua e outras substancialmente idênticas, em situações normais de mercado ou de ausência de relações especiais. **Os métodos utilizados devem ser:** O método do preço comparável de mercado, o método do preço de revenda minorado ou o método do custo majorado; O método do fracionamento do lucro, o método da margem

que aqueles que normalmente se impõem ou a inversão da carga ou ônus da prova a esse respeito, não constituem medidas de caráter discriminatório no sentido do artigo²⁶⁸. O Comitê de assuntos fiscais também assim tem entendido.

Em relação aos sujeitos que possam invocar a proibição do artigo 24º (5) MC OCDE - isto é, a proteção da cláusula: “empresas de um Estado contratante cujo capital se encontra total ou parcialmente, direta ou indiretamente, controlado por um ou mais residentes de outro Estado contratante” – há que clarificar o conceito de “empresa”.

Mais a miúdo, em relação com os sujeitos que possam invocar a proibição do artigo 24º (5) MC OCDE, (sujeitos que possam invocar a proteção da cláusula): “empresas de um Estado contratante cujo capital se encontra total ou parcialmente, direta ou indiretamente, controlado

líquida da operação ou outro, quando os métodos referidos na alínea anterior não possam ser aplicados ou, podendo sê-lo, não permitam obter a medida mais fiável dos termos e condições que entidades independentes normalmente acordariam, aceitariam ou praticariam. As empresas são obrigadas a manter em boa ordem, durante o prazo de 12 anos e em estabelecimento ou instalação situada em território português, um processo de documentação fiscal relativo a cada período de tributação. Nesta mesma documentação, deve a empresa manter organizada a documentação respeitante à política adotada em matéria de preços de transferência, incluindo as diretrizes ou instruções relativas à sua aplicação, os contratos e outros atos jurídicos celebrados com entidades que com ele estão em situação de relações especiais, com as modificações que ocorram e com informação sobre o respectivo cumprimento, a documentação e informação relativa àquelas entidades e bem assim às empresas e aos bens ou serviços usados como termo de comparação, as análises funcionais e financeiras e os dados setoriais, e demais informação e elementos que tomou em consideração para a determinação dos termos e condições normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes e para a seleção do método ou métodos utilizados. De igual forma, as empresas são obrigadas a indicar, na sua declaração anual de informação contabilística e fiscal, a existência ou inexistência, no período de tributação a que aquela respeita, de operações com entidades com as quais está em situação de relações especiais. Os sujeitos passivos podem solicitar à Administração Fiscal um “*ruling*” que tenha por objeto estabelecer, com caráter prévio, o método ou métodos susceptíveis de assegurar a determinação dos termos e condições que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes nas operações comerciais e financeiras, incluindo as prestações de serviços intragrupo e os acordos de partilha de custos, efetuadas com entidades com as quais estejam em situação de relações especiais ou em operações realizadas entre a sede e os estabelecimentos estáveis. Tal *ruling* pode ter caráter bilateral ou multilateral, no caso de operações com entidades residentes em país com o qual Portugal tenha celebrado uma convenção para evitar a dupla tributação, devendo para isso o sujeito passivo solicitar que o *ruling* seja submetido às respectivas autoridades competentes no quadro do procedimento amigável instaurado para o efeito. A Administração Fiscal pode proceder a correções necessárias para a determinação do lucro tributável por virtude de relações especiais com outro sujeito passivo do **IRC** ou do **IRS**, implicando que, na determinação do lucro tributável deste último, devem ser efetuados os ajustamentos adequados que sejam reflexos das correções feitas na determinação do lucro tributável do primeiro. Igualmente pode a Administração Fiscal proceder ao ajustamento correlativo referido no parágrafo anterior quando tal resulte de convenções internacionais celebradas por Portugal e nos termos e condições nas mesmas previstos.

<https://www.newco.pro/pt/investir-em-portugal/informacao-contabilistica-e-fiscal-em-portugal/regras-anti-abuso-e-tributacao-autonoma/precos-de-transferencia>

²⁶⁸ Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE. Modelo de Convênio Fiscal Sobre a Renda e sobre o Patrimônio. Versão Resumida, de 29 de Abril de 2000. Madrid 2000.

por um ou mais residentes de outro Estado contratante”, o primeiro que há de se fazer é clarificar o conceito de “empresa”.

Há mais uma vez que recorrer ao artigo 3º do MC OCDE. Conforme os comentários e este artigo 3º, observamos que se conceitua empresa como exercício de toda atividade empresarial ou profissional, ou negócio - incluindo-se as atividades profissionais e outras atividades de caráter independente²⁶⁹. E o artigo 3º (1), d) define “empresa de um Estado contratante” como a empresa explorada por um residente de um Estado contratante.

Ora segundo o artigo 4º MC OCDE; residente é “qualquer pessoa sujeita à tributação”. E, de novo pelo artigo 3º “pessoa” é “um indivíduo, uma sociedade ou qualquer outra agrupamento de pessoas”. Pois bem, nenhuma das duas definições parece ser especialmente útil em relação com o artigo 24º (5) MC OCDE porque ele conecta a definição de “empresa” com “capital, possuído ou controlado por um ou mais não residentes de outro Estado contratante”.

Vogel²⁷⁰ interpreta que os marcos do artigo 2º (5) MC OCDE são todas as relações jurídicas que se outorgam a uma pessoa estatuto de sócio, ou acionista, ou ainda participante. Ainda, entende que a proteção do citado preceito pode estender-se às sociedades de pessoas ou “*partnerships*” (líder). No entanto, mantém que, no contexto do artigo 24º (5) MC OCDE, não se pode dizer que a aplicação dessa norma dependa de que a “*partnership*” se encontre, ou não, sujeita à tributação sobre a renda ou sobre o capital em seu Estado de instalação.

Para outros autores, os “*partnerships*” só estão compreendidas no âmbito de aplicação do artigo 24º (5) MC OCDE se encontrar se submetidos à tributação em seu Estado de constituição; se forem transparentes não se encontraram sujeitos à tributação.

Também quanto às sociedades *holding* se pode discutir se são abrangidas pelo artigo 24º(5); ora, se atendermos a *ratio* da norma – a subcapitalização entre sociedades relacionadas – a resposta deverá ser afirmativa²⁷¹.

No âmbito europeu, o problema assume contornos específicos²⁷². A livre circulação de capitais, constante do tratado²⁷³ implica também a não discriminação. O teor do artigo 56º (1) e (2) é o seguinte:

²⁶⁹ Comitê de assuntos fiscais, parágrafo 4 do comentário a respeito do artigo 3º.

²⁷⁰VOGEL, Klaus, *Double Taxation Conventions*. Londres, Ed. Kluwer Law International, 1997, art. 24º, p. 1273 ss.

²⁷¹ SANTA BÁRBARA RUPÉREZ, Jesús, *La no discriminación Fiscal*, Madrid, Ed. Edersa, 2001, p.147.

1. Ficam proibidas todas as restrições ao movimento de capitais entre Estados-membros e entre Estados-membros e terceiros países;

2. Fica proibida qualquer restrição sobre os pagamentos entre países membros e terceiros países.

A proibição de discriminação que afeta a livre circulação de capitais em território comunitário passa, por esta via, a ser um bem protegido em si.

A União Européia²⁷⁴, porém, conta com duas exceções à livre circulação de capitais: uma se refere à distinção entre os contribuintes que não se encontram em mesma situação no que se refere ao seu lugar de residência, ou o lugar de colocação de capital (permitindo a discriminação a Estados terceiros) - o que se estabelece é uma autorização de tratamento diferente, justificado pela existência de um interesse geral, meio de discriminação arbitrário; a outra se refere à necessidade de adotar medidas justificadas, tais como ordem pública e/ou segurança pública. Critério de desenvolvimento jurisprudencial comunitário, essa regra não pode justificar, em nenhum caso, a invocação da luta contra a fraude para não aplicar a proibição da não discriminação no âmbito da não discriminação de capitais²⁷⁵.

Nesse sentido, Adolfo Martín Jiménez ²⁷⁶, analisa a cláusula de não discriminação para investida ou controlada por não residentes do outro Estado de contratação tecendo considerações gerais ao Art. 24.5 MC OCDE que proíbe a discriminação contra empresas cujo capital é, total ou parcialmente, controlado por um ou vários residentes do outro Estado Contratante. Especificamente, proíbe a exigência dessas empresas fiscais ou de títulos relacionados a ele que não são necessários ou que são mais onerosos do que aqueles que

²⁷² Id., Ibidem, p. 380.

²⁷³ Artigo 56º TCE atual art., 63º do TFUE (de conformidade com o antigo artigo 73º B e com o artigo 12º do Tratado de Amsterdã, este último passou a ser artigo 8º (15) do TFUE)

²⁷⁴ O artigo 58º, que foi o artigo 56º TCE atual art., 63º do TFUE (de conformidade com o antigo artigo 73º B e com o artigo 12º do Tratado de Amsterdã, este último passou a ser artigo 8º (15) do TFUE)

²⁷⁵ PESCATORE, Pierre, “Aspects Judiciaires de l’acquis communautaire”, in *RTDE* 636 Luxemburgo. 1981. p. 617. Nesta conformidade recorda S. VAN THIEL, a tal respeito, “a supressão da discriminação...”, (a diferença a este propósito, entre a ordem legal europeia e a internacional é destacada pelo TJCE na famosa sentença de 05 de Fevereiro de 1963, *Van Gend & Loos...*, C-26/62, Rec. 1963. p.3; e de 15 de Julho de 1964 C- 6/64, F. Costa /ENEL., Rec. 1964, p.1129), impede a assimilação automática do conteúdo do artigo 24º do modelo da OCDE ao artigo 58º do Tratado CE. Veja-se ainda a sentença do TJCE de 21 de Setembro de 1988, *Pascal Van Eycle...*, cit., C-267/86, Rec. 1988, p. 4767; e de 28 de Janeiro de 1992, STJCE, *Bachmann ...*, cit., C-2004/90, Rec. 1992, p.I-249 e SANTA BÁRBARA RUPÉREZ, Jesús. *La no discriminación Fiscal*. Madrid, Ed. Edersa, 2001, p. 379.

²⁷⁶ Martín Jiménez, Adolfo, El principio de no discriminación en el artículo 24 del modelo de convenio de la ocde de 2008, p. 254 e 255.

podem outras empresas similares do Estado Contratante contra o qual o discriminação. O art. 24.5 MC OCDE 2008 modificaram significativamente as explicações dadas sobre essa cláusula, fundamentalmente, com o objetivo de especificar qual é o escopo dela e os termos de comparação corretos. Nesta cláusula, os comentários, sucintamente, explicam o seguinte:

1. Art. 24.5 MC OCDE proíbe conceder tratamento menos favorável a uma empresa cujo capital pertence ou é controlado por um ou mais residentes do outro Estado Contratante, seu objetivo não é conceder tratamento igualitário de capital estrangeiro ou nacional (parágrafo 76, MC).

2. A proibição é limitada ao tratamento da empresa, mas não se refere ao tratamento das pessoas que controlam o capital (parágrafo 77, CMC). Portanto, eles têm no MC 2008, no par. 77, que o art. 24.5 MC OCDE não determina extensão das empresas controladas residentes do outro Estado, das normas relacionadas, a empresa mencionada e outras empresas residentes (por exemplo, regras relativas a consolidação, transferência de perdas ou transferência de bens e direitos sem realização de ganhos de capital entre empresas sob controle de um acionista comum).

Quer dizer, de forma alguma força o preceito, por exemplo, de que a empresa residente e não residente devem consolidar seus resultados, uma vez que, conclusão nesse sentido iria muito além da comparação entre a imposição da empresa residente cujo capital é controlado por não residentes e o tratamento que distribui a uma empresa controlada residente por nacionais do Estado em que é comparada.

3. Art. 24.5 não se aplica para tentar distribuição igualitária dos benefícios concedidos a residentes e não residentes, portanto, a aplicação de retenções na fonte para distribuições transnacionais onde essa retenção não se aplica por dividendos puramente nacionais não viola tal preceito. Nestes casos, o tratamento diferenciado não é produzido pela composição diferente do capital da empresa que distribui lucros, mas para o fato de que dividendos pagos a residentes sofrem tributação diferente (parágrafo 78 MC).

4. É esclarecido, após a modificação de 2008, no par. 79 que art. 24.5 tem relevância limitada para as regras de subcapitalização, uma vez que não ocupa esse preceito, *prima facie*, de normas que dão um tratamento diferente a uma empresa que paga juros a um residente e a um não residente, na medida em que tais tratamento diferenciado não se baseiam em controle do capital da empresa por um residente do outro Estado Contratante (é o art. 24.4 quem lida com

situações de este tipo). Por exemplo, se de acordo com as regras de subcapitalização de um Estado, uma empresa residente não pode deduzir os juros pagos a uma entidade não residente vinculado, esta regra não viola art. 24.5 mesmo quando aplicado pagamento de juros aos credores que controlam o capital da empresa pagadora, assumindo que o tratamento seria o mesmo se o juro tivesse sido pago a uma entidade não residente que não controlava o capital da entidade que deve os juros.

Se, no entanto, as regras de subcapitalização são aplicáveis apenas a empresas cujo capital controlado por residentes do outro Estado Contratante pode-se argumentar que há uma violação do art. 24.5 apenas se padrões não são compatíveis com art. 9 e 11.6 MC OCDE, disposições que formam o contexto do art. 24.5.

Em outras palavras, o novo MC 2008 pretende limitar o efeito do art. 24.5 MC OCDE em relação às regras de subcapitalização, para que apenas marginalmente esse preceito resulte aplicável a este tipo de regras.

5. No caso de preços de transferência, quase todos os Estados-Membros consideram que se estabeleça requisitos adicionais para não residentes ou mesmo para reversão do ónus da prova, não constituirá discriminação no contexto desta artigo (parágrafo 80, MC).

Nestes termos Armando Miranda Pérez²⁷⁷, vê que esta seção estabelece a proibição de um Estado Parte no acordo de tratar desigualmente as empresas estrangeiras em relação às nacionais. Esta disposição diz respeito apenas ao cumprimento de pessoas coletivas e não a pessoas singulares que detêm o capital do mesmo. Os requisitos de informações que alguns Estados fazem em consulta sobre os preços dos transferência, mais onerosa, não será considerada discriminatória no sentido de esse preceito.

De acordo com o Modelo da OCDE, a receita ou elementos patrimoniais estão sujeitos a impostos, de forma limitada ou ilimitada, no país de origem e o Estado de residência é obrigado a eliminar a dupla tributação internacional através de um dos seguintes métodos:

²⁷⁷ Miranda Pérez, Armando, EL PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACIÓN FISCAL EN LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS, Universidade Computense de Madrid, 2003, p.137 e 138.

Método de isenção: renda ou ativos que podem tributar no Estado de origem ou situação em que estão isentos no Estado de residência, mas pode ser levado em consideração para determinar a taxa de imposto aplicável a outros rendimentos ou ativos de contribuinte;

Método de imputação: renda ou ativos que podem ser tributados no Estado de origem ou situação também estão sujeitos a penhor no Estado de residência, mas imposto a montante no Estado da fonte ou situação será deduzido do imposto aplicado pelo Status de residência com relação a renda ou ativos.

Os impostos que são considerados no MC OCDE são os que tributam toda a renda ou ativos ou qualquer parte dela, incluindo impostos sobre ganhos provenientes da alienação de bens móveis ou imóveis, impostos sobre a quantidade de ordenados pagos pelas empresas, bem como impostos sobre ganhos de capital²⁷⁸.

O objetivo essencial é proibir um Estado Contratante de discriminar contra nacionais do outro Estado Contratante. No entanto, nada se opõe que o primeiro Estado, devido a considerações particulares ou à adaptação a uma cláusula específica estipulada em um Convênio de Dupla Tributação (como, por exemplo, que a tributação dos lucros de estabelecimentos permanentes seguiu o método da contabilidade separada), conceder certas vantagens ou facilidades a nacionais do outro Estado que não se aplicam aos próprios nacionais.

Consoante Carlos Manuel Araújo Marques²⁷⁹, a tributação dos não residentes relativamente aos dividendos, juros e royalties possuem nas convenções celebradas por Portugal que seguem, em regra, o Modelo de Convenção da OCDE, e no que diz respeito aos rendimentos auferidos por pessoas coletivas, a sua tributação é feita, habitualmente, nos seguintes termos:

1. São tributados sem qualquer limitação no Estado em que são obtidos (Estado da fonte), nomeadamente:
 - a) Os rendimentos de bens imobiliários situados nesse Estado (incluindo os rendimentos das explorações agrícolas e florestais) e os ganhos provenientes da sua alienação;
 - b) Os lucros de um estabelecimento estável situado neste Estado.

²⁷⁸ *MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL*. OCDE., op. cit., p. I-9

²⁷⁹ Carlos Manuel Araújo, *A Tributação das Sociedades não Residentes*: Instituto Politécnico de Viana do Castelo, 2012, p 34.

2. Estão sujeitos a tributação limitada no Estado da fonte:

- a) Os dividendos;
- b) Os juros;
- c) As *royalties*.

É assim que, aos rendimentos (...), auferidos por residentes nesses países, a tributação está limitada às taxas nele constantes: a limitação do imposto português pode, em regra, ser feita:

- a) Por redução na fonte que consiste em efetuar a retenção na fonte às taxas previstas na convenção desde que o beneficiário dos rendimentos solicite previamente a limitação em formulário próprio, devidamente comprovado pela autoridade fiscal competente do Estado de residência; Países Dividendos Juros Royalties Taxas limite aplicáveis;
- b) Por reembolso aos não residentes, o que pressupõe que o imposto foi retido de acordo com as taxas previstas no CIRC, devendo a restituição do imposto que, por este fato, a mais foi retido, ser solicitado à Direção Geral das Contribuições e Impostos (DGCI) – Direção de Serviços de Relações Internacionais – mediante preenchimento de formulário adequado.

Nesse sentido, Natália Pinto²⁸⁰ refere que “Só não serão aplicadas as taxas previstas na convenção se a taxa prevista na lei interna desse país for mais baixa ou caso não estejam reunidas as condições para acionar a convenção corretamente”. (...)

3 – Quaisquer outros rendimentos não referidos nos números anteriores não são, em regra, tributados no Estado da fonte, sendo, de um modo geral, tributados apenas no Estado de residência. É o que acontece, por exemplo, com os ganhos provenientes da alienação de valores mobiliários (ações de sociedades residentes, por exemplo), e com as comissões por intermediação pagas por uma entidade residente a uma entidade não residente que, não obstante, serem considerados rendimentos obtidos em território português, não é aqui tributado nos termos das convenções celebradas com os países dos beneficiários destes rendimentos.

2.5.2 A tributação dos não residentes relativamente a outros rendimentos O CIRC contempla igualmente a tributação de outros rendimentos, sendo de salientar as taxas previstas na proposta de Orçamento de Estado para 2013, em Portugal, se verifica um agravamento de 15% para 25 % nas taxas que incidem sobre rendimentos auferidos por não residentes com a natureza de comissões, prestação de serviços, royalties, prediais e aluguer de

²⁸⁰ Pinto, Natália Cardoso. “A Tributação das Sociedades Não Residentes sem Estabelecimento Estável em Portugal” – Vida Económica Editorial. Porto. 2011, p.41.

equipamento agrícola, industrial, comercial ou científico. A taxa de 25% mantém-se para os casos de rendimentos de dividendos, juros de depósitos, juros de suprimentos, juros de títulos de dívida, assim como para as mais-valias de partes sociais e de imóveis. Existe uma crescente preocupação na tributação de rendimentos de capitais pagos ou colocados à disposição de entidades residentes em zona de baixa tributação ou paraísos fiscais. Esses rendimentos irão sofrer um agravamento de taxa de 30 para 35%. De acordo com o artigo 60.º do CIRC, são restringidas cada vez mais as operações de planejamento fiscal, com a introdução de cláusulas anti abuso contra a evasão fiscal e fraudes, com o objetivo de limitar a utilização de paraísos fiscais com regimes fiscais preferenciais ou privilegiados, nomeadamente através de sociedade de base aí estabelecidas.

2. 8 - ÂMBITOS DE APLICAÇÃO DA NÃO DISCRIMINAÇÃO

Em matéria de âmbito de aplicação o artigo 24º (6)²⁸¹ do MC OCDE tem o seguinte texto:

“Não obstante às disposições do artigo 2º, o disposto no presente artigo se aplica a todos os impostos, qualquer que seja sua natureza ou denominação”.

A extensão do artigo 24º (6) vai para lá do âmbito do artigo 2º do modelo, relativo ao campo de aplicação do convênio. No artigo 2º, os impostos compreendidos são - salvo se disponha outra coisa na negociação - os exigidos por qualquer dos Estados contratantes, ou por qualquer subdivisão política ou entidade local, trate-se de impostos diretos ou indiretos. Assim como o convênio gira em torno dos impostos diretos (artigo 2º), assume-se uma divergência: o âmbito do artigo 24º é muito mais amplo, e inclui todas as exações em exercício em um Estado contratante²⁸². Nesse sentido, devem incluir-se ainda às contribuições especiais, as taxas e as exações parafiscais²⁸³.

²⁸¹ <https://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf>; 6. The provisions of this Article shall, notwithstanding the provisions of Article 2, apply to taxes of every kind and description, ultimo acesso em 21 de março de 2020.

²⁸² DE LA VILA GIL, J. M. “Artigo 24º No discriminación”. in Convenios de doble imposición...op. Cit., p. 427.

²⁸³ SANTA BÁRBARA RUPÉREZ, Jesús a. *La no Discriminación Fiscal*. Madrid, Ed. Edersa, 2001, p.150.

Como se afirma no comentário 60 do modelo reconhece que a não discriminação se refere não só aos tributos ou exações fiscais exigidos pelo Estado contratante, como também por quaisquer subdivisões territoriais ou entidade local – aplicando-se assim o artigo 2º (1) do modelo de convênio, que não se encontra em contradição com o silêncio do artigo 24º (6). Lógico que sempre fica a possibilidade de um Estado excluir de modo explícito o âmbito de aplicação.

Acompanhando a exposição de Rupérez²⁸⁴, veja-se a especificidade do caso europeu. As normas comunitárias sobre harmonização fiscal direta tentam centrar-se em garantir a neutralidade fiscal de determinadas operações empresariais, como as fusões e outras operações de reorganização empresarial, quando têm caráter intracomunitário, assim como as operações entre sociedades mães e filiais – e em suprimir os casos de dupla tributação, de correção de benefícios entre empresas associadas. A harmonização fiscal direta, porém, no âmbito comunitário europeu, conta, no Tratado CE, com um grau de desenvolvimento muito inferior ao próprio da fiscalidade indireta, devido aos Estados-membros não cederem soberania neste ponto. O que começa a surgir é uma “harmonização de segundo grau”: que se baseia na idéia de que o inverso é verdadeiro, ou seja, de que na fiscalidade direta os Estados-membros também devem respeitar o direito comunitário, não podendo contrariar isso manifestando uma discriminação fiscal direta ou indireta baseada na nacionalidade, o que pode afetar as liberdades de circulação comunitária.

Recorda-se que, na falta de uma norma, a jurisprudência comunitária permite a aplicação de preceitos não fiscais do tratado para fundamentar a vigência do princípio da não discriminação fiscal no setor dos impostos diretos. É o caso dos artigos 39º e 43º do Tratado (antigos: 48º e 52º, respectivamente), relativos à livre circulação de trabalhadores e à liberdade de estabelecimento, e o artigo 56º (antigo 73º B), dedicado à livre circulação de capitais e pagamentos.

No olhar de Adolfo Martín Jiménez²⁸⁵ os impostos que resultam artigo aplicável 24 do Modelo acordo de dupla tributação Art. 24.6 MC OCDE estabelece que nenhuma, não obstante o disposto no art. 2 (impostos cobertos pela Convenção), art. 24 MC OCDE pode ser

²⁸⁴ Id., Ibidem, p.150 ss.

²⁸⁵ Martín Jiménez, Adolfo, El principio de no discriminación en el artículo 24 del modelo de convenio de la ocde de 2008, p. 259.

aplicável a todos impostos, independentemente de sua natureza e denominação. O MC dedica apenas a esta seção do preceito para. 81 que simplesmente atribui precisão no sentido de que o art. 24. 6 MC OCDE que produz efeitos em relação a impostos exigidos pelo Estado, suas subdivisões políticas ou entidades locais. Em outras palavras, o escopo da Proibições de discriminação do art. 24 MC OCDE é bastante mais amplo que o definido no art. 24 MC OCDE, que regula os impostos cobertos pelo tratado, e inclui qualquer imposto exigido por Estados Contratantes ou suas subdivisões políticas.

O propósito do preceito requer que também não atribuamos o termo "Imposto" o significado que adquire na ordem interna [art. 2.2.c) LGT], mas também pode ser incluído no art. 24.6 MC OCDE outros números que eles formam o conceito de tributo como taxas, contribuições especiais ou benefícios patrimoniais coercitivos de caráter não tributário.

No entanto, haverá que se determinar se o Estado em questão possui outros acordos que podem limitar o escopo do princípio do art. 24 MC OCDE (por exemplo, em matéria tributária sucessões e doações, previdência social). Nem cobrirá os direitos de costumes, uma vez que as barreiras seriam desmanteladas, tarifas regidas por outros tratados internacionais (por exemplo, GATT). Em relação à prática espanhola, o CDT do nosso país geralmente segue o art. 24.6 MC OCDE, mas existem algumas características relevantes: - Alguns CDTs limitam o escopo objetivo de aplicação do art. 24 MC OCDE em “Impostos cobertos pela Convenção”, em cujo caso o escopo coincide com o definido no art. 2 (CDT Canadá, art. 24.5, Chile, art. 23,5; Vietnã, art. 24,7; Malásia, art. 24,5). Outros CDTs (Áustria, art. 25; Índia, art. 26; Irlanda, art. 24; Nova Zelândia, art. 22) não incluem um preceito análogo ao art. 24.6 MC OCDE, então o efeito Será o mesmo da suposição anterior. - O CDT com a Alemanha 1966, art. 24,7, foi interpretado pela troca de notas de 14 de Fevereiro de 1968, no sentido de que também cobria certos impostos na Espanha, especificamente emitindo licenças trabalho O mesmo vale para o protocolo anexo ao CDT com a Suíça 1966, par. 4. O CDT com a Polônia 1979, par. V do protocolo exclui do escopo do art. 24 (equivalente ao art. 24 MC OCDE) Taxas polonesas acumuladas em razão da licença de abertura de uma empresa. - Protocolo anexo ao CDT com a Rússia 1998, par. 7, em relação ao art. 24.6, esclarece não se aplica aos direitos aduaneiros.

2. 9 - A NÃO DISCRIMINAÇÃO E AS QUESTÕES INTERPRETATIVAS DOS DIFERENTES MODELOS DE CONVÊNIOS DE DUPLA TRIBUTAÇÃO

Há dois tipos fundamentais de interpretação: a interpretação autêntica ou normativa – aquela em que a norma interpretadora nasce do próprio sujeito que ditou a norma interpretada - e a interpretação aplicativa - aquela que não dá origem a uma norma interpretadora, senão que se produz na fase da aplicação da regra de direito pelos órgãos administrativos ou judiciais, a quem incumbe esta tarefa conforme o ordenamento jurídico de cada país. A interpretação aplicativa não se fixa em disposições gerais ou de interpretação, senão que se produz ao aplicar a situações jurídicas concretas e individualizadas a regra objetiva de Direito. Trata-se de uma interpretação que se deve realizar dia a dia pelos órgãos administrativos e judiciais, ao conhecer e resolver os assuntos próprios da sua competência. Essa colocação com relação à interpretação é feita com ciência por Sáinz de Bujanda²⁸⁶.

No primeiro capítulo, tratou-se da não discriminação como o desdobramento do princípio da igualdade. Nos itens anteriores, esse princípio foi desenvolvido, destacando-se a não discriminação na norma e ante a norma. Dirigiu-se ele aos órgãos encarregados de ditar as normas gerais, que enumeram as discriminações proibidas, estabelecendo um grau de igualdade material do sistema.

O sentido global das normas e das disposições dos modelos assinaladas é, evitar a discriminação prejudicial. Torna-se, então necessário estudar, por um lado, os motivos gerais que possam justificar políticas econômicas discriminatórias com fins protetores, e por outro

²⁸⁶ Ver AA VV, NEVES, A. Castanheira, *A crise actual da filosofia do direito no contexto da crise global da filosofia*. Tópico para a possibilidade de uma reflexiva reabilitação, Coimbra, Universidade de Coimbra, Coimbra Editora, 2003. CASTANHEIRA NEVES, A. *Curso de introdução do estudo do*; BRONZE, Fernando José, *Lições de Introdução ao Direito*, Coimbra Editora, Coimbra, 2006, p. 33 ss; OLIVEIRA ASCENÇÃO, *O Direito. Introdução e Teoria Geral*, 11.ª ed., Coimbra, Almedina, 2001; OTERO, Paulo, *Lições de Introdução ao Estudo do Direito*, I vol., 1.º e 2.º tomos, Lisboa, Ed. PF-AR, 1999; REALE, Miguel, *Lições Preliminares de Direito*, S. Paulo, Saraiva, 1995. REALE, Miguel, *Filosofia do direito*, Editora Saraiva, São Paulo, 13.ª ed., 1990; REBELO DE SOUZA, Marcelo, *Introdução ao Estudo do Direito*, Lisboa, Publicações Europa-América, 1991; REIS MARQUES, Mário, *Grandes linhas de evolução do pensamento e da Filosofia Jurídicas*, in “Instituições do Direito”, vol. I, Almedina, Coimbra, 1998; SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. “Reflexiones sobre un sistema de Derecho tributario español”, in *Hacienda y Derecho*, III, Madrid, 1963.

lado, os motivos que possam justificar situações discriminatórias individuais para as quais não possa ser invocada a proteção da regra da não discriminação concreta²⁸⁷.

Pelo aduzido acima, mobilizam-se distintos critérios hermenêuticos que se aplicam sobre as mesmas questões, e se relacionam entre si. Mais a hermenêutica mantém-se independente do instrumento jurídico (lei, contrato/convênio, Constituição, Tratado), bem como do que decidem os criadores do direito (no caso dos Convênios de Dupla Tributação, os Estados soberanos e, indiretamente, as organizações internacionais).

O papel da interpretação não impede que se afirme que é desejável uma maior precisão e rigor dos textos dos Modelos, por exemplo, poderá ser um avanço significativo se passar a expressar, no texto do modelo, que a aplicação se estende às taxas e exações parafiscais. Isso contribuirá para a segurança jurídica e justiça, com o que será maior a garantia da não discriminação fiscal para o contribuinte.

Sublinha-se desde já que a interpretação da não discriminação dos Convênios de Dupla Tributação, em particular, constitui uma tarefa essencialmente jurídica, e não política, contra o que geralmente pretendem alguns Estados. Nessa ordem, a função interpretativa corresponde a um trabalho cada vez maior, teoricamente, dos doutrinadores, juristas e, praticamente, no caso das lides, dos Ministérios de Assuntos Exteriores. A prática internacional demonstra que é extraordinariamente grande o número de controvérsias internacionais com raiz na divergência interpretativa. Para eliminar ou mitigar a dupla tributação, a interpretação nunca poderá ser unilateral, pois os efeitos nocivos invalidam as pretensões das partes negociadoras do convênio²⁸⁸.

Portanto, há que evitar o uso da racionalidade estratégica, pois esta tem como conseqüência, um pragmatismo que nem sempre contribui para a não discriminação do contribuinte, e existe em contradição com a tradicional dogmática jurídica, que pensa em relação ao passado, às normas. A orientação pelas conseqüências pensa em relação ao futuro, e

²⁸⁷ ADONNINO, PIETRO, “Non discrimination rules in international taxation”. en Cahier de droit fiscal international, IFA, vol, 78B, Deventer, 1993, p. 250.

²⁸⁸ Tomando como ponto de partida os pressupostos citados, se entende que a interpretação uniforme dos Convênios para evitar a Dupla Tributação por parte dos Estados parece necessária para evitar os nocivos efeitos de uma interpretação unilateral. Fazemos aqui uma alusão à Filosofia do Direito com o racionalismo pragmático. Racionalidade tecnológico-finalista (Zweckrationalität) e o direito no ponto de vista de alguns filósofos como na concepção tecnológica de Hans Alber (ALBERT. *Critical Rationalism*. p. 17, ob cit.): ciência jurídica como tecnologia para a obtenção de fins determinados de conformação de uma ordem social na busca por uma ordem adequada.

com isso, põe em risco a própria dogmática jurídica, constituindo uma ameaça à segurança jurídica. Essa crítica é feita especialmente em razão da explanação técnica feita pelo modelo dos EUA, que vem a negar ou ignorar a necessidade da justiça comutativa que o contrato na sua gênese anseia na própria comutatividade de relações.

Com Ronald Dworkin²⁸⁹, pode afirmar-se que a interpretação deve conter coerência e integridade. E com Castanheira Neves²⁹⁰, recorde-se que são, determinados “heurísticamente os ‘fins’ e as ‘idéias regulativas’ que a sociedade se proporia e que lhe constituiriam a sua concepção ou o seu plano de sociedade (seu programa político)”. O mais importante é que esses grandes mestres dêem subsídios para que - a partir de uma ordem adequada com um programa político, com vistas para o bem comum, como se sugere mundialmente - se estabeleça uma jurisdicionalidade para que conquistas venham contribuir para uma sociedade global mais igualitária e inclusiva.

Segundo, Fabrizio Amatucci²⁹¹, “o método interpretativo das normas que proíbem a discriminação se informa geralmente pelo critério da moderação e da razoabilidade”, Por isto, e porque há que ter em os limites insuperáveis dos textos, estes não podem, estender-se a situações discriminatórias diferentes das previstas explicitamente pela norma internacional²⁹². Esta limitação exclui a aplicação analógica da proibição imposta pelo artigo 24º, que regula as relações entre os Estados contratantes e é inerente unicamente aos contribuintes pertencentes aos Estados contratantes. A norma, baseada sobre o princípio da reciprocidade, reconhece, portanto, um direito dos contribuintes, que se encontram nas situações discriminatórias previstas no acordo estipulado pelos Estados contratantes, e não é suscetível de aplicação por analogia aos demais contribuintes.

²⁸⁹ DWORKIN, Ronald, *A Matter of Principle*, Oxford, Clarendon Press, 1986, p. 150.

²⁹⁰ NEVES, A. Castanheira, *Metodologia Jurídica*, p. 12, sobre o estudo das racionalidades como resposta às questões do “por-quê” e o “para-quê” do direito; as condições de emergência do direito enquanto direito (porque o direito ao invés do não direito?), e as diferentes funções prático-históricas que o direito foi e será convocado a cumprir.

²⁹¹ AMATUCCI, Fabrizio, obra coordenada por UCKMAR, Victor. *Curso de Derecho Tributario Internacional*. Bogotá – Colombia, Editora Temis S.A, 2003, p. 137.

²⁹²Veja também, neste sentido, ADONNINO, P., “Non discrimination rules in international taxation”. en Cahier de droit fiscal international, IFA, Vol., 78B, Deventer, 1993, p.36.

Temos na exposição que antecede, pressuposto a aplicação da hermenêutica geral aos Modelos – que vem a redundar em disposições contratuais²⁹³. Ora, há que ter freqüente a estrutura híbrida que apresenta o tratado internacional, com seu duplo aspecto convencional e ao mesmo tempo como fonte de norma jurídica, se traduz na exigência de um duplo tratamento interpretativo, que responde tanto como processo genérico do tratado, como também como negócio consensual, com a sua função e eficácia de lei reguladora de relações internacionais.

Este tipo de convênio foi definido *por Tixier, Gest e Kerogues* como “um poente construído entre dois sistemas fiscais”²⁹⁴. Assim, a aplicabilidade da hermenêutica em matéria contratual ou privada aos tratados internacionais, mas depende de previsão específica de regras hermenêuticas - como na Convenção de Viena - que são destinadas a se projetar sobre os acordos internacionais.

Importante considerar, pois, o papel da Convenção de Viena²⁹⁵ com relação à atribuição de valor jurídico universal das regras interpretativas dos convênios. Essas são

²⁹³ RIBES, Aurora Ribes, *Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*, Madrid, ER. Editoriales de Derecho Reunidas S.A., 2003, p. 366 ss.

²⁹⁴ TIXIER, G., Gest, G. e KEROGUES. J. *Droit Fiscal Internacional*,. 2ª edição, Paris, Librairies Techniques, 1979, p. 157.

²⁹⁵ <https://saudeglobaldotorg1.files.wordpress.com/2016/07/portugal-declaracao-sobre-a-cv-69.pdf>; Artigo 31.º Regra geral de interpretação 1 - Um tratado deve ser interpretado de boa fé, de acordo com o sentido comum a atribuir aos termos do tratado no seu contexto e à luz dos respectivos objeto e fim. 2 - Para efeitos de interpretação de um tratado, o contexto compreende, além do texto, preâmbulo e anexos incluídos: a) Qualquer acordo relativo ao tratado e que tenha sido celebrado entre todas as Partes quando da conclusão do tratado; b) Qualquer instrumento estabelecido por uma ou mais Partes quando da conclusão do tratado e aceite pelas outras Partes como instrumento relativo ao tratado. 3 - Ter-se-á em consideração, simultaneamente com o contexto: a) Todo o acordo posterior entre as Partes sobre a interpretação do tratado ou a aplicação das suas disposições; b) Toda a prática seguida posteriormente na aplicação do tratado pela qual se estabeleça o acordo das Partes sobre a interpretação do tratado; c) Toda a norma pertinente de direito internacional aplicável às relações entre as Partes. 4 - Um termo será entendido num sentido particular se estiver estabelecido que tal foi a intenção das Partes. Artigo 32.º Meios complementares de interpretação Pode-se recorrer a meios complementares de interpretação, designadamente aos trabalhos preparatórios e às circunstâncias em que foi concluído o tratado, com vista a confirmar o sentido resultante da aplicação do artigo 31.º, ou a determinar o sentido quando a interpretação dada em conformidade com o artigo 31.º: a) Deixar o sentido ambíguo ou obscuro; ou b) Conduzir a um resultado manifestamente absurdo ou incoerente. Artigo 33.º Interpretação de tratados autenticados em duas ou mais línguas 1 - Quando um tratado for autenticado em duas ou mais línguas, o seu texto faz fé em cada uma dessas línguas, salvo se o tratado dispuser ou as Partes acordarem que, em caso de divergência, prevalecerá um determinado texto. 2 - Uma versão do tratado numa língua diferente daquelas em que o texto foi autenticado só será considerada como texto autêntico se o tratado o previr ou as Partes o tiverem acordado. 3 - Presume-se que os termos de um tratado têm o mesmo sentido nos diversos textos autênticos. 4 - Salvo o caso em que um determinado texto prevalece, nos termos do n.º 1, quando a comparação dos textos autênticos evidencie uma diferença de sentido que a aplicação dos artigos 31.º e 32.º não permita superar, adotar-se-á o sentido que melhor concilie esses textos, tendo em conta o objeto e o fim do tratado; último acesso em 21 de março de 2020.

qualificadas pelos Tribunais Arbitrais como regras de direito internacional de justiça. O Tribunal Internacional de Justiça (TIJ) aplica critérios análogos aos reconhecidos pela Convenção de Viena. E também os Estados contratantes se comprometem a que seus órgãos apliquem os princípios internacionais de interpretação codificados na Convenção de Viena. No entanto, os múltiplos Convênios de Dupla Tributação só estão sujeitos a essas regras se subscritos antes de 27 de Janeiro de 1980 – data que entram em vigor a Convenção de Viena²⁹⁶.

Em questão estão os mandamentos hermenêuticos dos artigos 31º a 33º da mesma Convenção. Estas distorções estabelecem a partir de uma classificação tripartida como que três parâmetros fundamentais que presidem à função hermenêutica nesse âmbito. O primeiro é o texto do tratado, como explicitação autêntica do consenso dos Estados-partes - elemento intrínseco e de caráter objetivo; o segundo é a intenção das partes contratantes - fator subjetivo e exterior do tratado; o terceiro é a noção do objeto e fim do tratado, isso é, a *ratio legis* da disposição convencional. A convenção de Viena tem assim presente o objeto e o fim a que se destina o Tratado na ordem de interpretação, o que caracteriza um dos princípios da atividade hermenêutica, que é a interpretação teleológica ou finalista.

Alem desses três meios de interpretação, existem os elementos complementares do artigo 32º dessa Convenção: os trabalhos preparatórios do tratado e as circunstâncias de sua celebração. a) impossibilitar ambigüidades e b) conduzir a um resultado razoável. O recurso a estes elementos faz-se com vista ao artigo 33º da Convenção de Viena, e sempre para evitar futuros conflitos hermenêuticos, propõe que o tratado seja autenticado em dois ou mais idiomas. O texto terá igualmente fé pública em cada idioma, e desse dispositivo decorre um princípio da igualdade, (ou da autoridade), equivalente dos textos autênticos.

Deve observar-se, não obstante, com Rupérez²⁹⁷, que com disposições mencionadas não esgotam o arsenal interpretativo de efeito, existem elementos hermenêuticos não contemplados na Convenção de Viena - por exemplo, a interpretação restritiva, o princípio da concordância da decisão, o princípio da reciprocidade, o princípio da atualização, a analogia e interpretação conforme a equidade.

²⁹⁶ SANTA BÁRBARA RUPÉREZ, Jesús. *La no discriminación Fiscal*. Madrid, Ed. Edersa, 2001, p. 137

²⁹⁷Id., *Ibidem*.

A interpretação da não discriminação nos CDT's, na União Européia, tem-se baseado na jurisprudência do TJCE. Por interpretação – segundo o Advogado-geral Roemer – “entende-se a definição do sentido de uma disposição quando esse sentido e o objeto da norma não resultam claramente do seu texto”. Trata-se, no entanto, de uma perspectiva pouco rigorosa: com Castanheira Neves²⁹⁸, deve reter-se que “a interpretação existe sempre, seja a lei clara, ou não”. Da jurisprudência do Tribunal decorre, aliás, que a interpretação tem também a ver: - com a determinação dos critérios e dos efeitos da aplicabilidade direta das disposições do Direito Comunitário; - com a afirmação da primazia do Direito Comunitário e das suas implicações; - com a proclamação do princípio da autonomia do Direito Comunitário; - com a determinação da forma de preenchimento de lacunas do Direito Comunitário; - com a determinação dos efeitos dos atos adotados pelas Instituições da Comunidade e, especificamente, com a resolução da questão de saber se esses atos podem ser invocados contra certas categorias de pessoas (resulta do próprio Tratado da União Européia, que “o Tribunal de Justiça é competente para determinar, a título prejudicial, as categorias de sujeitos de direito contra os quais podem ser invocadas as disposições de uma Diretiva”, cabendo às jurisdições nacionais decidir se alguma das partes - no litígio que lhes caiba resolver - pertence a uma das categorias assim definidas). No exercício da sua competência interpretativa, o TJCE orienta-se por duas espécies de considerações: fornecer ao juiz nacional uma resposta útil para a solução do diferendo que lhe está submetido e não ultrapassar os limites da sua própria competência.

A função/competência do TJCE restringe-se a concluir por enunciar um princípio comunitário abstrato, de que o juiz nacional fará a aplicação que entender ao caso concreto: ao Tribunal Comunitário não é lícito, como vimos, tentar resolver o diferendo *sub judice*, cabendo-lhe, apenas, proclamar o direito²⁹⁹. É neste âmbito que se coloca a sua atividade interpretativa.

Fausto de Quadros³⁰⁰, das técnicas de interpretação utilizadas pelo TJCE, considera que os Tratados institutivos das Comunidades Européias criaram uma ordem jurídica nova, autônoma e específica que se encontra em concorrência com as ordens jurídicas nacionais – o

²⁹⁸ NEVES, A. Castanheira, *O Direito hoje e com que sentido?*, Lisboa, Instituto Piaget, 2002, p. 37.

²⁹⁹ CAMPOS, João Mota de, *Manual de Direito Comunitário*, 3^a ed. Lisboa, Fundação Gulbenkian, 2002, p. 254.

³⁰⁰ QUADROS, Fausto de. *Contencioso Comunitário*. Coimbra, Ed. Almedina, 2002, p. 34 ss.

que obrigou o TJCE a privilegiar alguns métodos de interpretação em detrimento de outros. Assim, o TJCE parte do texto do Tratado, aí se incluindo o elemento literal *stricto sensu*, o gramatical, o lógico e o sistemático. Deparando-se com dificuldades, o Tribunal socorre-se de outros métodos de interpretação: funcionais, sobretudo, ou teleológicos³⁰¹ - e o Direito Comunitário deve ser interpretado e aplicado uniformemente em todos os Estados-membros, pelo que não se compadece com interpretações divergentes.

O TJCE utiliza com frequência o elemento sistemático da interpretação, apelando ao contexto em que as disposições se inserem, chegando a abranger o próprio sistema geral de direito comunitário – isto é, quando interpreta um Tratado institutivo de uma Comunidade, recorre muitas vezes à comparação com as disposições de outros Tratados sobre a mesma matéria. O caráter dinâmico, evolutivo e progressivo das Comunidades levou o TJCE a dar uma especial relevância à interpretação teleológica e à regra do efeito útil³⁰² e do efeito necessário.

O TJCE utiliza o método objetivista da interpretação e a interpretação extensiva, embora aceite que as exceções e as derrogações das normas comunitárias devam ser vistas restritivamente³⁰³.

Importa concluir. Já se analisou a importância e o papel das disposições em matéria de não discriminação; e é pela sua aplicação, com a irrecusável dimensão interpretativa, que a não discriminação é concretizada e desenvolvida. Mas estas dimensões, não especificamente jurídicas, concorrem neste plano: o contribuinte deve ter a garantia prática de que terá um juiz *expert* no assunto para julgar a sua lide de maneira a estar preparado para garantir um direito estabelecido, e quando um contribuinte, em consequência, se vê prejudicado, ele tem que ter como garantia um sistema que lhe dê acesso direto às definições supranacionais, ultrapassando o *deficit* do seu direito nacional. Equaciona-se aqui um conjunto de mecanismos, questionando-se qual a relação que o contribuinte tem com a Comunidade, com os seus órgãos encarregados de aplicar as normas gerais, que é o mesmo que dizer os órgãos judiciais, com o funcionamento imparcial da justiça, evitando-se a arbitrariedade, ou, no caso do

³⁰¹ Sentença do TJCE no caso *Bouchereau*, proc. 30/77, de 27/10/77, Rec. 1977, p. 1999; caso *Mario Nijs*, proc. 158/90, de 13/12/91, col. 1991, p. 2035ss.

³⁰² Sentença do TJCE no caso *Simmenthal*, proc. 106/77, de 9/3/78, Rec. 1978, e são inúmeros os acórdãos em que o TJCE aplica esses métodos de interpretação.

³⁰³ Vide, Sentença do TJCE no caso *Pain d'épice*, ob. cit.; e STJCE no caso *Rutili*, proc. 36/75, de 28/10/75.

Mercosul, com o tribunal *ad hoc*, para lá da relação tributária geral que ele estabelece com o Estado Nacional. Por fim, o cerne da questão não se limita ainda à técnicas apontadas, porquanto, para além da técnica propriamente da resolução de conflitos hermenêuticos nos convênios para evitar a dupla tributação internacional, ou fora deles, existe a questão política que demandará alguns esforços para ser superada. Só então teremos a efetiva garantia da não discriminação do contribuinte³⁰⁴.

Os Comentários como instrumentos de interpretação dos tratados de dupla tributação e na resolução de conflitos, se consideram razoável e mesmo até exigível classificar os Comentários à MC OCDE, não só como um elemento de valia na interpretação dos tratados de dupla tributação celebrados à luz deste Modelo, como também e principalmente, vinculantes para os Estados que os celebram, na medida em que não forem formuladas, em relação a eles, quaisquer observações à sua forma de interpretação daquela norma convencional. Assim, se o texto da disposição do tratado segue fielmente o texto da disposição paralela do Modelo, deverá seguir, na sua interpretação, desde que ausentes quaisquer reservas ou observações que estipulem em sentido contrário, a MC OCDE e naturalmente os seus Comentários. Tendo como base o princípio da boa-fé, entendemos ainda que, além do argumento acima, a Administração Fiscal está diretamente vinculada às informações que presta, pois a afirmação solene feita no contexto de uma organização internacional, que se destina a ser publicada e a ser utilizada pelos possíveis interessados, causando nestes uma legítima confiança da posição das respectivas administrações e da forma como irão atuar relativamente a uma determinada. Desta forma, se a administração fiscal não formular quaisquer observações quanto à forma de interpretação dada pelos comentários da MC OCDE estará também desta forma, obviamente, em respeito do princípio da boa fé, e, em respeito ainda à proteção de expectativas de direito, do princípio da justiça, da razoabilidade e da honestidade, seguindo valores de retidão, lealdade e constância, presentes na comunidade internacional, vinculada àqueles. Também os

³⁰⁴ Sobre o tema “Não discriminação fiscal internacional e convênios de dupla tributação” ver ainda *Cahiers de Droit Fiscal Internaciona,l*, volume LXXVIII a), esp. p. 101 ss, *Interpretación de los convénios de doble imposición*, *Diritto e Pratica Tributária Internazionale*, suplemento al fascicolo 4/2004 di *Diritto e Pratica Tributária*, p. 450 ss., e CUEVAS FIGUEROA, Pedro, La imposición de la renta de las empresas ante la integración económica en la unión europea y en américa latina, in *Revista Euroamericana de Estudios Tributários*, nº 1/Jan 1999, p. 65 ss. Veja, também, sobre o GATT em *WTO, GATT, Tax Treaties and Internacional Taxation: The effects of their interactions and the possibilities of conflict* in *Diritto e Pratica Tributária Internazionale*, cit., p. 457 ss.

Tribunais ficarão vinculados (apesar de que de forma indireta, por não estarem em causa normas jurídicas) aos comentários da MC OCDE, na medida em que um dos objetivos a prosseguir por estes é também o de garantir que as relações jurídico-tributárias se pautem pelos princípios de boa-fé. A interpretação por parte das administrações nacionais ou por juízes nacionais do disposto nos tratados bilaterais que foram tomados a partir do projeto da OCDE, não poderá deixar de ser vinculada pelos seus Comentários, pois só assim se conseguirá a homogeneidade na interpretação e só desta forma também será respeitado o princípio da boa-fé que deverá pautar a atuação dos Estados no que concerne à interpretação dos tratados, tal como consta do parágrafo 1º do art. 31º da CVDT³⁰⁵. Somente com base neste entendimento se poderá chegar a um corpo de conceitos e expressões comuns respeitando o caráter de consenso da interpretação e a sua homogeneidade, levando a evitar inúmeros conflitos originados pelos diferentes significados inerentes a cada um dos conceitos existentes nos tratados, interpretando-se aquele conceito ou expressão, de uma única forma, segundo os Comentários que a estes dirão respeito. Convém, no entanto lembrar que os Comentários, uma vez relevarem diretamente na interpretação dos tratados de dupla tributação, levará à exigência da interpretação de um tratado de dupla tributação baseado na MC OCDE, apenas à luz dos Comentários vigentes à data da sua celebração por serem estes que as partes contratantes tiveram presentes ao celebrarem tal tratado e não quaisquer outros publicados posteriormente à sua celebração.

RESUMO CONCLUSIVO

A interpretação os principais Modelos de Convênio/Convenção para evitar a Dupla Tributação, em especial no tocante à Não Discriminação do Contribuinte, seja no MC OCDE, seja no Modelo da Organização das Nações Unidas, seja no “U.S. Model” dos Estados Unidos da América, seja no Modelo do Pacto Andino, ou até mesmo no Modelo brasileiro, em tudo

³⁰⁵ http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d7030.htm; Promulga a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, concluída em 23 de maio de 1969, com reserva aos Artigos 25 e 66; último acesso 21 de março de 2020.

devem obedecer a aplicação da Convenção de Viena - CVDT³⁰⁶, em especial a Regra Geral de Interpretação.

A Interpretação deve obedecer também ao princípio da boa-fé, assim como, o princípio do “sentido comum” nos termos do tratado internacional, sem perder de vista o “objeto fim” e o “contexto”, em caso de necessidade, os meios complementares de interpretação, sempre com a preocupação da necessidade da interpretação constar em duas ou mais línguas.

Segundo as recomendações em especial para os MC OCDE as regras gerais de Interpretação, deve-se ainda se ter em conta a interpretação dinâmica e estática. Tendo em vista que alguns países adotaram a teoria monista e outros a dualista, que implica em considerar eventuais comentários mais recentes após a internalização dos tratados ou não.

Pode-se ainda observar a necessidade da questão do reenvio para o direito interno quando o contexto estipular, na interpretação de um termo ou expressão que tenha um significado próprio atribuído no direito interno do Estado contratante.

A pesquisa se conduz à análise dos modelos de convênio para evitar a dupla tributação, como instrumentos para verificação dos pressupostos da não discriminação fiscal, e conclui que, dentre os modelos estudados, o eleito MC OCDE é o mais amplo e plausível, também em relação à proibição da discriminação fiscal, sendo também pela grande maioria dos países do mundo. O que se observa, porém, é que nem todos os países celebram o convênio com a referida cláusula de não discriminação. Alguns, poucos, países, ao celebrarem o CDT, rejeitam a cláusula de não discriminação e o fazem por motivos dos mais diversos: por se estabelecer formalmente uma política discriminatória, como ocorre nos países árabes; mas também até por considerá-las inúteis, como é o caso da França e outros países da mesma língua. Há outros países, ainda, que celebram o convênio com a cláusula em tela, mas com alcance limitado.

Esta também é uma questão de interpretação nesses casos, deixa de vigorar um ou outro apartado da cláusula de não discriminação. Nos países que aceitam os pressupostos da cláusula de não discriminação, na celebração do acordo, ela passa a vigorar cumpridas as formalidades. E não vêm a colidir com as medidas do Estado contra a fuga de dinheiro dos cofres públicos. Se, porém, algum desses mecanismos, seja uma lei anti-elisão, seja uma lei

³⁰⁶ CVDT – artigos 31, 32, e 33.

anti-abuso, vier a ser discriminatório, contrariando os pressupostos de não discriminação, este deve prevalecer sobre a norma interna normalmente restritiva.

Nos países da América, todos os Estados, ao celebrarem o CDT, o fazem com a cláusula de não discriminação. Isso, porém, não implica necessariamente essa tutela. O que se constata é que as diferenças são muito grandes e de natureza distinta. Temos de um lado os Estados Unidos (país rico) e, de outro, países pobres e/ou muito pobres, os quais a ONU classifica restritivamente como países desenvolvidos e em vias de desenvolvimento. Essa diferença levou alguns países a se reunirem para elaborarem um modelo próprio de CDT. Foi o caso do Grupo Andino, que elaborou seu próprio modelo, caracterizado pelo princípio da fonte, sem exceção, e por outros procedimentos com relação ao capital estrangeiro. Concluiu-se que a experiência serviu para mitigar, de alguma forma, uma discriminação de outra dimensão num plano ainda mais amplo. Mas, hoje, se percebe uma flexibilização maior, na interpretação, tanto é que os países sul-americanos estão aderindo ao MC OCDE, mesmo com a existência do Modelo da ONU, que também é referência em termos de adequar-se aos países em vias de desenvolvimento. Verifica-se que os Estados Unidos em seu modelo próprio - por razões claramente identificáveis pelas suas próprias características - que inclui a chamada “*salving clause*”, ou seja, a ausência da tributação do Estado na fonte, e a “*Technical Explanation*” que, quanto à forma, se parece com os comentários do MC OCDE, mas, em termos de conteúdo, é caracterizado pela unilateralidade. Ou seja, uma interpretação própria e bastante peculiar.

Essas considerações serviram de base para se conhecer cada um dos apartados do artigo 24º, sendo que o primeiro trata da proibição da discriminação em função da nacionalidade, e proibindo a discriminação de nacionais do outro Estado contratante. No apartado 2 do artigo 24º do MC OCDE, encontra-se a proibição da discriminação do apátrida residente no Estado contratante com relação aos nacionais, com o particular respeito à residência; não dá, porém, o conceito de apátrida, o que permite uma discussão aberta entre os doutrinadores e, por vezes, vem a excluir o apátrida residente de outro Estado. Conclui-se que seria um importante aperfeiçoamento do conceito do apátrida no Modelo em tela - assim como uma harmonização normativa com relação ao conceito de residência entre os Estados. No apartado 3 do artigo 24º do MC OCDE a não discriminação do estabelecimento permanente vem a proteger os residentes de um Estado contratante que tenham estabelecimento

permanente em outro Estado contratante, para que esses não sejam gravados de forma menos favorável que os nacionais. No entanto, as empresas controladas por uma entidade não residente ficam de fora dessa proteção, além de também não serem consideradas as amortizações, reservas ou provisões que se aplicam às empresas residentes, assim como os dividendos.

No apartado 4 do artigo 24º do MC OCDE trata-se da dedução dos pagamentos por empresa não residente, a residente, ou seja, entende-se evitar discriminação dos não residentes na dedução de taxas, juros e demais gastos. Note-se, porém, que quando se trata de empresa não residente que está sujeita no seu Estado a arrecadação na fonte, estas ficam prejudicadas, caracterizando uma discriminação horizontal, que se produz entre vários não residentes – justificar-se-ia um tratamento diferente, uma vez que na maioria das vezes é possível uma compensação pela diferença entre as deduções feitas na fonte.

O apartado 5 do artigo 24º do MC OCDE previa não discriminação das empresas participadas e controladas por não residentes de outro Estado contratante. Discute-se se a sociedade holding e a sociedade de pessoas são abrangidas pela disposição – e, segundo alguns autores, a disposição carece de uma interpretação da expressão empresas participadas e controladas para que se estender a elas. Evidencia-se, em todo o caso, um prejuízo à livre circulação de capital. Conclui-se que seria adequada uma alteração que sem margem para dúvidas incluísse estas sociedades.

O apartado 6 do artigo 24º do MC OCDE, esta o âmbito das disposições do artigo 24º estendendo-as a todos os tipos de tributos, diretos e indiretos. Só através de interpretação devemos entender que se estende a todas as exações, suportadas pelas empresas participadas e controladas. A conclusão é que melhoraria significativamente se passasse a ser expreso no texto do modelo que a aplicação se estende às taxas e exações parafiscais, contribuindo para a segurança jurídica, e justiça – e para uma mais ampla garantia da não discriminação fiscal para o contribuinte.

Ao abordar-se por fim, o problema da interpretação das cláusulas da não discriminação. Visto que toda a disposição carece de interpretação, e quais os elementos a mobilizar nesta, assentou-se nos limites dela no que concerne ao direito a não discriminação. No entanto, ele tem um papel auxiliar na evolução do MC OCDE, apontando as imperfeições e lacunas. Convém ressaltar que o CDT é fonte de direito, assim como os tratados, com a estrutura

híbrida que apresenta o tratado internacional, com seu duplo aspecto convencional e, ao mesmo tempo, como fonte de norma jurídica. Por outro lado o convênio é construído entre dois sistemas fiscais. Constatou-se, neste quadro, a importância da Convenção de Viena, que é destinada a se projetar sobre os acordos internacionais, com atribuição de valor jurídico universal às regras interpretativas. E os órgãos dos Estados contratantes aplicam os princípios internacionais de interpretação codificados na Convenção de Viena com intensidade. O TJCE tem um papel diferente, mas não menos relevante, que privilegia o método objetivista da interpretação e a interpretação extensiva, embora aceite que as exceções e as derrogações das normas comunitárias devam ser interpretadas restritivamente. Efetivamente, desenvolve o direito da não discriminação fiscal indireta, com fundamento nos tratados, que são fonte de direito, e caminha para a criação do direito da não discriminação fiscal direta no âmbito europeu, com fundamento na interpretação dos tratados, dependendo apenas da vontade política para que se torne uma realidade internacional objetiva.

CAPÍTULO 3 – A NÃO DISCRIMINAÇÃO DO CONTRIBUINTE NA EUROPA E NO MERCOSUL

3. 1- O DIREITO À NÃO DISCRIMINAÇÃO FISCAL NA CONSTRUÇÃO DA UNIÃO EUROPEIA

A cláusula de não-discriminação no artigo 24 para Werner Haslechner³⁰⁷ é norma que contém várias características que o distinguem nitidamente do resto do que geralmente forma o conteúdo central das convenções de dupla tributação, levando um proeminente estudo a observar que “o artigo de não discriminação não tem nenhuma relação óbvia com o resto do tratado”³⁰⁸.

³⁰⁷ Haslechner, Werner. Pistone, Pasquale. E Dennis Weber, Non-Discrimination in Tax Treaties: Selected Issues from a Global Perspective, Editors, Vol. 14, EC and International Tax Law Series, Foreword, 2016, p. 12.

³⁰⁸ Modelo da OCDE Convenção Tributária sobre o Rendimento e sobre o Capital: Comentário (15 de julho de 2014), Modelos IBFD.

Em vez de ser um princípio geral de não-discriminação, o artigo 24 consiste em quatro cláusulas distintas com formulação, estrutura e propósito aparente diferentes, cada uma delas relacionada à prevenção de uma forma específica de discriminação. Tais avaliações não surpreendem considerando as origens muito diferentes dos quatro parágrafos diferentes do artigo 24, com a disposição de não discriminação da nacionalidade do artigo 24 (1) remontando à tradição das relações diplomáticas no século XIX enquanto a disposição de não discriminação do devedor do Artigo 24 (4) só foi introduzida em 1977. No entanto, idiossincrasias históricas dificilmente são uma boa justificativa para manter a disposição em sua forma atual, e assim vários apelos foram feitos para substituir o artigo 24 com um princípio mais coerente ou reinterpretar a disposição em consonância com princípios mais completos de não discriminação, como os que se encontram, por exemplo, nos tratados da UE.

Embora se deva dizer alguma coisa em favor destas sugestões, é, no entanto, aqui submetido que estes apelos são deslocados, se a sua única base é a aparente incoerência do artigo 24. Apesar de deficiências em comparação com uma regra mais íntegra e completa, um elemento-chave das convenções de dupla tributação que complementam as disposições fundamentais relativas à atribuição e limitação dos direitos de tributação.

O principal e mais importante critério de distinção das principais disposições das convenções de dupla tributação está em seu objetivo regulatório: não aborda a questão de qual dos Estados contratantes pode exercer o direito de tributar certas receitas, mas determina a maneira pela qual pode exercer tal direito de acordo com o restante da convenção. Em outras palavras, ele rege o "como" da tributação.

Esta contribuição tentará, em primeiro lugar, lançar alguma luz sobre os princípios que fundamentam e informar a interpretação do artigo 24 em sua totalidade e comentar os esclarecimentos feitos a este respeito pela OCDE. Em segundo lugar, explora o âmbito de aplicação da cláusula de não discriminação de nacionalidade, com um enfoque particular em duas questões distintas, ambas relacionadas com os esclarecimentos feitos pela OCDE,(...). Até certo ponto, as empresas podem confiar na cláusula de não-discriminação de nacionalidade e em como o artigo 24 (1) interage com outras normas de não-discriminação, tanto em tratados fiscais quanto em outras fontes legais.

Não discriminação como regra e princípios de interpretação a finalidade do artigo 24 do MC OCDE é considerado ainda por Werner Haslehner³⁰⁹, que o Comentário da OCDE sobre o Artigo 24 não expressa uma razão abrangente que vincule suas quatro disposições separadas de não discriminação. Em vez disso, explica que o artigo “trata da eliminação da discriminação fiscal em certas circunstâncias precisas... As disposições de não discriminação do Artigo buscam equilibrar a necessidade de prevenir a discriminação injustificada com a necessidade de levar em conta ... as distinções legítimas”³¹⁰.

Da mesma forma, um grupo de importantes estudiosos descreveu o artigo 24 em um artigo seminal como tendo dois objetivos: “prevenir a discriminação de qualquer tipo por um Estado em tributar os nacionais do estado parceiro do tratado” e “prevenir a discriminação por um Estado em relação a residentes do outro estado em três casos ... relacionados a renda de negócios.” Não se pode criticar essa descrição dos objetivos imediatos das quatro cláusulas contidas no artigo 24. Como um mero resumo do conteúdo da provisão, no entanto, é ainda menos útil para se aproximar do significado real da disposição de não-discriminação do que a conclusão comum de que o objetivo de uma convenção de dupla tributação é evitar a dupla tributação. Em contrapartida, já se percebe mais a partir da constatação de que o artigo 24 não se refere à dupla tributação e, portanto, distingue-se distintamente do escopo geral do Modelo da OCDE.

É útil procurar o propósito subjacente que se esconde atrás do objetivo imediato de “prevenir a discriminação”. A questão então deve ser por que a discriminação deve ser proibida nas circunstâncias específicas descritas no artigo 24. Na União Europeia não existe uma política fiscal autônoma. Não obstante, é grande a importância da fiscalidade no contexto europeu. O preceito genérico da não discriminação na União Europeia vem de uma necessidade imposta pelos próprios objetivos perseguidos. Por isto, a não discriminação do contribuinte na Europa é proclamados pelos princípios e Tratados Comunitários. Já vimos esta problemática, em geral: nesta sede, cabe evidentemente destacar, como momento particularmente significativo, a instituição da União Europeia.

³⁰⁹ Haslehner, Werner. Pistone, Pasquale. E Dennis Weber, *Non-Discrimination in Tax Treaties: Selected Issues from a Global Perspective*, Editors, Vol. 14, EC and International Tax Law Series, Foreword, 2016, p. 12.

³¹⁰ Para. 1 Comentário da OCDE sobre o Artigo 24 Modelo da OCDE.7.Avery Jones et al, *O Artigo de Não Discriminação nos Tratados Fiscais*, 31 Eur. Taxn. (1991), p. 310 (311). Veja mais em: Vogel sobre convenções de dupla tributação (2015), p. 658 (parágrafo 47).

Na leitura de Francisco Alfredo García Prats³¹¹, o aumento do número de acordos de dupla tributação e a crescente importância dos acordos assinados com os países em desenvolvimento nos convida a considerar a influência que as convenções modelo elaboradas pela OCDE e pela ONU exercem sobre essas convenções, bem como seus princípios reitores e suas diversas funções.

O autor considera as diferenças entre os dois modelos e especifica algumas questões terminológicas e principais, a fim de orientar corretamente o debate sobre os critérios de interpretação das convenções de dupla tributação e o papel que os modelos de convenção desempenham. E termina analisando os desafios mais importantes que as organizações internacionais devem enfrentar na preparação dos Acordos Modelo.

Na realidade histórica depois de 1945, pode-se então falar da gênese de um processo de reorganização europeu³¹² – quando Winston Churchill, revivendo um projeto do século XVIII, declarava: “devemos construir uma espécie de Estados Unidos da Europa.” É nesse contexto que ocorre a Declaração de Schumann, propondo a questão comum dos materiais bélicos entre a França e a Alemanha – o que vai inspirar aos líderes europeus o “engenho e a arte” da construção europeia³¹³. O primeiro passo foi, para a gestão comum dessa área específica, a criação da Comunidade Europeia do Carvão e do Aço (CECA). Os membros representativos de cada Estado assinaram o tratado da CECA, que detinha um caráter não só

³¹¹ García Prats, Francisco Alfredo, Reflexiones en torno al establecimiento permanente ante la actualización del modelo de convenio de la Organización de Naciones Unidas, Revista iberoamericana de derecho tributario, N° 1, 1996, págs. 57-106. Ver também: García Prats, Francisco Alfredo, Asscher, o la expansión del principio comunitario de no discriminación en materia tributaria, Civitas. Revista española de derecho financiero, N° 94, 1997, págs. 215-236; García Prats, Francisco Alfredo, Convenios de doble imposición, establecimientos permanentes y derecho comunitario (Consideraciones en torno a los casos Royal Bank of Scotland y Saint Gobain), Civitas. Revista española de derecho financiero, N° 191, 2000, págs. 9-54; García Prats, Francisco Alfredo, La jurisprudencia del TJCE y el artículo 33 de la Ley del Impuesto de la Renta de no Residentes (De la asunción del principio de capacidad económica como principio del ordenamiento comunitario), Civitas. Revista española de derecho financiero, N° 117, 2003, págs. 61-113; García Prats, Francisco Alfredo, Los Modelos de Convenio, sus principios rectores y su incidencia sobre los Convenios de doble imposición, Crónica Tributaria, N° 133, 2009, págs. 101-124.

³¹² AMARAL, Francisco do. Recolha de um escrito. in *Revista Temas de Integração*, 1° volume, 1° semestre de 1996.

³¹³ COSTA, J. M. Cardoso da. *A evolução constitucional no quadro da Constituição da República de 1976*. Coimbra, BFD, vol. LXX, 1994, pp. 397-405 e AAVV. É muita a doutrina que percorre a evolução histórica e política da Europa. Cf. Alguma bibliografia, como: CUNHA, P. Pitta e, *Integração Europeia – estudos de economia, política e direito comunitários*, Lisboa, INCM, 1993, pp. 9-58; MASCHET, Jean-Claude. *A União Política da Europa*. Lisboa, Bertrand, 1975; VALLÉE, Charles. *O Direito das Comunidades Europeia*. Lisboa, Editorial Notícias, s.d.; FERNANDES, Antonio José, *A Comunidade Europeia – Estrutura e funcionamento – Objectivos e actividades*, Lisboa, Editorial Presença, 1992; CAMPOS, J. Mota de. *Manual de Direito Comunitário*. Lisboa, Ed. Fundação Gulbenkian, 2002, p. 19-54.

intergovernamental, como também supranacional, e possuía algum poder constituinte derivado (artigo 95º, parágrafo terceiro, CECA). Tudo isso tinha um caráter inovador e construtivo. E foi essa Comunidade Européia do Carvão e do Aço que veio a ser a primeira organização comunitária européia, da qual era responsável uma alta autoridade (Tratado de Paris, 1959). Entretanto, é nessa oportunidade que o processo de integração enquadra um perfeito exemplo de dinamismo judicial, pois já então se criara um Tribunal de Justiça com poderes claramente definidos, tendo como missão garantir “o respeito do direito de integração e aplicação do presente Tratado”³¹⁴. Em conjunto com o artigo 219º, esta norma viria a constituir a base para o desenvolvimento do papel do Tribunal de Justiça como motor da integração na Europa Comunitária.

Posteriormente, em 25 de Março de 1957, foram criadas em Roma a Comunidade Económica Européia (CEE) e a Comunidade Européia da Energia Atômica (CEEa), com os mesmos seis países do centro da Europa (França, Alemanha, Itália, Bélgica, Holanda e Luxemburgo), que eram partes do Tratado CECA. Foi então que as competências do Tribunal de Justiça ficaram consignadas nas três comunidades citadas. A realidade da integração comunitária foi, entretanto evoluindo no sentido do seu próprio alargamento e aprofundamento, quer no plano geográfico, quer no das atribuições e constituições da comunidade com base democrática, podendo ser identificados, segundo Miguel Gorjão Henriques³¹⁵, seis períodos físicos nessa evolução: Período de Implantação, que vai da gênese até a cimeira de Chefes de Estado (ou do Governo) que se reuniu em Haia, em 1969; Período de Ampliação, de 1969 (cimeira de Haia) até ao Ato Único Europeu (AUE), de 1986; Período de Sedimentação, começado com o Ato Único Europeu, de 1986; Período de Evolução, com início no Tratado de Maastricht, de 7 de Fevereiro de 1992, pelo qual se criou a União Européia; Período de Diferenciação, a partir do Tratado de Amsterdam - TA que, em 1997,

³¹⁴ Artigo 180.o TFEU (ex-artigo 164.o TCE) Na persecução destes objetivos, a União desenvolverá as seguintes ações, que serão complementares das empreendidas nos Estados-Membros: a) Execução de programas de investigação, de desenvolvimento tecnológico e de demonstração, promovendo a cooperação com e entre as empresas, os centros de investigação e as universidades; b) Promoção da cooperação em matéria de investigação, de desenvolvimento tecnológico e de demonstração da União com países terceiros e com organizações internacionais; c) Difusão e valorização dos resultados das atividades em matéria de investigação, de desenvolvimento tecnológico e de demonstração da União; d) Incentivo à formação e à mobilidade dos investigadores da União.

http://www.concorrencia.pt/vPT/A_AdC/legislacao/Documents/Europeia/Tratado_Funcionamento_U_E.pdf; último acesso 25 de março de 2020.

³¹⁵ HENRIQUES, Miguel Gorjão. *Direito Comunitário*. 2ª ed., Coimbra, Almedina, 2002, p. 37 ss.

revisou o Tratado de Maastricht, base da União Européia; e, por fim, o Período de Alargamento, a partir do Tratado de Nice, em 2001³¹⁶.

Foi, entretanto, com o Tratado de Maastricht, depois revisado e aperfeiçoado pelo Tratado de Amsterdam - o qual representa a extensão da integração européia aos domínios do âmbito político - a idéia passa a ser claramente a da inserção da economia na própria união política, como pólo agregador³¹⁷: haja vista o Tratado³¹⁸, que serviu de base à União dos

³¹⁶ A Comunidade Européia, enquanto instituição, desprovida de limitações setoriais e em constante expansão, tem como instituições de política comunitária: o Conselho Europeu, o Conselho da União Européia (conselho de Ministros), a Comissão Européia, o Parlamento Europeu, o Tribunal de Justiça e ainda outras, como o Tribunal de Contas, o Comitê Econômico e Social e o Comitê das Regiões – esta última instituição criada pelo Tratado de Maastricht (A respeito das instituições, *vide* mais referências em HENRIQUES, Miguel Gorjão. *Direito Comunitário*. 2ª ed., Coimbra, Almedina, 2002, p. 93 ss). Responsáveis pela política econômica e monetária européia existem o Banco Central Europeu e um Banco de Desenvolvimento. O sistema de decisões consulta e cooperação é complexo e sofisticado. Os aspectos orgânicos do processo comunitário de decisão dos diversos institutos funcionam da seguinte forma: os órgãos de decisão, como a Comissão e o Conselho, dispõem de poder autônomo para exercerem essa decisão, nas respectivas esferas de competência demarcada pelos tratados. A decisão orçamental é expressa na aprovação ou rejeição do orçamento; e no âmbito do exercício do poder, constituinte no quadro comunitário, a decisão do poder de co-decisão é expressa em associação com o Conselho. Só por decisão política, mediante aprovação de uma moção de censura, é que a Comissão Européia é, então, forçada a demitir-se. Normalmente, no âmbito do processo comunitário de decisão, o Parlamento Europeu intervém apenas como órgão de consulta. Como é essencialmente um órgão de controle político, só em casos específicos dispõe do poder de decisão. Como órgãos consultivos, além do Parlamento Europeu, há o Comitê Econômico e Social e o Comitê das Regiões, que são constituídos por representantes das coletividades regionais e locais. Os órgãos de apoio são: o COREPER – Comitê dos Representantes Permanentes; e os diversos comitês, com intervenção em variadíssimos domínios da ação comunitária. Em termos de operacionalidade da ordem jurídica do Tribunal de Justiça, os operadores do Direito (aqui representados pela voz do Professor Goucha) fazem uma crítica em relação à harmonização e à uniformização – e visam ao Tribunal de Justiça como instituição, bem como à sua jurisprudência, principalmente quanto à posição adotada relativamente à preempção das competências nacionais. Essa perspectiva tem conteúdo no Tratado da União Européia, no artigo 36º.

³¹⁷ Sem retomar extensamente a teoria econômica, ou os conceitos fundamentais do direito da integração, podem situar-se em suas grandes linhas esses distintos modelos, onde exigências estruturais crescentes vão sendo colocadas, de modo cumulativo, agregando à etapa seguinte todos os elementos da anterior e aprofundando-os, desde a *zona de livre comércio*, que pressupõe a eliminação de tarifas e barreiras não tarifárias, até à *união aduaneira*, *mercado comum*, *mercado único*, *união econômica*, *união monetária* e *união política*. Temos como exemplo, o caso que mudou a forma de os Estados-membros contratarem pessoas para o serviço público. No Luxemburgo foi levado ao Tribunal de Justiça um caso onde se discutia uma questão interessante, que encontra fulcro no Tratado de Roma – cujo artigo 39º, item 4, versa sobre a livre circulação dos trabalhadores, especificamente na administração pública. Sucede que um cidadão português não pôde concorrer a uma vaga pública. Após consulta ao Tribunal, foi decidido que a Constituição do Luxemburgo não podia impedir que outros cidadãos da Comunidade participassem nas funções técnicas oferecidas. O Luxemburgo só conseguiu contornar essa decisão e impedir que alguns estrangeiros concorressem ao cargo (e do mesmo modo de aí para o futuro), porque colocou no edital mais uma cláusula que condicionava o candidato a conhecer o dialeto da língua – o que só os próprios luxemburgueses conheciam.

³¹⁸ Art. 3º do TFUE, e antigo, artigo 2º do TCE.” Artigo 3.o 1. A União dispõe de competência exclusiva nos seguintes domínios: a) União aduaneira; b) Estabelecimento das regras de concorrência necessárias ao funcionamento do mercado interno; c) Política monetária para os Estados-Membros cuja moeda seja o euro; d) Conservação dos recursos biológicos do mar, no âmbito da política comum das pescas; e) Política comercial comum. 2. A União dispõe igualmente de competência exclusiva para celebrar acordos internacionais quando tal

Estados e que dispõe um quadro institucional único comum à União Europeia. Mais recentemente em sete de junho de dois mil e dezesseis o Tratado Sobre o Funcionamento da União Europeia- TFUE de agora em diante.

Há uma dimensão política dos Tratados, a abertura de adesão à União Europeia de qualquer país da Europa³¹⁹, que assume particular relevo em termos de tornar premente a questão da não discriminação. A referida disposição tem uma vigência ilimitada, que vem estabelecer um relacionamento permanente e duradouro (no entanto, deixa também em aberto a possibilidade de se poder sair do bloco – possibilidade hoje dificultada pela normatização específica) e o Direito da União Europeia tem uma vocação de universalidade no espaço europeu que afirma a sua identidade pela manutenção e desenvolvimento da liberdade, dignidade, segurança e justiça - por isto, tem, digamos, uma aplicação potencial na Europa.

Como, por outro lado, há uma verdadeira liberdade de pessoas dentro da União Europeia, (só mesmo conseguida mediante uma cooperação intensa entre todos os Estados e uma atuação policial/ penal e judiciária em matéria comum)³²⁰, mais relevante se torna que as pessoas que têm liberdade de circular e de trabalhar na União Europeia precisem de ver assegurado o direito a não serem tributadas injustamente pelos seus rendimentos.

Por exemplo: sujeitos deslocam-se do seu Estado de origem para um Estado onde vão passar a prestar serviços, e não auferem alguns benefícios que só percebem os nacionais, caracterizando uma discriminação. Sabe-se também que, não existindo um estado puro – os sistemas tipicamente baseados em impostos também incluem elementos de seguro social e de seguro privado; e os sistemas baseados em fundo de saúde integram fontes de elementos de funcionamento via impostos –, se constata uma diferença de tratamento. Mais, o problema se põe de maneira mais grave no espaço comunitário, na discriminação demonstrada na cobrança de impostos diretos sobre a renda e o patrimônio, seja o contribuinte pessoa física ou jurídica.

celebração esteja prevista num ato legislativo da União, seja necessária para lhe dar a possibilidade de exercer a sua competência interna, ou seja suscetível de afetar regras comuns ou de alterar o alcance das mesmas.

³¹⁹ Artigo 56.o, Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia- TFEU (ex-artigo 49.o TCE) OS SERVIÇOS No âmbito das disposições seguintes, as restrições à livre prestação de serviços na União serão proibidas em relação aos nacionais dos Estados-Membros estabelecidos num Estado-Membro que não seja o do destinatário da prestação. O Parlamento Europeu e o Conselho, deliberando de acordo com o processo legislativo ordinário, podem determinar que as disposições do presente capítulo sejam extensivas aos prestadores de serviços nacionais de um Estado terceiro e estabelecidos na União

Pode antecipar-se já que se detecta uma tendência para que as questões fiscais e parafiscais passem a ser cada vez mais vistas em termos de tributação vertical da União Européia sobre os Estados-membros.

3. 2 - A UNIÃO EUROPÉIA E A NÃO DISCRIMINAÇÃO FISCAL DIRETA E INDIRETA DO CONTRIBUINTE

Na União Européia, em termos de não discriminação fiscal do contribuinte, temos uma realidade definida. Ela conta em geral com duas principais manifestações: a) no âmbito da fiscalidade indireta, a não discriminação fiscal indireta está inscrita no Tratado sobre o Funcionamento da União Européia- TFEU³²¹, na primeira parte do Tratado CE, dedicada aos princípios comunitários – “no âmbito do presente Tratado, e sem prejuízo das suas disposições especiais, é proibida toda e qualquer discriminação em razão da nacionalidade. O Conselho, deliberando nos termos do Tratado³²², pode adotar normas destinadas a proibir essa

³²¹ Artigo 18.o (ex-artigo 12.o TCE) Tratado sobre o Funcionamento da União Européia- TFEU NÃO DISCRIMINAÇÃO E CIDADANIA DA UNIÃO, No âmbito de aplicação dos Tratados, e sem prejuízo das suas disposições especiais, é proibida toda e qualquer discriminação em razão da nacionalidade. O Parlamento Europeu e o Conselho, deliberando de acordo com o processo legislativo ordinário, podem adotar normas destinadas a proibir essa discriminação.

³²² Artigo 294, TFUE (ex-artigo 251.o TCE) 1. Sempre que nos Tratados se remeta para o processo legislativo ordinário para a adoção de um ato, aplicar-se-á o processo a seguir enunciado. 2. A Comissão apresenta uma proposta ao Parlamento Europeu e ao Conselho; 3. O Parlamento Europeu estabelece a sua posição em primeira leitura e transmite-a ao Conselho. 4. Se o Conselho aprovar a posição do Parlamento Europeu, o ato em questão é adotado com a formulação correspondente à posição do Parlamento Europeu. 5. Se o Conselho não aprovar a posição do Parlamento Europeu, adota a sua posição em primeira leitura e transmite-a ao Parlamento Europeu. 6. O Conselho informa plenamente o Parlamento Europeu das razões que o conduziram a adotar a sua posição em primeira leitura. A Comissão informa plenamente o Parlamento Europeu da sua posição. Segunda leitura 7. Se, no prazo de três meses após essa transmissão, o Parlamento Europeu: a) Aprovar a posição do Conselho em primeira leitura ou não se tiver pronunciado, considera-se que o ato em questão foi adotado com a formulação correspondente à posição do Conselho; b) Rejeitar a posição do Conselho em primeira leitura, por maioria dos membros que o compõem, considera-se que o ato proposto não foi adotado; c) Propuser emendas à posição do Conselho em primeira leitura, por maioria dos membros que o compõem, o texto assim alterado é transmitido ao Conselho e à Comissão, que emite parecer sobre essas emendas. 8. Se, no prazo de três meses após a recepção das emendas do Parlamento Europeu, o Conselho, deliberando por maioria qualificada: a) Aprovar todas essas emendas, considera-se que o ato em questão foi adotado; b) Não aprovar todas as emendas, o Presidente do Conselho, de acordo com o Presidente do Parlamento Europeu, convoca o Comitê de Conciliação no prazo de seis semanas. 9. O Conselho delibera por unanimidade sobre as emendas em relação às quais a Comissão tenha dado parecer negativo. Conciliação 10. O Comitê de Conciliação, que reúne os membros do Conselho ou os seus representantes e igual número de membros representando o Parlamento Europeu, tem por missão chegar a acordo sobre um projeto comum, por maioria qualificada dos membros do Conselho ou dos seus representantes e por maioria dos membros que representam o Parlamento Europeu, no prazo de seis semanas a contar da sua convocação, com base nas posições do Parlamento Europeu e do Conselho em segunda leitura. C 83/174 Jornal

discriminação” - que rege em todos os domínios a ação da Comunidade; por outro lado, as cláusulas da nação mais favorecida, permitindo uma melhor circulação de mercadorias, fomentam também a não discriminação; b) no âmbito da fiscalidade direta, o Tratado não contém qualquer disposição específica, mas encontra-se nos Tratados CE artigos que se “interpretam” como fonte da não discriminação - para além de, pela via dos convênios bilaterais sobre a dupla tributação que recorram à regra do trato nacional, se evitar também a discriminação das pessoas residentes e ao mesmo tempo não nacionais.

No âmbito comunitário, destaca-se, no momento atual, o problema da efetivação da não discriminação na tributação direta, pelo fato de serem a este nível que se verificam, atualmente, os maiores entraves à persecução dos objetivos comunitários de integração econômica e em particular, à existência de um mercado interno efetivo.

No entanto, é no âmbito da discriminação indireta que os textos são mais numerosos e mais claros. Vejamos.

A proibição de discriminação fiscal indireta na União Européia, além do Acordo do GATT³²³, está ligada à livre circulação de mercadorias, e conseqüentemente à integração comunitária. No que especificamente concerne à proibição de discriminação³²⁴, devem apontar-se inúmeras disposições³²⁵: com os princípios comunitários³²⁶; com a eliminação das

Oficial da União Européia 30.3.2010 PT 11. A Comissão participa nos trabalhos do Comitê de Conciliação e toma todas as iniciativas necessárias para promover uma aproximação das posições do Parlamento Europeu e do Conselho. 12. Se, no prazo de seis semanas após ter sido convocado, o Comitê de Conciliação não aprovar um projeto comum, considera-se que o ato proposto não foi adotado. Terceira leitura 13. Se, no mesmo prazo, o Comitê de Conciliação aprovar um projeto comum, o Parlamento Europeu e o Conselho disporão cada um de um prazo de seis semanas a contar dessa aprovação, para adotar o ato em causa de acordo com o projeto comum. O Parlamento Europeu delibera por maioria dos votos expressos e o Conselho por maioria qualificada. Caso contrário considera-se que o ato proposto não foi adotado. 14. Os prazos de três meses e de seis semanas a que se refere o presente artigo são prorrogados, respectivamente, por um mês e por duas semanas, no máximo, por iniciativa do Parlamento Europeu ou do Conselho. Disposições específicas 15. Sempre que, nos casos previstos nos Tratados, um ato legislativo seja submetido ao processo legislativo ordinário por iniciativa de um grupo de Estados-Membros, por recomendação do Banco Central Europeu ou a pedido do Tribunal de Justiça, não são aplicáveis o n.º 2, o segundo período do n.º 6 e o n.º 9. Nesses casos, o Parlamento Europeu e o Conselho transmitem à Comissão o projeto de ato, bem como as respectivas posições em primeira e em segunda leitura. O Parlamento Europeu ou o Conselho podem, em qualquer fase do processo, solicitar o parecer da Comissão, podendo esta igualmente emitir parecer por iniciativa própria. Pode ainda, se o considerar necessário, participar no Comitê de Conciliação, nos termos do n.º 11. Artigo

³²³ https://www.fdu.unl.pt/docentes_docs/ma/LTF_MA_26142.pdf; último acesso 27 de março de 2020.

³²⁴ Art. 18º do TFUE antigo 12º no TCE.

http://www.concorrenca.pt/vPT/A_AdC/legislacao/Documents/Europeia/Tratado_Funcionamento_U_E.pdf; último acesso 25 de março de 2020.

³²⁵ MIRANDA PÉREZ, Armando. *La no discriminación fiscal em los ámbitos internacional y comunitário*. México, J. M. Bosch Editor, 2005, p. 207 ss.

restrições de entrada e saída de mercadorias, assim como a harmonização das questões fiscais inerentes³²⁷; quanto à política da comunidade - assim contém, em geral, disposições fiscais contendo a proibição da discriminação – daí resultando a obrigação de harmonizar os impostos indiretos para assegurar deste modo a igualdade de tratamento nas legislações nacionais. Refira-se também³²⁸. Na não discriminação fiscal indireta encontra-se ainda a Diretiva 70/50 de 22 de dezembro de 1969, que cita como constitutivas de efeito equivalente: a) as disposições legislativas, regulamentos administrativos que impossibilitem as importações ou dificultando ou encarecendo-as mais que as venda da produção nacional; b) a prática das autoridades administrativas, assim como todos os atos que emanem de uma autoridade pública, incluídas as iniciativas que se realizam com a mesma finalidade que os pressupostos anteriores; e c) o princípio da não discriminação³²⁹. E a proibição da discriminação fiscal³³⁰, inclui a supressão dos direitos aduaneiros e exações de efeito equivalente nas restrições quantitativas e as medidas de efeito equivalente, como a tributação discriminatória dos produtos dos países comunitários frente aos tributos nacionais.

Numa tentativa de sistematização e classificação dos preceitos comunitários, estes podem ser enquadrados a partir das liberdades que consagram³³¹. Assim:

³²⁶ Art. 8º do TFEU, (antigo artigo 3º TCE), Artigo 8.o (ex-n.o 2 do artigo 3.o TCE) (1) Na realização de todas as suas ações, a União terá por objetivo eliminar as desigualdades e promover a igualdade entre homens e mulheres. http://www.concorrenca.pt/vPT/A_AdC/legislacao/Documents/Europeia/Tratado_Funcionamento_U_E.pdf; último acesso 25 de março de 2020.

³²⁷ Artigos 23º, 25º, 26º e 27º, quanto à política da comunidade - assim como os artigos 28º, 29º, 30º³²⁷ e 31º; e os artigos 90º, 91º e 92º GATT.

³²⁸ Artigo 4º, inciso 7, do Regulamento CEE 2913/92 do Conselho de 12 de Outubro, que aprova o “Código Aduaneiro Comunitário.

³²⁹ Artigo 11.o (ex-artigo 6.o TCE) As exigências em matéria de proteção do ambiente devem ser integradas na definição e execução das políticas e ações da União, em especial com o objetivo de promover um desenvolvimento sustentável;

http://www.concorrenca.pt/vPT/A_AdC/legislacao/Documents/Europeia/Tratado_Funcionamento_U_E.pdf; último acesso dia 25 de março de 2020.

³³⁰ Artigo 110.o (ex-artigo 90.o TCE) Nenhum Estado-Membro fará incidir, direta ou indiretamente, sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas, qualquer que seja a sua natureza, superiores às que incidam, direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais similares. Além disso, nenhum Estado-Membro fará incidir sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições interno de modo a proteger indiretamente outras produções.

http://www.concorrenca.pt/vPT/A_AdC/legislacao/Documents/Europeia/Tratado_Funcionamento_U_E.pdf; último acesso dia 25 de março de 2020.

³³¹ DOURADO, Ana Paula. *A Tributação dos Rendimentos de Capitais: A Harmonização na comunidade europeia*. Lisboa. Centro de Estudos Fiscais – Direção-geral das contribuições e impostos – Ministério das Finanças. 1996. p. 181. García Prats, Francisco Alfredo, Reflexiones en torno al establecimiento permanente ante la actualización del modelo de convenio de la Organización de Naciones Unidas, Revista iberoamericana de derecho tributario, N° 1, 1996, págs. 57-106. Ver também: García Prats, Francisco Alfredo, Asscher, o la expansión del

a) No que respeita ao direito de estabelecimento, a discriminação em razão da residência tem sido considerada proibida, pela doutrina e pelas Instituições Comunitárias, assim como o TJCE³³², sobre liberdade de estabelecimento e de prestação de serviços. O direito de estabelecimento, no caso das pessoas singulares, compreende o acesso às atividades não assalariadas e o seu exercício, bem como a constituição e gestão de empresas; no que diz respeito às sociedades, são abrangidos o direito de estabelecimento primário, constituição e gestão de empresas e o direito de estabelecimento secundário, direito de constituir filiais, sucursais ou agências³³³.

Explica Garcia Frias³³⁴ que o estabelecimento permanente tem uma longa tradição no direito espanhol. Ela remonta à Lei de 29 de dezembro de 1910, mas a primeira lei abrangente é de 1920. A lei de 1910 apenas forneceu uma definição de estabelecimento permanente sem fornecer uma metodologia para alocar lucros a ela.

A lei de 19 de abril de 1920 exigia que o estabelecimento permanente e a matriz a ser tratada como uma única unidade e a distribuição de lucros calculados usando um método de divisão de lucros³³⁵. Em outras palavras, o lucros combinados da matriz e do PE são alocados entre eles com base em certos critérios (aleatórios), em oposição a uma suposição de independência. Isso mudou a partir da publicação da Lei de 11 de junho de 1964, que

principio comunitario de no discriminación en materia tributaria, Civitas. Revista española de derecho financiero, N° 94, 1997, págs. 215-236; García Prats, Francisco Alfredo, Convenios de doble imposición, establecimientos permanentes y derecho comunitario (Consideraciones en torno a los casos Royal Bank of Scotland y Saint Gobain), Civitas. Revista española de derecho financiero, N° 191, 2000, págs. 9-54; García Prats, Francisco Alfredo, La jurisprudencia del TJCE y el artículo 33 de la Ley del Impuesto de la Renta de no Residentes (De la asunción del principio de capacidad económica como principio del ordenamiento comunitario), Civitas. Revista española de derecho financiero, N° 117, 2003, págs. 61-113; García Prats, Francisco Alfredo, Los Modelos de Convenio, sus principios rectores y su incidencia sobre los Convenios de doble imposición, Crónica Tributaria, N° 133, 2009, págs. 101-124.

³³² Com base nos Art. 49, 56, 57 TFEU, antigos artigos 43°, 49°, 50° TCE.

³³³ (constituição e gestão de empresas - cf. artigo 54 TFEU antigo art. 48° (1) e artigo 49 TFEU antigo art. 43°, parágrafo 2, do TCE) e o direito de estabelecimento secundário (direito de constituir filiais, sucursais ou agências: artigo 49 TFEU antigo art. 43°, parágrafo 1, do TCE).

³³⁴ García Frías, María Ángeles, Ponencia en IFA Amsterdam, Professor of Tax Law, University of Salamanca.

³³⁵ Sobre essas informações, ver Del Arco (1977), pp. 169-176; García Prats (1996), p. 47 e Serrano Antón (2005), p. 152.

reformula o imposto de renda geral das empresas. Desde então, o direito tributário espanhol refletiu a influência do CTM da OCDE, publicado na mesma época (ou seja, 1963).

A influência é claramente perceptível na redação da definição de estabelecimento permanente bem como nas provisões para a alocação de lucros. Entre 1964 e 1999 cálculo das receitas derivadas de atividades econômicas realizadas por meio de O estabelecimento permanente foi regulamentado pelas leis gerais de imposto de renda das empresas. Sob essas leis, um estabelecimento permanente e sua sede tinham que manter contas separadas para que cada um deles determinar independentemente seus próprios lucros tributáveis.

Durante esse longo período com o tempo, a lei estava sujeita a várias mudanças particulares. A primeira lei do imposto de renda para não residentes (doravante 1999 NRITL) foi aprovada em 1998, enquanto a atual lei compilada sobre o imposto de renda para não residentes foi aprovado pelo Real Decreto Legislativo 5/2004 (doravante 2004 NRITL, artigos 16–23). A NRITL de 1999 criou pela primeira vez um estatuto singular e abrangente que rege a tributação de não residentes e, como consequência, também estabelecimento permanentes.³³⁶

A tributação de uma sede social corporativa com um ou mais estabelecimento permanente s no exterior rege-se pelo Decreto Legislativo Real 4/2004 (que aprovou a Lei Consolidada do Imposto de Renda Corporativo, doravante 2004 CITL)³³⁷, enquanto que o Real Decreto legislativo 3/2004 se aplica se e quando um empreendedor individual³³⁸ estiver na posição de sede.

b) Quanto à liberdade de prestação de serviços, o direito de prestação de serviços³³⁹, os serviços compreendem, entre outras atividades, as de natureza industrial, comercial ou artesanal e atividades de profissões liberais³⁴⁰. Se acontecer que a prestação de serviços seja temporária e não implique a formação de estabelecimento, sucede que, pelo artigo 7^a do

³³⁶ O NRITL 2004 é desenvolvido pelo Decreto Real 1776/2004, de 30 de julho.

³³⁷ O CITL é desenvolvido pelo Decreto Real 1777/2004, de 30 de julho

³³⁸ A relevância desta lei tributária é escassa a esse respeito, uma vez que o estatuto redireciona para o CTL.

³³⁹ Conforme o artigo 57, TFEU antigo: artigo 50^o, alíneas a, b, c e d, TCE.

³⁴⁰ Artigos 56 e 61 do TFUE antigos art. 49^o e 54^o, TCE.

MCOCDE³⁴¹, e na maioria das legislações dos EM da CE, as pessoas coletivas não residentes só podem ser sujeitas a tributação na medida em que exerçam uma atividade comercial ou industrial nesse Estado através de um estabelecimento permanente ou estável. Contudo, em face do TCE, mesmo a prestação temporária de serviços realizada por uma empresa não residente, ainda que com ausência de um estabelecimento estável, não pode ser legitimamente sujeita a tributação discriminatória.

c) A livre circulação de pessoas – com a qual se relacionam as disposições do TFEU antigo TCE e todo o direito derivado sobre liberdade de estabelecimento e de prestação de serviços: desde logo, o citado artigo³⁴², sobre a eliminação de restrições ao direito de estabelecimento, tem como destinatários os nacionais pessoas singulares de um EM, competindo a cada Estado a determinação de nacionais – assenta na regra da tributação não discriminatória pelo critério da residência dos sujeitos, e não pelo critério da nacionalidade, ou seja, os cidadãos comunitários que optarem pela residência num EM vêem os seus rendimentos tributados de acordo com a residência ou a fonte dos rendimentos.

d) Em matéria de liberdade de circulação de capitais, é proibido o tratamento discriminatório dos capitais não só em razão da nacionalidade dos detentores, bem como em razão da sua residência ou do local de investimento³⁴³. Os movimentos de capitais é um dos elementos integrantes da consecução do mercado comum³⁴⁴. Concomitantemente, é legítimo entender que o regime resultante da harmonização tributária através de diretivas ou convenções entre Estados, bem como as normas tributárias internas, não possam discriminar

³⁴¹ https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page33; ultimo acesso 25 de março de 2020.

³⁴² Artigo 49.o do Tratado de fundamento da União Européia – TFUE, (ex-artigo 43.o TCE) O Direito de Estabelecimento. No âmbito das disposições seguintes, são proibidas as restrições à liberdade de estabelecimento dos nacionais de um Estado-Membro no território de outro Estado-Membro. Esta proibição abrangerá igualmente as restrições à constituição de agências, sucursais ou filiais pelos nacionais de um Estado-Membro, estabelecidos no território de outro Estado-Membro. A liberdade de estabelecimento compreende tanto o acesso às atividades não assalariadas e o seu exercício, como a constituição e a gestão de empresas e designadamente de sociedades, na acepção do segundo parágrafo do artigo 54.o, nas condições definidas na legislação do país de estabelecimento para os seus próprios nacionais, sem prejuízo do disposto no capítulo relativo aos capitais.

³⁴³ Art. 63 e 65 TFUE, antigos art. 56º (1) e 58º (3) TCE.

³⁴⁴ Art. 8, e 14 TFUE, antigos art. 3º, c, e 14º (2).

em razão da nacionalidade, da residência, nem do local de investimento³⁴⁵. Com base numa diretiva³⁴⁶ que compreendem a prerrogativa de escolher um Estado membro para residir e outro(s) para investir e exercer uma atividade através de um estabelecimento permanente, sem fixar residência neste(s) Estado(s) e ao mesmo tempo de investir e constituir uma sociedade residente - sendo que a pessoa singular tem de ser residente num Estado membro e pode também, neste caso, optar por investir noutro EM. Tudo isto implica em dizer que cada EM

³⁴⁵Art. 65 TFUE, Artigo 65.o (ex-artigo 58.o TCE) 1. O disposto no artigo 63.o não prejudica o direito de os Estados-Membros: a) Aplicarem as disposições pertinentes do seu direito fiscal que estabeleçam uma distinção entre contribuintes que não se encontrem em idêntica situação no que se refere ao seu lugar de residência ou ao lugar em que o seu capital é investido; b) Tomarem todas as medidas indispensáveis para impedir infrações às suas leis e regulamentos, nomeadamente em matéria fiscal e de supervisão prudencial das instituições financeiras, preverem processos de declaração dos movimentos de capitais para efeitos de informação administrativa ou estatística, ou tomarem medidas justificadas por razões de ordem pública ou de segurança pública. 2. O disposto no presente capítulo não prejudica a possibilidade de aplicação de restrições ao direito de estabelecimento que sejam compatíveis com os Tratados. 3. As medidas e procedimentos a que se referem os n.ºs 1 e 2 não devem constituir um meio de discriminação arbitrária, nem uma restrição dissimulada à livre circulação de capitais e pagamentos, tal como definida no artigo 63.o. C 83/72 Jornal Oficial da União Européia 30.3.2010 PT 4. Na ausência de medidas ao abrigo do n.º 3 do artigo 64.o, a Comissão, ou, na ausência de decisão da Comissão no prazo de três meses a contar da data do pedido do Estado-Membro em causa, o Conselho, pode adoptar uma decisão segundo a qual as medidas fiscais restritivas tomadas por um Estado-Membro em relação a um ou mais países terceiros são consideradas compatíveis com os Tratados, desde que sejam justificadas por um dos objectivos da União e compatíveis com o bom funcionamento do mercado interno. O Conselho delibera por unanimidade, a pedido de um Estado-Membro.

Conforme o artigo 58º (1), (2) e (3) TCE: “1. O disposto no art. 56º não prejudica o direito de os Estados membros: a) Aplicarem as disposições pertinentes do seu direito fiscal que estabeleçam uma distinção entre contribuintes que não se encontrem em idêntica situação no que se refere ao seu lugar de residência ou ao lugar em que o seu capital é investido. b) Tomarem todas as medidas indispensáveis para impedir infrações às suas leis e regulamentos, nomeadamente em matéria fiscal e de supervisão prudencial das instituições financeiras, preverem processos de declaração dos movimentos de capitais para efeitos de informação administrativa ou estatística, ou tomarem medidas justificadas por razões de ordem pública ou de segurança pública. (2) O dispositivo no presente capítulo não prejudica a possibilidade de aplicação de restrições ao direito de estabelecimento que sejam compatíveis com o presente tratado. (3) As medidas e procedimentos a que se referem os n.ºs 1 e 2 não devem constituir um meio de discriminação arbitrária, nem uma restrição dissimulada à livre circulação de capitais e pagamentos, tal com definida no artigo 56º” – cf. MOURA RAMOS, Rui Manuel Gens de. *Tratado da União Européia e Tratado da Comunidade Européia*. 3ª ed. Coimbra, Coimbra Editora, 2006, p. 75. García Prats, Francisco Alfredo, Reflexiones en torno al establecimiento permanente ante la actualización del modelo de convenio de la Organización de Naciones Unidas, Revista iberoamericana de derecho tributario, Nº 1, 1996, págs. 57-106. Ver também: García Prats, Francisco Alfredo, Asscher, o la expansión del principio comunitario de no discriminación en materia tributaria, Civitas. Revista española de derecho financiero, Nº 94, 1997, págs. 215-236; García Prats, Francisco Alfredo, Convenios de doble imposición, establecimientos permanentes y derecho comunitario (Consideraciones en torno a los casos Royal Bank of Scotland y Saint Gobain), Civitas. Revista española de derecho financiero , Nº 191, 2000, págs. 9-54 García Prats, Francisco Alfredo, La jurisprudencia del TJCE y el artículo 33 de la Ley del Impuesto de la Renta de no Residentes (De la asunción del principio de capacidad económica como principio del ordenamiento comunitario), Civitas. Revista española de derecho financiero, Nº 117, 2003, págs. 61-113; García Prats, Francisco Alfredo, Los Modelos de Convenio, sus principios rectores y su incidencia sobre los Convenios de doble imposición, Crónica Tributaria, Nº 133, 2009, págs. 101-124.

³⁴⁶ Diretiva 88/361/CEE, de 24 de junho de 1988, a conjugar com os artigos 45, 49, e 50 antigo art.39º (3), b), c) e d), 43º e 44º TCE.

deve tributar com o critério da igualdade os rendimentos de capitais dos residentes nacionais que invistam no território de qualquer Estado comunitário. Esse direito material e subjetivo é complementado com o direito de estabelecimento da pessoa coletiva conjugado com a livre circulação de capitais, ou seja, o direito de escolher um EM para constituir uma sociedade participada residente ou não, assim como o direito de estabelecimento secundário onde a pessoa coletiva que constitui uma filial, seja residente de um Estado Membro³⁴⁷.

Note-se, desde já, que toda essa matéria é particularmente sensível, pois o capital é fator adotado de grande mobilidade, e nas situações de dupla tributação a liberdade de capitais fica prejudicada. Por sua vez os regimes mais favoráveis, com a alocação de recursos, podem contribuir para um aumento da concorrência fiscal entre EM, com o conseqüente prejuízo da neutralidade fiscal no âmbito do mercado interno³⁴⁸.

O Tratado³⁴⁹ sobre o Fundamento da União Européia autoriza a discriminação de estados terceiros e sua aplicabilidade mediante o artigo 24 da não discriminação do MCOCDE³⁵⁰: Com base na análise da recente jurisprudência do Tribunal sobre transações entre empresas que envolvem grandes grupos com controle em países terceiros, parece que a Comissão tem agora uma nova tarefa: criar um denominador comum por meio do qual os Estados-Membros

³⁴⁷(artigo 65 do TFUE, antigo art.58º nº 1 do TCE); DOURADO, Ana Paula. *A Tributação dos Rendimentos de Capitais: A Harmonização na comunidade europeia.*, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais – Direcção-geral das contribuições e impostos – Ministério das Finanças, 1996, p. 215-216 e 218.

³⁴⁸PEREIRA, Paula Rosado. *A tributação das Sociedades na União Européia – Entraves fiscais ao Mercado interno e estratégias de actuação comunitária.* Coimbra, Ed. Almedina, 2004, p.32.

³⁴⁹ Artigo 65.o (ex-artigo 58.o TCE) 1. O disposto no artigo 63.o não prejudica o direito de os Estados-Membros: a) Aplicarem as disposições pertinentes do seu direito fiscal que estabeleçam uma distinção entre contribuintes que não se encontrem em idêntica situação no que se refere ao seu lugar de residência ou ao lugar em que o seu capital é investido; b) Tomarem todas as medidas indispensáveis para impedir infrações às suas leis e regulamentos, nomeadamente em matéria fiscal e de supervisão prudencial das instituições financeiras, preverem processos de declaração dos movimentos de capitais para efeitos de informação administrativa ou estatística, ou tomarem medidas justificadas por razões de ordem pública ou de segurança pública. 2. O disposto no presente capítulo não prejudica a possibilidade de aplicação de restrições ao direito de estabelecimento que sejam compatíveis com os Tratados. 3. As medidas e procedimentos a que se referem os nºs 1 e 2 não devem constituir um meio de discriminação arbitrária, nem uma restrição dissimulada à livre circulação de capitais e pagamentos, tal como definida no artigo 63.o 4. Na ausência de medidas ao abrigo do n.o 3 do artigo 64.o, a Comissão, ou, na ausência de decisão da Comissão no prazo de três meses a contar da data do pedido do Estado-Membro em causa, o Conselho, pode adotar uma decisão segundo a qual as medidas fiscais restritivas tomadas por um Estado-Membro em relação a um ou mais países terceiros são consideradas compatíveis com os Tratados, desde que sejam justificadas por um dos objetivos da União e compatíveis com o bom funcionamento do mercado interno. O Conselho delibera por unanimidade, a pedido de um Estado- -Membro.

³⁵⁰https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page33; ultimo acesso 25 de março de 2020.

possam se orientar na aplicação de abusar das regras fiscais em relação a explorações de países terceiros³⁵¹.

A visão de Denis Weber, é que na comunicação foi uma tentativa de tentar elucidar como as medidas anti-abuso poderiam ser aplicadas no âmbito geográfico da Comunidade e fora dela, mas, como pudemos ver, pouco fez para esclarecer como funcionaria dentro de um país terceiro. Embora seja claro que as transações dentro das empresas que envolvem participações de países terceiros que tenham um controle maior sobre as decisões administrativas das subsidiárias localizadas em um dos Estados-Membros seriam excluídas das regras comunitárias (uma vez que não há obrigação de aplicar princípios de livre estabelecimento a terceiros países), não há indicação de qual será o procedimento nesses casos em que (i) a holding não exerça grande influência sobre as decisões da subsidiária (e, portanto, a liberdade de capital se aplicaria); (ii) o princípio da liberdade de estabelecimento não é aplicável; ou (iii) quando o detentor estiver localizado em um MS, mas a transação ocorrer através de uma subsidiária ou afiliada de um país terceiro. Esta última opção parece ser a mais complicada de todas, pois, para todos os efeitos, a residência e a jurisdição da *holding* (nacionalidade da empresa controladora) estão em um EM da Comunidade Européia. A questão que então se coloca é: se as empresas da UE têm ou não o direito de estruturar suas transações comerciais como bem entenderem.

Na jurisprudência atual, apenas as participações que contenham participações ou transações menores que envolvam o fluxo de entrada e saída de capitais (sem grandes interferências de grupos) são admitidas nas regras comunitárias. Por esse motivo, as transações de países terceiros que envolvam fluxos de entrada e saída de capitais podem ser consideradas comparáveis às situações comunitárias. Uma vez que não existe uma medida de harmonização adequada capaz de estabelecer uma regra principal através da qual os Estados-Membros possam recorrer ao crédito tributário dessas operações, as convenções para evitar a dupla tributação ainda são fortemente invocadas na Comunidade e fora das fronteiras da Comunidade. Isso poderia criar um cenário no qual empresas de países terceiros poderiam solicitar tratamento semelhante sob as regras da Convenção. Considerando que as convenções

³⁵¹ Sentença do TJCE, *Amurta*, Case C-379/05, *Amurta S.G.P.S. v Inspecteur van de Belastingdienst* [2008], 1

com o objetivo de evitar a dupla tributação o fazem com relação aos fluxos de capital, as disposições com as quais negociam estão sujeitas aos artigos do tratado³⁵². Disposições, legitimando as empresas de países terceiros a exigem um tratamento comparável³⁵³.

Vistas todas estas especificidades, e a necessidade premente de integração, que faz da liberdade e igualdade de concorrência e circulação um princípio essencial, pode concluir-se que a União Européia hoje alcançou uma implantação adequada do princípio da não discriminação numa harmonização indireta.

A não discriminação fiscal direta se apóia em vários diplomas comunitários, e faz apelo a uma interpretação teleológica dos Tratados³⁵⁴. Prevê-se a não discriminação baseada na nacionalidade – a qual quase se repete, em seguida, prescreve a livre circulação de capitais, e estabelece a liberdade de estabelecimento. Ainda que as suas letras não se refiram a ela, estes artigos podem ser usados como fundamento para a garantia da não discriminação fiscal direta. Com efeito, a não discriminação com base na nacionalidade, a livre circulação de capitais e a liberdade de estabelecimento apenas pode ter cabal realização à escala da EU, se não houver discriminação na tributação direta. A não discriminação tem caráter instrumental de princípios fundamentais da União Européia. No que especificamente se refere à livre circulação de pessoas, há que se ter ainda em conta o Regulamento³⁵⁵ que exige a aplicação dos mesmos benefícios fiscais para os trabalhadores nacionais e para os trabalhadores nacionais dos demais Estados-membros da Comunidade. Só essa base normativa já seria o suficiente para assegurar ao contribuinte a não discriminação. Porém a sua aplicação é hoje motivo de controvérsia: o TJCE pronuncia-se no sentido de que “a diferença de tratamento por razão de residência pode considerar-se como uma restrição encoberta em razão da nacionalidade. Já que com frequência os não residentes são não nacionais”³⁵⁶, sendo que nem toda a discriminação pela residência é conforme ao Direito Comunitário. Este critério, levado às últimas conseqüências, pode ser

³⁵² Art. 63 e seguintes do TFUE, anterior art. 56 e seguintes da TCE.

³⁵³ Weber, Dennis, Guglielmo Maisto, Pasquale Pistone, *Non-Discrimination in Tax Treaties: Selected Issues from a Global Perspective*, Volume 14 in the EC and International Tax Law Series, Editor(s): Date of publication: October 2016. P. 35.

³⁵⁴ No art. 18 do TFUE, antigo art. 12º prevê-se a não discriminação baseada na nacionalidade – a qual quase se repete, em seguida, nos artigos 45 e 49 antigos art. 39º e 43º TCE (antigos artigos 48º e 52º). O artigo 63 TFUE, antigo art. 56º TCE (antigo 73º) prescreve a livre circulação de capitais, e artigo 49, antigo art. 43º TCE (antigo 52º) estabelece a liberdade de estabelecimento.

³⁵⁵ Regulamento 1612/68 de 15 de Outubro, cujo artigo 7º.

³⁵⁶ Sentença do TJCE de 25 de Julho de 1991, C- 221/89, *Factortame*, Rec. 1991, p. I – 3967.

revolucionário, à medida que questiona o elemento básico dos ordenamentos fiscais dos Estados-membros e de direito internacional, que é a diferenciação fiscal de residente e não residente³⁵⁷.

Não obstante o que se vem concluindo, há que ter em atenção, sobretudo por ação da jurisprudência do TJCE, que vêm sendo admitidas medidas discriminatórias tomadas pelos EM, desde que justificadas por circunstâncias relevantes e susceptíveis de proteção pelo Direito Comunitário – realça-se a instauração de um sistema fiscal coerente, a proteção de um interesse legítimo ou das pessoas a quem se presta um serviço ou a proteção dos trabalhadores ou dos consumidores. Não basta, no entanto, a justificação das medidas por tal fim: é preciso que as conseqüências que elas produzem sejam proporcionadas e adequadas à persecução desse fim, em termos de haver proporcionalidade no quadro geral do direito comunitário³⁵⁸.

Face ao conteúdo e alcance próprios da não discriminação fiscal comunitária, aplicável às relações em que aparecem implicados os sistemas fiscais de diversos Estados-membros, o direito comunitário não pode esquecer a inserção do processo de construção europeia na sociedade internacional, estabelecendo a sua relação com os convênios internacionais, assim como tem que posicionar em face de países e blocos terceiros a não discriminação intracomunitária na tributação indireta. Ponderados os dois tipos de cláusulas pactuadas pelos Estados contratantes, a não discriminação fiscal no direito comunitário oferece uma dupla vertente: a) um primeiro sistema, baseado na aplicação das referidas manifestações da não discriminação fiscal no âmbito internacional, aplicável e relacionada com a União Europeia e seus Estados-membros, por uma parte, e outras organizações internacionais ou Estados Terceiros, não comunitários por outra, e b) um segundo sistema aplicável às relações em que aparecem implicados ordenamentos fiscais de diversos Estados-membros da Comunidade,

³⁵⁷ Sobre harmonização, ver, mais detalhadamente, neste Capítulo, o número 9.

³⁵⁸ MIRANDA PÉREZ, Armando. *La no discriminación fiscal em los ámbitos internacional y comunitario*. México, J. M. Bosch Editor, 2005, p. 324-325. Veja também: García Prats, Francisco Alfredo, Asscher, o la expansión del principio comunitario de no discriminación en materia tributaria, Civitas. Revista española de derecho financiero, Nº 94, 1997, págs. 215-236; García Prats, Francisco Alfredo, Convenios de doble imposición, establecimientos permanentes y derecho comunitario (Consideraciones en torno a los casos Royal Bank of Scotland y Saint Gobain), Civitas. Revista española de derecho financiero, Nº 191, 2000, págs. 9-54 García Prats, Francisco Alfredo, La jurisprudencia del TJCE y el artículo 33 de la Ley del Impuesto de la Renta de no Residentes (De la asunción del principio de capacidad económica como principio del ordenamiento comunitario), Civitas. Revista española de derecho financiero, Nº 117, 2003, págs. 61-113; García Prats, Francisco Alfredo, Los Modelos de Convenio, sus principios rectores y su incidencia sobre los Convenios de doble imposición, Crónica Tributaria, Nº 133, 2009, págs. 101-124.

que, frente às referidas manifestações da não discriminação fiscal no âmbito das relações internacionais, outorga à não discriminação uma maior eficácia e um contexto mais amplo. Vale lembrar, neste contexto, que a cláusula do trato nacional, com repercussões fiscais, que consta no artigo III do Acordo (GATT) que afetam as normas das operações comerciais e as denominadas “políticas comerciais indiretas” – especificamente as de caráter fiscal e todas as que afetem a venda, compra, transporte, distribuição e uso dos produtos. Determina o preceito do pressuposto de aplicação da regra de não discriminação. Só é afrontada pelas medidas protecionistas do GATT³⁵⁹ no mais obriga a se outorgar aos produtos importado as mesmas condições, incluindo as fiscais, que são outorgadas aos produtos nacionais similares.

Do ponto de vista do Direito Internacional, podem surgir conflitos em dois tipos de situações:

a) Dissonância entre o direito comunitário e os Convênios sobre Dupla Tributação firmados entre Estados comunitários e não comunitários. No Tratado da Comunidade

³⁵⁹ Artigo XX do GATT; Exceções Gerais: Desde que essas medidas não sejam aplicadas de forma a constituir querem um meio de discriminação arbitrária, ou injustificada, entre os países onde existem as mesmas condições, quer uma restrição disfarçada ao comércio internacional, disposição alguma do presente capítulo será interpretada como impedindo a adoção ou aplicação, por qualquer Parte Contratante, das medidas: (a) necessárias à proteção da moralidade pública; (b) necessárias à proteção da saúde e da vida das pessoas e dos animais e à preservação dos vegetais; (c) que se relacionem à exportação e a importação do ouro e da prata; (d) necessárias a assegurar a aplicação das leis e regulamentos que não sejam incompatíveis com as disposições do presente acordo, tais como, por exemplo, as leis e regulamentos que dizem respeito à aplicação de medidas alfandegárias, à manutenção em vigor dos monopólios administrados na conformidade do § 4º do art. II e do art. XVII à proteção das patentes, marcas de fábrica e direitos de autoria e de reprodução, e a medidas próprias a impedir as práticas de natureza a induzir em erro; (e) relativas aos artigos fabricados nas prisões; (f) impostas para a proteção de tesouros nacionais de valor artístico, histórico ou arqueológico; (g) relativas à conservação dos recursos naturais esgotáveis, se tais medidas forem aplicadas conjuntamente com restrições à produção ou ao consumo nacionais; (h) tomadas em execução de compromisso contraída em virtude de um Acordo intergovernamental sobre um produto de base, em conformidade com os critérios submetidos às Partes Contratantes e não desaprovados por elas e que é ele próprio submetido às Partes Contratantes e não é desaprovado por elas. (i) que impliquem em restrições à exportação de matérias primas produzidas no interior do país e necessárias para assegurar a uma indústria nacional de transformação as quantidades essenciais das referidas matérias-primas durante os períodos nos quais o preço nacional seja mantido abaixo do preço mundial, em execução de um plano governamental de estabilização; sob reserva de que essas restrições não tenham por efeito reforçar a exportação ou a proteção concedida à referida indústria nacional e não sejam contrárias às disposições do presente Acordo relativas à não discriminação. (j) essenciais à aquisição ou a distribuição de produtos dos quais se faz sentir uma penúria geral ou local; todavia, as referidas medidas deverão ser compatíveis com o princípio segundo o qual todas as Partes Contratantes têm direito a uma parte equitativa do abastecimento internacional desses produtos e as medidas que são incompatíveis com as outras disposições do presente Acordo serão suprimidas desde que as circunstâncias que as motivaram tenham deixado de existir. As Partes Contratantes examinarão, em 30 de junho de 1960, no máximo, se é necessário manter a disposição da presente alínea.

Européia³⁶⁰, segundo o qual as disposições do presente tratado não afetarão os direitos e obrigações que resultem de convênios celebrados com anterioridade à entrada em vigor do Tratado entre um ou vários Estados, sendo que, na medida em que tais convênios sejam incompatíveis com o presente Tratado, o Estado e os Estados-membros de que se trate reunirão todos os meios adequados para eliminar as incompatibilidades que sejam observadas.

b) contradição entre o Direito Comunitário e os tratados comerciais em que participem os Estados comunitários e os terceiros Estados na União Européia e Estados terceiros ou outros blocos. Registra-se o que dispõe a Comunidade³⁶¹ poderá celebrar com um ou vários Estados, ou com organizações internacionais, acordos que estabeleçam uma associação que entranhe direitos e obrigações recíprocas, ações comuns e procedimentos particulares. No Tratado³⁶², a comissão apresentará recomendações ao conselho, o qual autorizará àquela a abertura das negociações necessárias.

Sempre que surjam problemas de incompatibilidade do direito fiscal interno dos Estados- membros com o Direito Comunitário, ou deste com convênios de dupla tributação, tais conflitos devem se resolver em via ordinária de resolução de controvérsias em âmbito comunitário, mediante recurso ao Tribunal de Justiça da Comunidade Européia – TJCE -, e baseadas nos princípios da autonomia, primazia e efeito direto. Isso explica que a não discriminação fiscal comunitária se aplique unicamente naquelas situações opostas ao ordenamento comunitário, onde só aparecem implicados os sistemas fiscais dos Estados comunitários. Cabe-se deduzir que no âmbito das relações entre Estados comunitários e Estados terceiros, ou organizações internacionais, os problemas de não discriminações devem ser dirimidos no contexto do GATT-OMC³⁶³, de que faz parte a União Européia.

No entanto, a não discriminação fiscal, eventualmente reconhecida em cláusula de trato nacional ou de nação favorecida nos acordos comerciais firmados entre Estados comunitários

³⁶⁰ No artigo 251 e 352, antigo art. 307º TCE – Tratado da Comunidade Européia³⁶⁰ (antes do Tratado de Amsterdam – TA -, artigo 234º TCE).

³⁶¹ Art. 272 do TFUE, antigo artigo 310º antes do TA, artigo 238º TCE.

³⁶² Art. 260 di TFUE, antigo artigo 300º antes do TA artigo 228º TCE.

³⁶³ O FMI – Fundo Monetário Internacional dá assistência técnica com seus *experts*, que realizam estudos aos Estados-membros, assessorando na implementação de políticas monetárias e fiscais, posto que com o objetivo de promover a estabilidade no intercâmbio de divisas e promover a cooperação monetária internacional, e promove o Acordo Geral sobre tarifa e comércio – GATT, aprovada mediante ata de Marrakech que cria a OMC, *World Trade Organization ou WTO*, com uma missão e objetivo muito mais amplos que o originário GATT mediante a Ronda Uruguai de 14 de Dezembro de 1993.

na própria Comunidade Européia, por uma parte, e terceiros Estados ou organizações internacionais, por outra, deve respeitar o direito originário comunitário. Mais: as particularidades da não discriminação fiscal indireta comunitária são tratadas como tendo desenvolvimento do GATT³⁶⁴, e são tratadas, do ponto de vista comunitário, como uma execução do próprio TCE. Por certo, o TJCE assume competência para se pronunciar sobre elas: o TJCE tem procurado um difícil equilíbrio entre a impossibilidade de não considerar os CDT's, e de evitar, por outro lado, que as discriminações fiscais prejudiquem a integração do mercado interior. Finalmente, e em caso de cláusulas pactuadas em outro tipo de acordo comercial que possam opor-se ao direito comunitário, deverá observar-se o disposto no referido Tratado³⁶⁵.

Mais recentemente foi assinado acordo entre a União Européia e o Mercosul, O tratado de livre comércio entre Mercosul e União Europeia³⁶⁶ é um acordo de livre comércio assinado em 28 de junho de 2019 e dependente do processo de ratificação. Ele foi firmado entre os membros do Mercado Comum do Sul (Mercosul) e da União Européia (UE) para estabelecimento de práticas de livre comércio entre eles.

O capítulo político e de cooperação do acordo de Associação Mercosul-União Européia, em fase final de negociação, é composto por 49 artigos em diversas áreas estratégicas para o Brasil.

São tratados temas como ciência, tecnologia e inovação, infraestrutura, educação, direitos do consumidor, energia, defesa, cibersegurança e combate ao terrorismo. Está prevista cooperação birregional no enfrentamento ao crime organizado e à corrupção, inclusive no sentido de prevenir e investigar atividades, acusar infratores e prover mútua assistência legal.

O papel central do Tratado de Não Proliferação das Armas Nucleares, em seus três pilares (desarmamento, não proliferação e uso pacífico de energia nuclear), também é mencionado. O acordo reforça o compromisso brasileiro em áreas como meio ambiente desenvolvimento sustentável, inclusive o Acordo de Paris e Agenda 2030 para o

³⁶⁴ Artigo 24º do GATT; https://www.fd.unl.pt/docentes_docs/ma/LTF_MA_26142.pdf; último acesso 27 de março de 2020.

³⁶⁵ Art. 351 do TFUE antigo artigo 307º TCE.

³⁶⁶ http://www.itamaraty.gov.br/images/2019/2019_07_03_-_Resumo_Acordo_Mercosul_UE.pdf; último acesso 07.05.2020.

Desenvolvimento Sustentável, com previsão de aportes dos países desenvolvidos para mitigação e adaptação, tendo em conta as necessidades dos países em desenvolvimento.

Prevê-se apoio para a disseminação de informações sobre oportunidades de negócios e a internacionalização de micro, pequenas e médias empresas, além de ações com vistas à promoção do pleno emprego e do trabalho decente. O acordo prevê o reforço da cooperação na promoção e na proteção dos direitos humanos e a implementação de instrumentos internacionais sobre o tema.

3.3 - O PAPEL DO TJUE NA AFIRMAÇÃO DAS GARANTIAS DO CONTRIBUINTE

O contribuinte, quando é parte em um litígio que envolve a não discriminação internacional, interpõe o mesmo recurso no respectivo Tribunal nacional Processualmente, para garantir a não discriminação, o contribuinte, na Europa, tem o instrumento do reenvio prejudicial, que leva em linha de conta a validade e o efeito direto do direito comunitário.

O reenvio está previsto e regulado no Tratado³⁶⁷. Esta norma “constitui um mecanismo clássico de cooperação judiciária tendo em vista a garantia da efetividade do direito comunitário e da respectiva prevalência sobre o direito nacional”³⁶⁸. A doutrina apoiou-se nele, em boa medida, para desenvolver o efeito direto, e hoje, depois de algumas hesitações iniciais, ele é utilizado na prática com grande frequência³⁶⁹. Consiste no envio para o TJCE de uma questão de direito comunitário por um tribunal nacional ou por um órgão arbitral

³⁶⁷ Artigo 267 do TFUE antigo art. 234º do TCE.

³⁶⁸ MACHADO, Jônatas E. M. *Direito Internacional do Paradigma Clássico ao Pós - 11 de Setembro*. Coimbra, Coimbra Editora, 2003, e HENRIQUES, Miguel G. *Direito Comunitário*. p. 303 ss. García Prats, Francisco Alfredo, Reflexiones en torno al establecimiento permanente ante la actualización del modelo de convenio de la Organización de Naciones Unidas, *Revista iberoamericana de derecho tributario*, Nº 1, 1996, págs. 57-106. Ver também: García Prats, Francisco Alfredo, Asscher, o la expansión del principio comunitario de no discriminación en materia tributaria, *Civitas. Revista española de derecho financiero*, Nº 94, 1997, págs. 215-236; García Prats, Francisco Alfredo, Convenios de doble imposición, establecimientos permanentes y derecho comunitario (Consideraciones en torno a los casos Royal Bank of Scotland y Saint Gobain), *Civitas. Revista española de derecho financiero*, Nº 191, 2000, págs. 9-54;; García Prats, Francisco Alfredo, La jurisprudencia del TJCE y el artículo 33 de la Ley del Impuesto de la Renta de no Residentes (De la asunción del principio de capacidad económica como principio del ordenamiento comunitario), *Civitas. Revista española de derecho financiero*, Nº 117, 2003, págs. 61-113; García Prats, Francisco Alfredo, Los Modelos de Convenio, sus principios rectores y su incidencia sobre los Convenios de doble imposición, *Crónica Tributaria*, Nº 133, 2009, págs. 101-124.

³⁶⁹Id., *Ibidem*. p. 95ss.

investido de poder pela lei, que, mediante esse procedimento, vem a suspender a instância e solicitar ao TJCE que dê a sua interpretação, no âmbito das normas constantes do TCE, não só dos atos adotados pela UE, pelo BCE, como dos estatutos dos organismos criados por ato do Conselho, desde que tais estatutos os prevejam: quando a questão envolve uma norma comunitária em que o juiz deste tribunal vê necessidade de consultar o TJCE, a ação suspende-se e, após a prejudicialidade ser analisada, o processo volta para ter o veredicto do juízo *a quo*. Contudo, quando o Tribunal nacional decide em última instância, a questão relativa ao direito comunitário suscitada no processo, tem necessariamente que ser remetida para o TJCE³⁷⁰.

Por força disso, o Tribunal de Justiça da Comunidade Européia³⁷¹ (TJCE) assume um papel relevante na enumeração e delimitação do conteúdo dos princípios aplicáveis no âmbito comunitário. A sua jurisprudência constitui mesmo a base de um Direito Fiscal Comunitário. A fundamentação do exercício dessa competência pelo TJCE³⁷² que dispõe que o Tribunal de Justiça garantirá o respeito do Direito na interpretação e na aplicação do presente tratado³⁷³.

Por outro lado, constitui princípio de competência, de aplicação uniforme, que o Direito Comunitário não pode ser derogado por uma norma estatal posterior, de modo que toda norma nacional contrária deverá ser desaplicada pelo juiz nacional – apesar de o TJCE não poder declarar a nulidade ou derrogação de uma disposição nacional, já que é de competência dos Tribunais Constitucionais³⁷⁴. Trata-se, em suma, do princípio da primazia³⁷⁵. Esta seria

³⁷⁰ Artigo 267 do TFUE antigo art. 234º (3) TCE.

³⁷¹ Prefere-se aqui essa denominação, em razão dos Tratados das três primeiras Comunidades Européias que deram origem e competências a esse Tribunal – que, desde o início, tem vindo a demonstrar a importância do seu funcionamento e o papel que ocupa na integração européia. Para esclarecer essa importância, é preciso abordar, após algumas especificidades, outras questões, como a alteração que o Tratado de Nice veio trazer às competências do TJCE passando algumas delas para o Tribunal de Primeira Instância, criado em 1989. É importante lembrar que o Tratado de Nice vem trazer novas competências ao Tribunal de Primeira Instância, criado em 1989. Essas novas competências vêm desafogar o Tribunal de Justiça que, mesmo tendo o seu número de juízes gradualmente aumentado, ainda tinha necessidade de prescindir dessa posição que hoje ocupa de um verdadeiro Tribunal Recursal (de Recurso) ou ainda, como alguns doutrinadores lhe chamam, de um Tribunal Constitucional, ou, ainda, de Supremo Tribunal Federal – como dizem outros, fazendo uma analogia com os Estados Federados.

³⁷² Encontra-se no artigo 180 do TFUE, antigo art. 164º TCE (antes do TA, artigo 220º).

³⁷³ Tradução da autora. O artigo 288º TCE (antes do TA 215º TCE), faz alusão aos princípios gerais comuns aos direitos dos Estados-membros. O TJCE também vem contribuindo para se construir um *corpus* de direito público destinado a regular os possíveis conflitos intracomunitários.

³⁷⁴ O princípio se formulou na história em 15 de Junho de 1964, caso *Flaminio Costa c. E.N.E.L.*, C- 6/64 “Diferentemente dos Tratados internacionais clássicos, os Tratados das Comunidades Europeias criaram um ordenamento jurídico próprio que está integrado nos sistemas jurídicos dos Estados-membros e que se impõe às suas jurisdições.

³⁷⁵ SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ, Jesús. *La no discriminación Fiscal*. Madrid, Ed. Edersa, 2001, p 230.

destituída de significado se um Estado pudesse, unilateralmente, anular os seus efeitos através de um ato legislativo oponível aos textos comunitários. Por isso, o Tribunal de Justiça conclui, enfim – e vem proclamá-lo, em 1960³⁷⁶ – que:

“Resulta do conjunto desses elementos que ao direito emergente do Tratado, emanado de uma fonte autônoma, em virtude da sua natureza originária específica, não pode ser oposto em juízo um texto interno, qualquer que seja, sem que perca a sua natureza comunitária e sem que sejam postos em causa os fundamentos jurídicos da própria Comunidade”³⁷⁷.

De forma indireta, o Tribunal declarou que o fato de uma decisão comunitária se opor a uma norma da Constituição de um Estado da Comunidade não poderia ser invocado perante o Tribunal Comunitário para fundamentar um recurso visando à anulação da decisão referida. Foi através da jurisprudência que esse princípio foi confirmado e completado³⁷⁸ – para que todas as jurisdições nacionais dessem plena aplicação ao princípio do primado no Direito Comunitário.

Esse princípio assenta na própria natureza da ordem jurídica comunitária, na lógica da integração econômica – integração que, através da Comunidade (dotada de autoridade institucional própria), opera o estabelecimento progressivo de uma nova ordem jurídica –³⁷⁹, cabendo ao Tribunal de Justiça salvaguardar a sua finalidade e o seu efeito. É nisso que assenta o princípio do primado, tendo como regra a necessidade da sua aplicação uniforme em todos os Estados. O Tribunal de Justiça, assim, não está obedecendo a nenhuma lei, mas, com o primado, tem obedecido à interpretação teleológica dos Tratados institutivos.

³⁷⁶ Sentença do TJCE *Comptoirs de vente du charbon de la Rhur*, de 15.07.1960, proc. 36 a 38 C- 40/59, Col. 1954-1961, p. 525.

³⁷⁷ HENRIQUES, Miguel Gorjão. Direito Comunitário. 2ª ed. Coimbra, Almedina, 2002. Veja também: García Prats, Francisco Alfredo, Asscher, o la expansión del principio comunitario de no discriminación en materia tributaria, Civitas. Revista española de derecho financiero, Nº 94, 1997, págs. 215-236; García Prats, Francisco Alfredo, Convenios de doble imposición, establecimientos permanentes y derecho comunitario (Consideraciones en torno a los casos Royal Bank of Scotland y Saint Gobain), Civitas. Revista española de derecho financiero, Nº 191, 2000, págs. 9-54; García Prats, Francisco Alfredo, La jurisprudencia del TJCE y el artículo 33 de la Ley del Impuesto de la Renta de no Residentes (De la asunción del principio de capacidad económica como principio del ordenamiento comunitario), Civitas. Revista española de derecho financiero, Nº 117, 2003, págs. 61-113; García Prats, Francisco Alfredo, Los Modelos de Convenio, sus principios rectores y su incidencia sobre los Convenios de doble imposición, Crónica Tributaria, Nº 133, 2009, págs. 101-124.

³⁷⁸ – “*La primauté n’est pas une obligation qu’il appartiendrait au constituant ou au législateur de mettre en oeuvre. C’est une règle applicable par le juge*”

³⁷⁹ LOUIS, J., Vandersanden G., Wallboeck, d., & Wallboeck M., Comentaire Megret, Le Droit de la CEE, Vol.X, La Cour de justice, Les actes des institutions. 2ª ed. Collection Études Européennes Université di Bruxelles, 1993. p. 92.

Em síntese, o princípio do primado tem como objetivo a integração europeia³⁸⁰; e as normas do direito comunitário, sejam elas de direito originário ou de direito derivado, devem sempre primar sobre uma norma de direito nacional.

Nesse quadro – e tendo também em consideração o efeito direto das normas comunitárias³⁸¹ - qualquer particular pode dirigir-se diretamente aos correspondentes órgãos jurisdicionais nacionais para obter a tutela de sua própria situação subjetiva, garantida pelo ordenamento comunitário, assim como pelas disposições de acordos comerciais e fiscais estipulados pela comunidade com terceiros Estados ou organizações internacionais. Como se viu, em última instância, o controle jurisdicional supremo compete ao Tribunal de Justiça, encarregado de delimitar o conteúdo e eficácia das normas comunitárias - sendo que lhe compete também garantir o respeito a toda norma comunitária escrita, não escrita, princípios gerais de Direito Comunitário, como é a não discriminação, frente a qualquer disposição fiscal ou atuação tributária dos Estados-membros.

O TJCE funciona assim como um garante do contribuinte quando, em caso de eventuais conflitos, estes se resolvem conforme o estabelecido preceito³⁸² este que garante a primazia do princípio comunitário de não discriminação fiscal internacional indireta.

O posicionamento que descrevemos não é, todavia, linear. O primeiro problema está em que o próprio TJCE - encarregado de interpretar o conteúdo do princípio da subsidiariedade e, em definitivo, de legitimar a sua própria atuação em terrenos controvertidos, como é a extensão da não discriminação fiscal ao campo da harmonização fiscal direta, para além da

³⁸⁰ A justiça comunitária como fator de integração pode assumir as seguintes proposições: 1ª, que a justiça comunitária constitui um sistema jurisdicional integrado, cujos principais definidores são:

a) a primazia do direito comunitário sobre os ordenamentos particulares dos Estados-membros; b) acesso direto dos cidadãos aos tribunais, quando da aplicação do direito comunitário. c) a existência de um tribunal superior que unifique, ao menos até certo ponto, a interpretação do direito comunitário no sistema. 2ª, que a tradicional antítese (se o TJCE é um tribunal de natureza internacional ou interna) tem já como dominante a posição de o TJCE ser um tribunal interno, posto que é própria de um tribunal interno a maior parte das suas competências, sobretudo a mais importante delas. 3ª, finalmente, como já foi antecipado, que o TJCE atua e opera em duas vertentes, como tribunal constitucional e como tribunal superior. (ESPIN TEMPLADO, Eduardo, “El tribunal de justicia de las comunidades como factor de integración jurídica”. In Revista: *Institut de Ciències Polítiques i Socials*, n. 15, Barcelona, 1990, p. 5-6: “O TJCE tem um papel relevante, com a sua função criadora de Direito Comunitário e propulsora da integração europeia. As doutrinas da supremacia do Direito Comunitário e do efeito direto de algumas das normas constituem duas traves mestras da sua “jurisprudência de integração”. Para além da sua função interpretativa e integradora do Direito, o TJCE funciona hoje como interposto das decisões do Tribunal de Primeira Instância”.

³⁸¹ Conferir por todos, HENRIQUES, Miguel Gorjão. *Direito Comunitário*. 2.ª ed., Coimbra, Almedina, 2003, p. 304 ss.

³⁸² Art. 344 do TFUE, antigo artigo 292º TCE.

competência expressamente cedida pelos Estados-membros - receia adentrar na soberania destes Estados. Depois, o reenvio prejudicial³⁸³ nas lides dos Estados-membros da União Européia e/ou ligados pelo CDT, em que a não discriminação é colocada em causa e a jurisdição nacional necessita da intervenção do TJCE para pôr fim à lide é, como se viu, instrumental para tal. Mas há que considerar que o reenvio pode ser usado para protelar o processo. No entanto, tal resultado é evitado “desde a entrada em vigor do Tratado de Nice, quando o Tribunal de 1ª Instância passou a ter competência para conhecer das questões prejudiciais submetidas³⁸⁴, em matérias específicas definidas estatutariamente”³⁸⁵.

Há ainda que se levar em linha de conta a limitação do exercício desse reenvio prejudicial em matéria de livre circulação de pessoas, de serviços e de capitais³⁸⁶, a partir do Tratado de Amsterdam: ao pôr fim à exclusão da competência do Tribunal de Justiça para interpretar e apreciar a validade das normas adotadas nesses domínios, limita, no entanto, o exercício desse reenvio prejudicial ao caso em que o tribunal ou órgão da pendência considere “que uma decisão sobre essa questão é necessária ao julgamento da causa”. Ao contrário do que está escrito³⁸⁷, introduz-se uma limitação – que se explica essencialmente pela vontade de não sobrecarregar ainda mais o Tribunal de Justiça. De fato, o grande problema que o Tribunal enfrenta hoje é o que já tinha motivado a criação do Tribunal de 1ª Instância: o aumento do volume do seu trabalho³⁸⁸. A norma nada nos diz, porém, sobre o que ocorre nos casos em que a jurisdição nacional não decida em última instância, reenviar para o TJCE – e tratar-se-á de uma questão da interpretação e aplicação uniformes do direito comunitário. Ora, segundo as decisões das jurisdições nacionais não são susceptíveis de recurso jurisdicional – elas são, pois, as únicas a poderem colocar uma pergunta ao Tribunal. Questiona-se ainda se o reenvio é obrigatório ou não, por causa da expressão “deve pedir” no texto da disposição. A maioria da

³⁸³ Prejudicial ou pré-judicial – *a priori* esta não seria a palavra mais própria para o processo em tela; trata-se, porém, de um quase estrangeirismo da linguagem jurídica, uma vez que o termo já é usado por outros países da U E, como a França, e no uso doutrinário adquiriu este contorno.

³⁸⁴ Art. 267 TFUE, antigo artigo 234º

³⁸⁵ Art 256 TFUE, antigo Artigo 225º/3 do TCE (TN). Ver RAMOS, Rui Moura, “O Tratado de Nice e a Reforma do Sistema Jurisdicional Comunitário”, in *Revista Brasileira de Direito Comparado, Publicação semanal do Instituto de Direito Comparado Luso-Brasileiro*, RJ, ed. Rio de Janeiro, 2001, p. 98.

³⁸⁶ (artigo 68º, 1, TCE).

³⁸⁷ Artigo 267º do TFUE; antigo art, 234º TCE.

³⁸⁸ BOULOUIS, Jean, Marco Darmon e Jean-Gui Hugo, *Comentieux Communautaire*. Paris, 2001, p. 72.

doutrina é de opinião que o reenvio é obrigatório³⁸⁹. Em todo o caso, o reenvio só é obrigatório quando a questão de direito europeu se coloque diante de um tribunal com competência para proferir decisões definitivas no caso concreto³⁹⁰.

Particularmente importante é a função de controle, que pode ser exercida de duas formas: o controle das atuações e omissões das instituições comunitárias, que se analisa, sobretudo na possibilidade dos pronunciamentos em via prejudicial sobre a validade e a interpretação dos atos das instituições comunitárias³⁹¹; e o controle de legitimidade à iniciativa das instituições comunitárias³⁹², dos Estados-membros³⁹³, ou de qualquer pessoa física ou jurídica³⁹⁴. A questão da validade é abordada nos seguintes termos³⁹⁵ é conferida ao TJCE a competência para julgar, a título prejudicial, da validade dos atos da Comissão e do Conselho.

Lembra Mota de Campos³⁹⁶: as causas de invalidade que o TJCE pode apreciar são as mesmas; i) que podem servir de fundamento ao recurso de anulação³⁹⁷ que podem ser invocadas como fundamento para um recurso direto de anulação. São elas: 1º. Incompetência da autoridade comunitária de que o ato emana. 2º. Vícios de forma (violação das formalidades essenciais). 3º. Desvio de poder. 4º. Violação da legalidade comunitária, ou seja, violação dos Tratados Comunitários, violação dos Tratados Internacionais que, concluídos com terceiros Estados, ou com organizações internacionais, vinculam as Comunidades, violação dos princípios gerais de direito que o TJCE considera integrados no Direito Comunitário³⁹⁸, violação de uma regra de direito derivado, de nível hierárquico superior ao da regra contestada³⁹⁹.

A validade dos atos comunitários é apreciada pelo Tribunal apenas em face do direito comunitário (originário e derivado). De fato, o TJCE sublinhou no seu Acórdão de

³⁸⁹MARTINS, Ana Maria Guerra, *A Natureza Jurídica da Revisão do Tratado da União Europeia*. Lisboa, ed. Lisboa, 2000, p. 195 e 196.

³⁹⁰HENRIQUES, Miguel Gorjão, *Direito Comunitário*. 2.ª ed., Coimbra, Almedina, 2003, p. 312 ss.

³⁹¹ Art. 267, TFUE antigo artigo 234º TCE.

³⁹² Art. 256, 263 e 265 TFUE antigos artigos 226º, 230º e 232º TCE.

³⁹³ Art. 259, 263 e 265 TFUE antigos artigos 226º, 230º e 232º TCE.

³⁹⁴ Art. 263 TFUE antigo artigo 230º TCE.

³⁹⁵ Quer no artigo 41º do Tratado CECA, quer no artigo 234º, alínea. 1, b), do Tratado CE, atualmente art. 267 do TFUE.

³⁹⁶CAMPOS, João Mota de. *Contencioso Comunitário*. Lisboa, Serviço de Educação e Bolsas - Fundação Calouste Gulbenkian, 2002, p. 121.

³⁹⁷ Previsto no artigo 263 TFUE antigo artigo 230º do Tratado CE.

³⁹⁸ Sentença do TJCE de 12.12.1972, proc. 21 à 24, *Internacional Fruit Co.*, colt., p. 407, (1219).

³⁹⁹ Sentença do TJCE de 10.03.1971, proc. 38/70 Coleti., p. 41 (145), n. 10.

17/12/1970, *Handelsgesellschaft*: “O apelo às regras ou noções jurídicas do direito internacional para apreciar a validade dos atos aprovados pelas instituições comunitárias teria por efeito atentar contra a unidade e eficácia do direito comunitário”. Por isso, “a validade de tais atos não poderá ser apreciada senão em função do direito comunitário”. Por outro lado, o acórdão ao pronunciar-se do TJCE sobre a questão da apreciação de validade, não declara “*erga omnes*” a nulidade do ato comunitário; limita-se a declarar a sua invalidade, com efeitos (em princípio) limitados ao processo pendente no tribunal nacional.

Faz sentido diferenciar efeito direto de aplicabilidade direta. Ambas as noções distinguem-se porque, se algumas normas comunitárias podem não ser diretamente incorporadas no direito interno⁴⁰⁰, os efeitos que elas produzem podem e devem ser diretos – que é quando os textos comunitários produzem direitos de imediato aos particulares que, por sua vez, podem invocá-los nas jurisdições nacionais. A jurisdição nacional tem obrigação de garantir a proteção derivada do efeito direto. A aplicabilidade direta já se refere a uma norma que, independentemente de ser um texto comunitário (ou não), é aplicável aos sujeitos de direito, públicos ou particulares. Tais normas impõem obrigações que esses sujeitos poderão reivindicar diante dos Tribunais nacionais. A aplicabilidade direta mereceu do TJCE o acórdão *Van Gend en Loos*⁴⁰¹, que Pierre Pescatore⁴⁰² descreve como histórico e como sendo o mais importante do TJCE, por ter ficado demonstrado que uma disposição do Tratado CEE (o artigo 12º) confere direitos aos particulares (e podia ser por eles invocada em justiça estatal), fundamentando-se na visão da Comunidade como uma Comunidade de Estados e de Pessoas. A aplicabilidade direta é uma opção jurisprudencial que se fundamenta nessa visão (do primado). Já para Miranda Pérez⁴⁰³, a importância deste acórdão também é relevante no aspecto de ser um caso célebre do TJCE no que se refere a não discriminação fiscal indireta, que, além de conferir importância artigo do Tratado⁴⁰⁴, atribui e ressalta o verdadeiro espírito

⁴⁰⁰ Tratando do caso das diretivas.

⁴⁰¹ STJCE de 5 de fevereiro de 1963, C- 26/62, o caso *Van Gend & Loos*.

⁴⁰² PESCATORE, Pierre, *Aspects Judiciaires de l’acquis communautaire*”, in *RTDE* 636 Luxemburgo. 1981. p. 617. Veja também em: PESCATORE has interpreted the Case *Van Gend et Loos* as the consequence of an understanding of the European Community as “Communauté non seulement d’Etats, mais également de peuples et de personnes”.

⁴⁰³ MIRANDA PÉREZ, Armando. *La no discriminación fiscal em los ámbitos internacional y comunitario*. México, J. M. Bosch Editor, 2005, p. 207 ss.

⁴⁰⁴ Art. 18 do TFUE, antigo artigo 12º do TCE.

do Tratado⁴⁰⁵, que vem a estabelecer incondicionalmente aos países comunitários a abstenção da fixação de direitos aduaneiros sobre importações e exportações ou ainda qualquer exação de efeito equivalente.

Quanto aos Regulamentos - já se tem estabelecido - são de cumprimento integral e imediato; quanto, porém, aos tratados e às diretivas, ambos possuem um grau de concretização variável, por carecerem de transposição efetiva para o direito interno. A aplicabilidade direta de uma decisão envolve a questão de saber se essa decisão produz um efeito jurídico imediato na ordem interna dos Estados-membros ou, mais concretamente, se é susceptível, por si própria, de originar, na ordem interna e em benefício dos participantes, direitos para os quais o juiz nacional tenha a competência de salvaguardar. Para tanto, há que se fazer uma distinção entre: *a*) as decisões dirigidas pela Autoridade Comunitária a particulares (indivíduos ou empresas), e, *b*) as decisões dirigidas aos Estados.

No caso das decisões dirigidas pela Autoridade Comunitária a particulares (indivíduos e empresas), estas originam por si, direta e imediatamente, direitos e obrigações (para os respectivos destinatários e, eventualmente, para terceiros) que os tribunais nacionais, na sua qualidade de tribunais comuns do direito comunitário, podem ser solicitados a reconhecer e a impor. No caso das decisões dirigidas aos Estados – entre elas: 1.- as que concedem aos Estados destinatários uma autorização⁴⁰⁶; ou 2.- as que a revogam; ou 3.- as que lhes impõem uma interdição; 4.- as que estabelecem a modificação ou a eliminação de uma medida nacional contrária às regras comunitárias; ou 5.- as que em geral os obrigam a adotar na sua ordem interna as medidas legislativas regulamentares ou administrativas que a decisão prescreve⁴⁰⁷ – todas elas originam indiretamente direitos e obrigações.

No que concerne ao efeito direto, há que se fazer uma distinção entre efeito direto vertical e efeito direto horizontal. Trata-se de uma distinção feita pelo Tribunal de Justiça em relação às diretivas do Direito Comunitário derivado, que leva em consideração três tipos de normas – as que se dirigem direta e imediatamente aos particulares⁴⁰⁸, as que impõem aos Estados-membros obrigações de abstenção (claras, precisas e incondicionais)⁴⁰⁹, e as que

⁴⁰⁵ Artigo 8 do TFUE, antigo art. 3º do TCE.

⁴⁰⁶ (cf., p. ex., os artigos 105, 108, do TFUE antigos artigos 85º, n. 2, 88º, n. 2, 134º etc. do Tratado CE).

⁴⁰⁷ (ver, p. ex., os artigos 106 e 108 do TFUE, antigos art. 86º, n. 3 e 88º, n. 2, CE)

⁴⁰⁸ É o caso dos artigos 101 e 102 do TFUE, antigos art. 81º e 82º TCE.

⁴⁰⁹ É o caso dos artigos 30 e 34 do TFUE, antigos art. 25º e 28º TCE.

impõem aos Estados-membros obrigações de fazer⁴¹⁰ – não deixando aos Estados-membros ou aos órgãos comunitários qualquer margem de apreciação ou conformação na sua administração ou densificação. Tanto podem ser invocadas pelos particulares contra o Estado (efeito vertical), como contra outros particulares (efeito direto horizontal)⁴¹¹.

Veja-se aqui também o efeito indireto significando a interpretação do direito nacional no seu conjunto, que deve estar em conformidade com as diretivas comunitárias, dentro dos limites impostos pelos princípios gerais do direito. Nas palavras do professor Canotilho⁴¹², a vinculação de entidades privadas, consagrada no artigo 18º/1, significa que os efeitos dos direitos fundamentais deixam de ser apenas efeitos verticais perante o Estado para passarem a ser efeitos horizontais perante entidades privadas (efeito externo dos direitos fundamentais). A questão de saber como se deve interpretar o efeito externo dos direitos fundamentais comporta três respostas de fundo: (1) não existe eficácia externa dos direitos, liberdades e garantias fundamentais em relação a entidades privadas; (2) os direitos, liberdades e garantias têm eficácia externa mediata em relação a terceiros; (3) os direitos, liberdades e garantias têm eficácia externa imediata em relação a entidades privadas⁴¹³.

Para explicar os efeitos horizontais, Canaris⁴¹⁴ escreve sobre os direitos fundamentais. Esses devem ser aplicados às leis de Direito como direito imediatamente vigente, uma vez que a vinculação do legislador de direito privado aos direitos fundamentais é imediata. Os direitos fundamentais valem também para a aplicação e desenvolvimento judiciais do direito privado, que resulta de estar a jurisdição também vinculada aos direitos fundamentais como direito imediatamente vigente, e cuja posição é aquela em que apenas se pode partir de uma “eficiência de irradiação” dos direitos fundamentais sobre o direito privado. Aqui, se deve

⁴¹⁰ É o caso do artigo 110 do TFUE, antigos art. 90º TCE.

⁴¹¹ HENRIQUES, Miguel Gorjão, *Direito Comunitário*. Coimbra, ed. Almedina, 2003, p. 208.

⁴¹² CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7ª. Ed., Coimbra, ed. Almedina, 2003, p. 1287.

⁴¹³ Sobre a eficácia dos direitos fundamentais em relação a entidades privadas, cf. PINTO, Mota, *Teoria geral do Direito Civil*, 3ª. ed., p. 71; ANDRADE, Vieira de, *Os direitos fundamentais*, p. 279; CANOTILHO, Gomes/Vital MOREIRA, *Constituição da República*, I, anotação ao art. 18º; MIRANDA, Jorge, *Manual...*, IV, p. 291; ABRANTES, J. J. N., *Vinculação das entidades privadas aos direitos fundamentais*, 1990; SILVA, Vasco Pereira da. “A vinculação das entidades privadas pelos direitos, liberdades e garantias”, in *Revista de Direito e de Estudos Sociais*, 1987, p. 299ss; SALCEDO, T. Quadra, *El recurso de amparo y los derechos fundamentales en la relacione entre particulares*. Madrid, 1981; GARCÍA TORRES, J./A. JIMÉNEZ-BLANCO, *Derechos Fundamentales y relaciones entre particulares*. Madrid, 1986; MAGER, “Grundrechte im Privatrecht”, in *JZ*, 8/1994, p. 373ss; SARLET, Ingo, “Direitos Fundamentais e Direito Privado...”, p. 107ss. De muito interesse: CANARIS, Claus-Wilhelm, *Direitos Fundamentais e Direito Privado*. Coimbra, Ed. Almedina, 2003.

⁴¹⁴ CANARIS, Claus-Wilhelm, *ob. cit.*, Coimbra, 2003, p. 129.

distinguir entre “eficácia de irradiação” e problemática de supervisão. Esta última não constitui qualquer especificidade de redação entre direitos fundamentais e direito privado; antes aparece, em todos os ramos de Direito, no controle de decisões dos tribunais ordinários pelo Tribunal Constitucional Federal. Em contraposição, os sujeitos de direito privado não estão submetidos à vinculação imediata aos direitos fundamentais. Estes desenvolvem os seus efeitos nessa direção, por intermédio da sua função como imperativos de tutela.

Os efeitos diretos das diretivas são o vertical e o imediato, e constituem uma garantia mínima, decorrente do carácter imperativo da obrigação imposta aos Estados-membros⁴¹⁵. A noção de efeito direto das diretivas leva em consideração que elas podem não ser diretamente incorporadas no direito interno; no entanto, os seus efeitos produzem-se de imediato, ou seja, o efeito direto significa que os textos comunitários produzem imediatamente direitos para os particulares. Marcelo Rebelo de Souza⁴¹⁶ acha que, ao atribuir um efeito direto vertical a certas diretivas, estas acabam por produzir efeitos jurídicos na ordem interna, embora não tenham sido transpostas: são aplicáveis, e podem ser invocadas pelos particulares nas suas relações com o Estado⁴¹⁷.

A transposição incorreta de uma diretiva pode causar dano a um particular. Ocorrendo isso, possibilita-se a responsabilização do Estado, em falta acionável junto dos tribunais nacionais, desde que se determine o nexo causal entre a omissão estatal e esse dano. A decisão comunitária⁴¹⁸ é obrigatória, em todos os seus elementos, para os destinatários que designar. Os elementos essenciais da noção de decisão comunitária estão contidos nessa disposição; à

⁴¹⁵ Acórdão Comissão c. Bélgica, de 6.5.1980, Rec., 180, p. 1473, cons. 12. PALMA, M. J., Breves notas sobre a invocação das normas das diretivas comunitárias perante os tribunais nacionais, AAFGDL, 1.ª reimpressão, 2000. Também citado na obra: HENRIQUES, Miguel Gorjão, Direito Comunitário. Coimbra, Ed. Almedina, Janeiro 2003, p. 211. Veja também: García Prats, Francisco Alfredo, Asscher, o la expansión del principio comunitario de no discriminación en materia tributaria, Civitas. Revista española de derecho financiero, N° 94, 1997, págs. 215-236; García Prats, Francisco Alfredo, Convenios de doble imposición, establecimientos permanentes y derecho comunitario (Consideraciones en torno a los casos Royal Bank of Scotland y Saint Gobain), Civitas. Revista española de derecho financiero , N° 191, 2000, págs. 9-54 García Prats, Francisco Alfredo, La jurisprudencia del TJCE y el artículo 33 de la Ley del Impuesto de la Renta de no Residentes (De la asunción del principio de capacidad económica como principio del ordenamiento comunitario), Civitas. Revista española de derecho financiero, N° 117, 2003, págs. 61-113; García Prats, Francisco Alfredo, Los Modelos de Convenio, sus principios rectores y su incidencia sobre los Convenios de doble imposición, Crónica Tributaria, N° 133, 2009, págs. 101-124.

⁴¹⁶ SOUSA, Marcelo Rebelo de, “Em Torno da Revisão do Tratado da União Européia”, in *A cidadania européia. Nível de concretização dos direitos, possibilidade de alargamento e suas implicações*, Coimbra, Almedina, 1997.

⁴¹⁷ Id., Ibidem.

⁴¹⁸ Tem o seu fulcro nos termos do artigo 288 no TFUE, antigo art.249° CE.

semelhança do que sucede com a diretiva, onde a decisão impõe o resultado a atingir (mas diversamente daquela), esta obriga igualmente quanto às modalidades de execução. A competência do TJCE vai mais longe, quando no CDT de um Estado membro e um país terceiro é chamado a se declarar.

Segundo o TJCE, órgão jurisdicional máximo da União Européia existe preceitos nos tratados que exige de modo indireto a proibição de tributos diretos que gerem discriminação em razão da residência, justamente porque ela decorre também da livre circulação de mercadorias, pessoas, serviços e capitais⁴¹⁹ e qualquer medida fiscal que venha a pôr obstáculo nessas liberdades será contrária ao Direito Comunitário como veremos mais a frente.

O TJCE vem considerando a não discriminação fiscal como uma faceta a mais do princípio da não discriminação, como uma manifestação econômica do princípio da igualdade⁴²⁰. Em sua definição mais genérica, o princípio da não discriminação estabelece que não caiba atribuir um tratamento distinto a situações similares, salvo que concorra uma diferença objetiva que justifique a diferença de tratamento⁴²¹. No presente quadro, deve-se sublinhar de novo o papel do TJCE na afirmação de regra de não discriminação tributária direta. Mais: em geral, pode afirmar-se, com Rui Moura Ramos⁴²², que “o rosto atual da ordem jurídica comunitária deve-se à atuação do Tribunal de Justiça”, um Tribunal atuante no processo de integração européia. Há, porém, controvérsias com relação à atitude do TJCE na sua jurisprudência no que se relaciona à não discriminação na tributação direta. Mesmo com todos esses mecanismos pesquisados e com várias referencias no próprio Tratado⁴²³ e vários regulamentos, verificam-se nas sentenças como que certo receio de adentrar as soberanias dos Estados-membros: na medida em que estes recebem a regra da não discriminação fiscal direta de convênios celebrados nos termos do Modelo da OCDE (artigo 24º), a sua eficácia no âmbito da UE fica condicionada a não ser excedendo, o âmbito de aplicação do Tratado: ora

⁴¹⁹ Art. 8 do TFUE, antigo artigo 3º, c, TCE.

⁴²⁰ Sentença do TJCE de 19 de Novembro de 1977, *Rickdeschel et Hansa Lagerhaus, Diamalt Hambtzollant itzehoe*, C-117/76 e 16/77 REc. 1977, p. 1753; y de 16 de Outubro de 1980, *Hochstrass*, C-147/79.

⁴²¹ Sentença do TJCE de 13 de Julho de 1962, *Klöckner – Werke et Hoesch/H.A.*, C- 17e 20/61, Rec. 1962, p.621.

⁴²² RAMOS, Rui Moura, “O Tratado de Nice e a Reforma do Sistema Jurisdicional Comunitário”. in *Revista Brasileira de Direito Comparado, Publicação semanal do Instituto de Direito Comparado Luso-Brasileiro*, RJ, ed. Rio de Janeiro, 2001, p. 98 ss.

⁴²³ Como os artigos 18, 45, 49 e 63 do TFUE, antigos art. 12º, 39º, 43º, 56º TCE.

por força do princípio da subsidiariedade, o tribunal não pode interferir na atuação dos Estados nesse domínio apesar das disposições do Tratado⁴²⁴.

Eis os aspectos e casos em que a intervenção do TJCE é mais assinalável⁴²⁵:

a) *Não discriminação fiscal indireta e a liberdade de circulação de mercadorias*

Na não discriminação fiscal indireta, com relação com a livre circulação de mercadorias, deve referir-se particularmente, além do já citado caso *Van Gend and Loos*, os casos *Dassonville* e *Cassis de Dijon*, que se comentam devido à sua importância.

O caso *Dassonville*⁴²⁶ teve por base a exigência aos sujeitos que pretendiam distribuir whisky escocês na Bélgica de um certificado de origem emitido pelo fabricante. Neste caso, o TJCE dá a noção de medidas de efeito equivalente (no que se refere à abstenção dos EM legislarem sobre direito aduaneiro na importação e exportação), abrangendo-se na obrigação de abstenção quaisquer medidas de regulamentação comercial dos Estados membros suscetíveis de por obstáculo, direto ou indireto, atual ou potencial no comércio intracomunitário. Reconhece-se na doutrina deste caso a expressão das exigências imperativas do interesse geral. As exações de efeito equivalente a um direito aduaneiro, não sendo tributos internos, têm um efeito discriminatório frente às imposições.

No caso *Cassis de Dijon*⁴²⁷ se tratava de uma proibição alemã de fabricação de licores que tivessem menos de 25% de álcool; neste caso, o TJCE amplia ainda mais o critério

⁴²⁴ AAVV concordes; vejam-se: PAPAPOULOU, R. E. “Principes Généraux du Droit Communautaire. Origines et concrétisation, Brulant, Bruxelas, 1996, p.59; GARCÍA PRATS, F. A. *El principio comunitario de no discriminación. Considerações gerais. in Imposición directa no discriminación e derecho comunitario*. Madrid, Tecnos, 1998, p.19. e SANTA BÁRBARA RUPÉREZ, Jesús., *La no discriminación Fiscal*. Madrid, Ed. Edersa, 2001.

⁴²⁵ Na descrição dos casos *infra*, seguem-se, de perto, conforme os casos, as exposições de PEREIRA, Paula Rosado, *A tributação das Sociedades na União Europeia – Entraves fiscais ao Mercado interno e estratégias de actuação comunitária*. Ed. Almedina. Coimbra: 2004, GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo. “*Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*”. Madrid, Ed. Tecnos, 1998 e SANTA BÁRBARA RUPÉREZ, Jesús., *La no discriminación Fiscal*. Madrid, Ed. Edersa, 2001. Obtiveram-se ainda dados em RIBES, Aurora Ribes. *Convenios Para Evitar La Doble Imposición Internacional: Interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*. Madrid, Ed. De Derechos Reunidas S. A, 2003, MIRANDA PÉREZ, A., *La no discriminación Fiscal en los ámbitos internacional e comunitario*., p. 264. e DOURADO, Ana Paula. *A Tributação dos Rendimentos de Capitais: A Harmonização na comunidade europeia*. Lisboa, Centro de Estudos Fiscais – Direcção-geral das contribuições e impostos – Ministério das Finanças, 1996.

⁴²⁶ STJCE de 11 de julho de 1974, o caso *Dassonville*, C- 8/74, Rec. 1974, p. 852.

⁴²⁷ STJCE de 20 de fevereiro de 1979, *Rewe Zentral (Cassis de Dijon)*, C- 120/78, Rec. 1979, p. 649.

jurisprudencial anterior e insiste nos ditos obstáculos que vão contra a livre circulação de mercadorias (aproveitando da falta de harmonização fiscal nas normas de cada EM) através da imposição aos produtos de outro Estado da União de qualidades e requisitos que devem cumprir – como denominação, forma, dimensão, peso, composição, apresentação, etiqueta e acondicionamento -, os quais deveriam ser indistintamente aplicados a todos os produtos internos. É certo que este tipo de atuação proibida pode, em determinados casos, estar justificada de maneira razoável por um objetivo de interesse geral; alguns autores⁴²⁸ sustentam que unicamente em caso extremo pode prevalecer este uso sobre as exigências da livre circulação de mercadorias.

Na visão de Joana Isabel Mesquita⁴²⁹ o TFUE⁴³⁰ consagra como um dos fins da Comunidade a abolição, entre os Estados-Membros, dos obstáculos à livre circulação de mercadorias, de pessoas, de serviços e de capitais. Cada uma das liberdades tem as suas cláusulas específicas. A Livre Circulação de Mercadorias⁴³¹ estabelece o conteúdo dos direitos que implicam o exercício desta liberdade. A União Aduaneira abrange a totalidade do comércio de mercadorias e 8 implica a proibição entre os Estados-Membros, de direitos aduaneiros de importação, de exportação, e de quaisquer encargos de efeito equivalente. Esta liberdade preconiza o Princípio da Igualdade de Tratamento Fiscal entre os produtos nacionais e os produtos importados de outros Estados-Membros.

As cláusulas específicas desta liberdade⁴³² consagram a proibição de restrições ou obstáculos, à importação ou exportação. Em alguns casos, podem ocorrer determinadas causas de justificação do tratamento desigual⁴³³, proíbem os auxílios estatais, que favoreçam certas empresas ou certas produções falseando ou ameaçando falsear a concorrência e as trocas comerciais entre os Estados-Membros. No tratado⁴³⁴ proíbe os chamados tributos internos

⁴²⁸ MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., e Calderón Carrero, J. M. *Imposición directa y no discriminación comunitaria*,... p. 33 e MIRANDA PÉREZ, A. *La no discriminación fiscal en los ámbitos internacional y comunitarios*..., p.208.

⁴²⁹ Cabral Correia, Joana Isabel Mesquita, O Princípio da Não Discriminação Fiscal no Direito e na Jurisprudência Comunitária, Faculdade de Direito da Universidade do Porto, 2007, p.7.

⁴³⁰ O artigo 8º do TFUE, ou o antigo artigo 3.º alínea c) no Tratado CE. 3.1.

⁴³¹ O artigo 18º, 28º, 34º à 37º, e 107º a 112º do TFUE, antigo artigo 12.º, 23.º, 28.º a 31, e 87.º a 92.º, TCE e o artigo 23.º TCE.

⁴³² Previstas nos artigos 34º e 35º TFUE, antigos artigos 28.º e 29.º TCE.

⁴³³ Tal como está consagrado no artigo 36 e 107 do TFUE, antigos artigos 30.º e o artigo 87.º e ss TCE.

⁴³⁴ Artigo 110 e ss do TFUE antigo artigo 90.º ss TCE.

discriminatórios que incidam sobre os produtos provenientes de outros Estados-Membros
Jurisprudência: Acórdão Dassonville, processo C-8/74.

As medidas adotadas pelos Estados-Membros susceptíveis de limitar, direta ou indiretamente, com carácter atual ou meramente potencial, o comércio intracomunitário, devem ser consideradas como medidas de efeito equivalente a restrições quantitativas.

Os Estados-Membros podem adaptar medidas com o fim de prevenir tratamentos desiguais, desde que, essas medidas sejam razoáveis e não constituam um meio de discriminação arbitrária ou uma restrição encapotada do comércio entre os Estados-Membros. Na ausência de um sistema comunitário que garanta aos consumidores a autenticidade de uma designação de origem de um produto, as formalidades impostas por um Estado-Membro com o propósito de fazer a prova da origem de um produto, as quais apenas os importadores que o façam diretamente do país de origem desse produto se encontram em posição de satisfazer sem enfrentar sérias dificuldades constitui uma medida com um efeito equivalente a uma restrição quantitativa, proibida pelo tratado⁴³⁵.

No caso, a exigência do Reino da Bélgica, no que se refere à importação de produtos com uma designação de origem, de um certificado de autenticidade dessa designação emitido pelo país exportador, sendo que este certificado é de obtenção mais fácil aos importadores que importem esse produto diretamente do país de origem, do que aos restantes importadores que importem o mesmo produto mas de outro Estado Membro. Outra questão que se levantou, foi a de saber se um acordo de exclusividade de importação de produtos pode afetar adversamente o comércio entre os Estados Membros, por limitação da concorrência, ou seja, se um importador ao abrigo de um acordo de exclusividade sobre a importação de determinados produtos, pelos meios previstos no acordo e através de uma lei nacional que requer certas formalidades para a prova de autenticidade da designação, está habilitado a prevenir importações paralelas provindas de outros Estados-Membros.

Relativamente a este ponto, o Tribunal concluiu que no caso concreto, é preciso atender aos direitos e obrigações emergentes das condições específicas do acordo, ao contexto económico e jurídico em que se insere, e em particular, à possibilidade da existência de acordos com o mesmo teor celebrados entre o produtor e os concessionários estabelecidos em

⁴³⁵ Artigo 34 do TFUE, antigo artigo 28.º do TCE.

outros Estados-Membros, podendo revelar-se como indicador, as diferenças de preços praticados nos diversos Estados-Membros.

O Acórdão Comissão/França, processo C-18/84 Subjacente a este acórdão esteve em causa uma lei nacional francesa que concedia certas vantagens fiscais a empresas produtoras de jornais, que se dedicassem relevantemente a assuntos de cariz político e cujas impressões fossem produzidas em território francês, e pelo contrário, impedia o benefício dessas vantagens relativamente às publicações que fossem impressas no território de outros Estados-Membros.

A França defendeu-se argumentando que a atividade de impressão é um serviço e não um produto, de modo que a norma nacional visada pela Comissão se situaria fora do âmbito do tratado. O Tribunal rejeita a defesa francesa com o argumento de que a atividade de impressão não pode ser caracterizada como um serviço, uma vez que conduz ao fabrico de um artigo físico, que é classificado como tal pela tarifa aduaneira comum. Por outro lado, o tratado⁴³⁶ consagra que para efeitos do disposto no tratado, “consideram-se serviços, as prestações realizadas mediante remuneração, na medida em que não sejam reguladas pelas disposições relativas à livre circulação de mercadorias, de capitais e de pessoas”.

De modo que o caso deve ser enquadrado no âmbito da Liberdade de Circulação de Mercadorias. Relativamente ao argumento francês de que a origem das publicações não influencia o leitor, ressaltou que a preocupação da Comissão não se situa ao nível do leitor, mas sim nas opções disponíveis pelas empresas que publicam jornais relativamente à escolha do local de impressão dos mesmos. A condicionante da vantagem fiscal estabelecida na legislação francesa encoraja as empresas a encomendarem as impressões em França, em detrimento dos outros Estados-Membros, de modo que, a norma fiscal visada pode ser encarada como criadora de um obstáculo ao comércio intra-comunitário, e criadora de uma situação de preferência relativamente às publicações impressas em território nacional.

Neste seguimento, o tribunal proferiu o acórdão no sentido de que a norma nacional é susceptível de restringir as importações de publicações, devendo por isso ser considerada como uma medida de efeito equivalente a uma restrição quantitativa, nos termos do artigo 28.º TCE.

⁴³⁶ Artigo 57 do TFUE, antigo art. 50.º TCE.

b) *Não discriminação fiscal direta*

Quanto à não discriminação fiscal direta, devem realçar-se os casos *Saint-Gobain*, *Schumacker* e *Futura*, entre outros que também se analisarão⁴³⁷. Um rápido relance sobre esta jurisprudência do TJCE demonstra claramente como tem sido tratado este problema. Por razões de ordem na exposição, a análise far-se-á com referência a cada uma das liberdades econômicas fundamentais: o direito à livre prestação de serviços, a livre circulação de capitais e a liberdade de estabelecimento (direito de estabelecimento) no campo da tributação direta, e a livre circulação de pessoas e de capitais conjugados. Vejamos.

b) 1. *Liberdade de prestação de serviços*

A liberdade de prestação de serviços pressupõe também a liberdade de os utilizadores dos serviços receberem a respectiva prestação no território de outro EM que não o da sua residência fiscal.

O Caso *Vestergaard* – C-55/98 (28 de Outubro de 1999). O TJCE considerou como contrárias à liberdade de prestação de serviço as disposições fiscais dinamarquesas que permitiam presumir que a frequência de uma ação de formação numa estância turística localizada noutra EM não constituía uma despesa profissional e que como tal, negavam a dedutibilidade fiscal do correspondente custo. Neste caso, na linha do que se proclamou a

⁴³⁷ Caso *Sotgiu* (STJCE de 12 de Fevereiro de 1994, *Giovanni Maria Sotgiu/Deutsche Bundespost*, C 152/73, Rec.1974, p.153), Caso *avoir fiscal* (STJCE de 28 de Janeiro de 1986, comissão das comunidades europeias/Republica francesa, C-270/83, Rec.1986, p.273; Caso *Biehl* (S. sala 5 TJCE de 8 de Maio de 1990, *Klaus Biehl/Administration des contributions del GrandDucado de Luxemburgo*, C-175/88. Rec.1990, p.I-1779); Caso *Bachmann* (STJCE de 28 de Janeiro de 1992, *Hans-Martin Bachmann/État belge*, C-204/90. Rec.1992, p.1-249); Caso *Werner* (STJCE de 26 de Janeiro de 1993, *Hans Werner/Finanzamt Aachen-Innstadt*, C-112/91, Rec. 1993, p.I-429); caso *Commerzbank* (STJCE de 13 de Julho de 1993, *The Queen/Inland Revenue Commissioner ex parte Commerzbank A.G.*, C-330/91, Rec. 1993, p.I-4017); caso *Halliburton Services* (STJCE de 12 de Abril de 1994, *Halliburton Services BV/Staatssecretaris van Financiën*, C-1/93, Rec. 1994, p.I-1137); caso *Wielocks* (STJCE, de 11 de Agosto de 1995, *G.H.E.J. Wielockx/Inspecteur der directe belastingen*, C-80/94, Rec.1995, p. I- 2493); Caso *Asscher* (STJCE de 27 de Junho de 1996, *P.H. Asscher/Staatssecretaris van Financiën*, C-107/94, Rec.1996, p.I-3089); caso *Esposos Gilly* (STJCE de 12 de Maio de 1998, *Esposos Robert Gilly/Directeur des services fiscaux du Bax-Rhin*, C- 336/96); caso *Royak Bank* (STJCE de 29 de Abril de 1999, *Royal Bank of Scotland plc/Estado Helénico*, C-311/97).

propósito do caso *Futura Participations* (que será comentado nas liberdades de estabelecimento), o posicionamento do TJCE assenta numa interpretação restritiva no tocante aos motivos ou exigências de interesse geral que podem justificar uma medida fiscal lesiva das liberdades fundamentais comunitárias, procurando reduzir ao mínimo as situações em que tais motivos ou exigências de interesse geral são atendíveis.

Caso *Bachmann*⁴³⁸ (*Hans-Martin Bachmann*, proc. C- 204/90, de 28 de Janeiro de 1992). O Sr. *Bachmann*, cidadão alemão, residente e trabalhador da Bélgica, não foram autorizados a deduzir as cotizações pagas a uma empresa seguradora residente na Alemanha, relativamente a contratos celebrados antes da sua chegada à Bélgica, ao total dos seus rendimentos profissionais. A questão prejudicial que foi levada ao TJCE foi sobre a incompatibilidade da normativa belga com os artigos do tratado⁴³⁹. Na questão, se suscita a diferença de tratamento em razão da nacionalidade. E se as deduções para efeito de imposto não podem ser descontadas em consequência de uma falta de harmonização fiscal no âmbito da fiscalidade direta, se cria uma situação que impossibilita a aplicação do Tratado⁴⁴⁰. O Tribunal de Justiça considerou que as disposições da lei belga restringiam a livre prestação de serviços, por discriminarem as empresas beneficiárias dos pagamentos em razão da residência. O governo belga defendeu-se, porém, com base na coerência do seu sistema fiscal, pois existiria uma ligação entre a possibilidade de dedução das cotizações e a tributação de quantias devidas pelos seguradores: nos casos de dedução a perda de receitas estaduais é compensada pela tributação das pensões, rendas ou capitais devidos pelas empresas seguradoras residentes, assim como nos casos em que não são admitidas deduções, as pensões, rendas ou capitais devidos não são tributados. O Tribunal de Justiça aceitou esta argumentação, o que é questionável, pois se entendermos as deduções de seguros como despesas pessoais que contribuem para o apuramento da capacidade contributiva, elas deverão ser admitidas e tomadas em consideração no Estado de residência ou no Estado onde a maior parte dos rendimentos é auferida - o TJCE aceita assim a um novo motivo de interesse geral suscetível de justificar restrições às liberdades do mercado interior: a coerência do sistema fiscal

⁴³⁸STJCE - *Hans-Martin Bachmann*, proc. C- 204/90 de 28 de janeiro de 1992), Fisco ns° 59/60, 1993, p. 71.

⁴³⁹ Art. 54, 66, e 129 do TFUE, antigos artigos 48°, 59°, 67°, e 107° do TCE

⁴⁴⁰ Art. 45 do TFUE, antigo art. 39° (2) do TCE.

nacional. Este critério foi reiterado em casos posteriores, como no caso *Wielockx*⁴⁴¹, no qual a coerência fiscal se estabelece com relação a uma mesma pessoa e a reciprocidade na aplicação da lei dos Estados membros. O caso *Bachmann* tem estreita relação com o caso *Safir*⁴⁴², onde estabelece que os seguros constituam serviços para efeito do artigo 60º do TCE e artigo 59º do TCE, que se opõe a toda a legislação nacional que ponha obstáculo a um trabalhador na possibilidade de exercer efetivamente esta liberdade. Do mesmo modo, relaciona-se com o caso *Daily Mail*, onde se analisou a possibilidade, permitida pelo Direito comunitário, de estabelecimento de discriminações em matéria tributária se se motivam no interesse de um Estado membro em proteger direitos de tributação já estabelecidos. Entre eles se destacam: cláusulas destinadas a evitar abusos de direitos; disposições antifraude e proteção do interesse geral (saúde pública, deontologia, qualificação, regras de organização, proteção dos consumidores e regra de organização).

Na análise de Joaquín Ramón Maroto Sifres⁴⁴³ quando um assunto afeta um trabalhador em um Estado membro que trabalha para uma sociedade estabelecida em outro Estado membro, este assunto está compreendido no âmbito da liberdade de circulação dos trabalhadores⁴⁴⁴; e que esta liberdade supõe não só garantir o direito ao trato nacional no Estado de acolhida, e também que o Estado de origem ponha obstáculo ao livre exercício de um emprego por um de seus nacionais em outro Estado membro. Esta tendência, já vem de assuntos anteriores, como o *Rittercoulais*⁴⁴⁵, onde o Tribunal considerou que se o Direito da União em normativa Alemã que negava a possibilidade para efeito de determinar o tipo aplicável e ter em conta os gastos relacionados.

A harmonização negativa da tributação direta na UE com a casa de um casal francês cuja casa estava na França, mas, quando trabalhava na Alemanha, estava sujeita neste Estado por obrigação pessoal, o que permitia aos residentes⁴⁴⁶. Esta jurisprudência foi confirmada no assunto *Renneberg*⁴⁴⁷, em um caso praticamente idêntico. Nessa linha, no assunto

⁴⁴¹ STJCE de 11 de agosto de 1995, *Wielockx*, C- 80/94, Rec. P. I- 2508, fundamento jurídico 24.

⁴⁴² STJCE de 28 de abril de 1998, *Safir*, C- 118/ 96. Rec. pp I- 1897 e ss., fund. Jurídico 22.

⁴⁴³ Maroto Sifres, Joaquín Ramón, *La armonización negativa de la imposición directa en la EU*, Gobierno de España Ministério de Hacienda publica, 2017, p. 14 e 15.

⁴⁴⁴ Neste sentido tem-se também a Sentença do TFUE, Prodest, C-237/83, de 1984.

⁴⁴⁵ Sentença do TFUE, *Rittercoulais* de 21 de fevereiro de 2006, C-152/03, Rec. p. I-1737.

⁴⁴⁶ Posteriormente a Alemanha optou por modificar sua normativa e impedir a dedução também dos residentes.

⁴⁴⁷ Sentença do TFUE, *Renneberg* de 16 de outubro de 2008, C-527/06, EU:C:2008:566.

Lakebrink⁴⁴⁸, o que se considerou foram os rendimentos negativos procedentes do arrendamento de imóveis estabelecidos em outro Estado membro; no assunto Comissão/República portuguesa⁴⁴⁹, se tratava de uma exceção por reinvestimento, que não foi aplicado ao reinvestir em uma habitação destinada a ser uma residência habitual localizada em outro Estado-Membro⁴⁵⁰; e em Schilling⁴⁵¹, Uma dedução para a contratação de um empregado doméstico, que exigia a contribuição disso no seguro de pensão alemão e, no No presente caso, havia sido listado no Luxemburgo.

b) 2. *Liberdade de circulação de capitais*

A liberdade de circulação de capitais, no âmbito material e subjetivo de aplicação, proíbe o tratamento discriminatório dos capitais não só em razão da nacionalidade dos detentores, bem como em razão da sua residência ou do local de investimento, que indiretamente tem a sua tutela prejudicada em todos os casos de não discriminação fiscal elencados abaixo:

O Caso *Korkein hallinto-oikeus - C-122/15*, decidido em 28 de janeiro de 2016. Neste caso o Tribunal considerou proibida a discriminação feita pela lei finlandesa sobre a renda do contribuinte pensionista que contraria o CDT e a Diretiva 2000/78/CE⁴⁵².

O Caso *Verkooijen - C-35/98*, decidido em 6 de Junho de 2000. Neste caso, o Tribunal considerou contrária à livre circulação de capitais uma disposição fiscal holandesa que

⁴⁴⁸ Sentença do TFUE, Lakebrink de 18 de julho de 2007, C-182/06, Rec. p. I-6271

⁴⁴⁹ Sentença do TFUE, Comissão/República portuguesa de 2006, C-345/05, Rec. p. I-10635.

⁴⁵⁰ O apartado 16 desta sentença, afirma que o assunto Peterson, assinala que: “Las disposiciones que impidan o disuadan a un nacional de un Estado miembro de abandonar su país de origen para ejercer su derecho a la libre circulación constituyen, por consiguiente, obstáculos a dicha libertad aun cuando se apliquen con independencia de la nacionalidad de los trabajadores afectados.”

⁴⁵¹ Sentença do TFUE, Schilling de 13 de novembro de 2003, C-209/01, Rec. p. I-13389

⁴⁵² Assunto da decisão: (Una normativa nacional, como las disposiciones del artículo 124, apartados 1 y 4, de la Ley finlandesa del impuesto sobre la renta, referentes a un impuesto complementario sobre las rentas procedentes de pensiones, no puede valorarse en base a la prohibición de discriminación por razón de la edad que establece el Derecho de la Unión, tal y como se desprende del artículo 21, apartado 1, de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea y de la Directiva 2000/78/CE del Consejo, de 27 de noviembre de 2000, relativa al establecimiento de un marco general para la igualdad de trato en el empleo y la ocupación.) (Finlândia).

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:62015CC0122&from=EN>

sujeitava a concessão de uma isenção tributária relativa a dividendos pagos a accionistas à condição de que tais dividendos fossem pagos por uma sociedade com sede na Holanda.

O Caso *Luigi Brugnoni* – de 24 de Junho de 1986, proc. nº 157/85, col. 1986. No caso, pôs-se a questão de saber se as regulamentações internas discriminatórias incidentes sobre os movimentos de capitais são proibidas nos termos do Tratado⁴⁵³. Mais concretamente, indagava-se se a liberalização dos capitais, à medida que ia sendo efetuada, implicava automaticamente a proibição de discriminações conexas. A compra de títulos estrangeiros negociados na bolsa estava incluída na liberalização prevista na lista B da primeira Diretiva relativa à circulação de capitais. O Tribunal entendeu que a livre circulação de capitais incluía não só a supressão das restrições aos movimentos de capitais de pessoas residentes nos Estados-membros, bem como as discriminações de tratamento em razão da nacionalidade ou residência das partes, ou do lugar de investimento. Era legítimo entender que o regime resultante da harmonização tributária através de diretivas ou convenções entre Estados, bem como as normas tributárias internas, não podiam discriminar em razão da nacionalidade, da residência, nem do local de investimento, devendo os Estados membros adaptar as suas legislações às normas comunitárias.

Ao ver de Joaquín Ramón Maroto Sifres⁴⁵⁴ A diferença não é trivial, pois participação que não pretenda exercer uma influência real, na situação anterior, seria protegido pelas disposições da liberdade de circulação de capitais. Na delimitação, portanto, entre uma liberdade e outra, o Tribunal afirmou que deve estar sujeito aos regulamentos em questão. E se esse regulamento potencialmente restritivo não nos permitir determinar se se referindo a um ou outro tipo de

⁴⁵³ O então artigo 67º nº 1 do Tratado CEE.

⁴⁵⁴ Maroto Sifres, Joaquín Ramón, La armonización negativa de la imposición directa en la EU, Gobierno de España Ministerio de Hacienda publica, 2017, p. 14 e 15. Veja também: García Prats, Francisco Alfredo, Asscher, o la expansión del principio comunitario de no discriminación en materia tributaria, Civitas. Revista española de derecho financiero, Nº 94, 1997, págs. 215-236; García Prats, Francisco Alfredo, Convenios de doble imposición, establecimientos permanentes y derecho comunitario (Consideraciones en torno a los casos Royal Bank of Scotland y Saint Gobain), Civitas. Revista española de derecho financiero, Nº 191, 2000, págs. 9-54; García Prats, Francisco Alfredo, La jurisprudencia del TJCE y el artículo 33 de la Ley del Impuesto de la Renta de no Residentes (De la asunción del principio de capacidad económica como principio del ordenamiento comunitario), Civitas. Revista española de derecho financiero, Nº 117, 2003, págs. 61-113; García Prats, Francisco Alfredo, Los Modelos de Convenio, sus principios rectores y su incidencia sobre los Convenios de doble imposición, Crónica Tributaria, Nº 133, 2009, págs. 101-124.

participação, devem ser, então, as circunstâncias e os elementos factuais do assunto específico⁴⁵⁵.

No que se refere às participações de empresas estabelecidas em Estados terceiros, e tendo em vista que a liberdade de circulação de capitais protege tais situação, mas não a liberdade de estabelecimento, se os regulamentos não permitirem especificar a que participação se refere, dos Requerentes de Teste no caso de litígio do grupo FII⁴⁵⁶ pode-se entender que o segundo critério, o fator factual, não é levado em consideração. No entanto, após o Kronos acima mencionado, onde o Tribunal teve a oportunidade de reiterar a decisão anterior, e ainda não o fez, considero que deveria ser para uma confirmação futura dessa jurisprudência.

b) 3. *Liberdade de estabelecimento*

A liberdade de estabelecimento trata das restrições no EM onde pretende exercer o direito de estabelecimento, tendo no mais das vezes implicado na discriminação que se pode elencar nos seguintes casos:

O caso *Werner* – C-112/91, decidido pelo TJCE em 26 de janeiro de 1993, relativo ao exercício da profissão. O Sr. Werner, alemão, residente na Holanda, exerce a profissão de dentista no seu país de origem, onde obtém a totalidade de seus rendimentos. A administração tributária alemã pretendeu tributar sua declaração de rendas e patrimônio no regime de não residente, situação não consentida pelo contribuinte, que se entende na prerrogativa de beneficiar do “*splitting tarif*”⁴⁵⁷, e de ser tributado pela obrigação pessoal e não real. Assim, o

⁴⁵⁵ Ver Sentença do TFUE, Kronos, C-47/12 de 11 de setembro de 2014, EU: C: 2014:2200. Aps. 30 e 37, respectivamente. No assunto, se analisa se uma participação de 10%, considerada pela normativa em questão, outorga ou não uma influência real. Como não pode determinar-se a priori, e como o Tribunal teria dito que, por si, 10% não teriam por que dar essa influência, se analisa o caso concreto.

⁴⁵⁶ Sentença do TFUE, grupo FII, C-35/11, de 13 de novembro de 2012, EU: C:2012:707.

⁴⁵⁷ O regime alemão de *splitting* se instaurou com a finalidade de atenuar a progressividade do imposto de renda. Consiste em somar os rendimentos de cada cônjuge para imputar ficticiamente 50% a cada cônjuge para calcular o imposto. Se o rendimento de um dos cônjuges é elevado e o do outro baixo, o *splitting* nivela a base de cálculo e atenua a progressividade do imposto de renda.

MIRANDA PÉREZ, A., *La no discriminación Fiscal en los ámbitos internacional e comunitario.*, p. 264.

cidadão interpõe uma reclamação econômico-administrativa fundada na incompatibilidade⁴⁵⁸ com as normas jurídicas tributárias alemãs. O *Finanzgericht* de Colônia, com dúvida, propõe a questão prejudicial com fundamento no Tratado⁴⁵⁹. O TJCE entende que este dispositivo do Tratado⁴⁶⁰ não impede que um Estado membro tribute com uma carga mais pesada os seus nacionais que desempenhem suas atividades profissionais não residindo no mesmo Estado⁴⁶¹.

Esta decisão foi objeto de inúmeras críticas. Para Miranda Pérez⁴⁶², o órgão máximo jurisdicional comunitário não considerou a essência do assunto, para afirmar, simplesmente, que se trata de uma situação puramente doméstica e não intracomunitária; ora, fica claro que um cidadão, ao passar de um país para outro, provoca que intervenham, forçosamente, questões de Direito comunitário aplicável ao caso, como a liberdade de estabelecimento e a liberdade de circulação de pessoas no território comunitário. E complementa o autor com uma inquietação: será que a desvantagem que tem o Senhor Werner frente aos seus compatriotas não é suficiente para o Direito comunitário protegê-lo? García Prats⁴⁶³ corrobora esta opinião, usando a expressão *reverse discrimination*: segundo ele, nesta decisão o TJCE manifesta a discriminação inversa e aceita que a discriminação fiscal directa e indirecta admitem matizações.

No entanto, vale ainda traçar um paralelo com o caso *Asscher*⁴⁶⁴, decidido mais recentemente, e que teve uma conclusão diferente pelo TJCE: aqui, o tribunal afirmou que um cidadão poderia fazer valer a liberdade de estabelecimento frente ao seu Estado natal, mesmo residindo em outro Estado membro, sendo que a situação de não residente seria comparável com a da norma discriminatória - ou seja, a mesma situação de não residente em um Estado determinado não é comparável, segundo o TJCE, já que apresenta diferenças objetivas tanto do ponto de vista da fonte de rendimentos, como da capacidade contributiva pessoal ou da consideração da situação pessoal e familiar.

⁴⁵⁸ Art. 49 TFUE, do então artigo 43º do TCE.

⁴⁵⁹ Art. 49 e 267 do TFUE, antigos artigos 43º e 234º do TCE.

⁴⁶⁰ Art. 49 TFUE, antigo artigo 43º TCE.

⁴⁶¹ STJCE de 26 de janeiro de 1993, *Werner/Finanzamt*, C-112/91, Rec.p.I-429.

⁴⁶² MIRANDA PÉREZ, Armando. *La no discriminación fiscal em los âmbitos internacional y comunitario*. México, J. M. Bosch Editor, 2005, p. 265.

⁴⁶³ GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo. “*Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*”. Madrid, Ed. Tecnos, 1998, e, do mesmo autor, ver “*La Cláusula de no discriminación en los CDI. La Cláusula de Nacionalidad, en El Establecimiento Permanente*”.

⁴⁶⁴ STJCE de 27 de Junho de 1996, Caso *Asscher - P.H. Asscher/Staatssecretaris van Financiën*, C-107/94, Rec.1996, P. I-3089.

O Caso *Futura Participations* – C-250/95, decidido pelo TJCE em 15 de Maio de 1997, é relativo ao IS luxemburguês, que limitava a compensação de prejuízos em períodos de tributação posteriores à verificação das seguintes condições: tais prejuízos encontram-se relacionados com a obtenção de proveitos a nível local e as perdas correspondentes estarem suportadas pela contabilidade do sujeito passivo no Luxemburgo. No caso concreto, a sucursal no Luxemburgo da sociedade francesa *Futura* pretendia efetuar a compensação no Luxemburgo de um montante de perdas de 23 milhões de francos luxemburgueses, perdas que lhe haviam sido imputadas pela sede em França através da aplicação de um método de imputação proporcional. Ora, a legislação luxemburguesa admitia a aplicação, por contribuintes não residentes, do método da imputação proporcional para a determinação de proveitos a tributar naquele país, mas não para a determinação de perdas. O TJCE, na decisão do Caso *Futura Participations*, aceitou a compatibilidade com o Tratado CE da exigência da legislação luxemburguesa no sentido de que os prejuízos se encontrassem relacionados com atividades desenvolvidas no Luxemburgo. Contudo, considerou que a condição da manutenção pelas sociedades não residentes de contabilidade no Luxemburgo, nos termos das regras em vigor neste país, constituía uma restrição ao direito de estabelecimento, uma vez que implicaria que as sociedades não residentes tivessem uma dupla contabilidade. Para o TJCE isso infringiria o princípio da proporcionalidade, uma vez que a verificação do montante das perdas incorridas no Luxemburgo poderia ser alcançada, pelas autoridades luxemburguesas, com recurso aos mecanismos previstos na Diretiva 77/779 relativa à assistência mútua entre autoridades fiscais dos EM.

Caso *Avoir Fiscal* – C-270/83, decidido pelo TJCE em 28 de Janeiro de 1986. Este caso é particularmente relevante quanto ao desenvolvimento do direito à não discriminação na tributação direta. Nele se proclamou a equiparação do critério da residência ao da nacionalidade, para efeitos da aplicação da não discriminação em razão da nacionalidade⁴⁶⁵. Trata-se aí da concessão, pela legislação francesa, a agências e sucursais estabelecidas em França por sociedades sediadas noutros EM, do benefício do crédito fiscal (*avoir fiscal*)

⁴⁶⁵ Prevista no artigo 12º do TCE, atual art. 18 do TFUE.

destinado a limitar a dupla tributação econômica dos dividendos recebidos. A concessão do *avoir fiscal* encontrava-se limitada aos beneficiários de dividendos que tivessem a sua residência fiscal em França e ainda (apenas) a não residentes cobertos por convenções para evitar a dupla tributação, em condições de reciprocidade. Nestes termos, a concessão do *avoir fiscal* foi negada a estabelecimentos estáveis ou permanentes. O TJCE considerou que a referida legislação fiscal francesa infringia o disposto no artigo 43º do TCE⁴⁶⁶, na medida em que, ao estabelecer uma discriminação entre sociedades constituídas segundo o direito francês e sociedades constituídas segundo o direito de outros EM, restringia o direito de estabelecimento.

O Caso *Commerzbank* – C-330/91, decidido pelo TJCE em 13 de Junho de 1993, da mesma forma protege o direito ao estabelecimento. Com sucursal no Reino Unido, o *Commerzbank*, um banco com sede na Alemanha, tendo concedido diversos empréstimos a empresas norte-americanas, pagou no Reino Unido o imposto relativo aos juros recebidos dessas empresas. Mesmo tendo nos termos da convenção de dupla tributação celebrada entre Reino Unido e os EUA, dispositivo sobre os juros, os juros pagos por empresas americanas a empresas não residentes para efeitos fiscais no Reino Unido não se encontravam sujeitos a tributação neste último país; a sucursal do *Commerzbank* solicitou o reembolso do imposto indevidamente pago e solicitou, ainda, juros correspondentes ao período de detenção do montante do imposto indevido pela administração fiscal britânica. O segundo pedido foi-lhe negado, com base no fato de a legislação britânica prever o referido pagamento de juros apenas a entidades com domicílio fiscal no Reino Unido. Tendo o problema sido colocado ao TJCE a título de questão prejudicial, este entendeu que a referida disposição da legislação britânica discriminava as sucursais e as agências de sociedades não residentes. Nos termos da sentença proferida, o TJCE considerou, portanto, que a atribuição por parte da legislação de um EM do direito à indenização ou compensação relativa a impostos indevidamente recebidos pela administração fiscal apenas a sociedade que seja residente para efeitos fiscais no EM em causa, negando-o às sociedades não residentes, é contrária aos artigos 43º e 48º do TCE⁴⁶⁷, violando, assim, o direito de estabelecimento. Para o TJCE a existência da discriminação

⁴⁶⁶ Artigo 52º na numeração anterior ao Tratado de Amsterdam.

⁴⁶⁷ Artigos 52º e 58º, respectivamente, na numeração anterior ao Tratado de Amsterdam.

fiscal deve ser aferida por referência à concreta disposição fiscal, não sendo a sua natureza discriminatória alterada pela circunstância de as entidades em questão se encontrarem isentas de imposto precisamente em virtude da sua qualidade de não residentes. A decisão do TJCE no caso *Commerzbank* seguiu a mesma linha geral da decisão do Caso *avoir fiscal*, de defesa da posição dos estabelecimentos permanentes ou estáveis de sociedades não residentes no Estado Membro em questão, contra normas fiscais que estabelecem, a determinados níveis, um tratamento distinto de residentes e não residentes. O TJCE, na presente decisão, não admitiu, como justificativo da referida distinção, o argumento da manutenção da coerência do sistema fiscal.

Caso *Saint Gobain* - C-307/97 de 21 de Setembro de 1999 (*Compagnie de Saint-Gobain, Zwergniedelanssing Deutschland/Finanzamt Aachen- Inntenstadt*). Colocou-se, no caso, a discussão a respeito da aplicabilidade dos CDT no sentido de vinculação das partes. Esta discussão é técnica e antiga, e pode-se traçar um paralelo com a regra ou norma secundária de alteração, que vem a dar origem a uma regra ou norma primária. Na sentença, o Tribunal vem a tomar um posicionamento contrário ao supra assinalado posicionamento de Robert Alex e Hart, no que tange a falta de efetividade do direito internacional., *porem como o mesmo discurso subentende-se que a vergonha e o constrangimento são o bastante e o suficiente para a devolução ou ressarcimento dos danos, sem a necessidade de retaliação e da indenização*. Vejamos: mediante resolução, o *Finanzgericht Köln* alegou com base no Tratado⁴⁶⁸ três questões prejudiciais sobre a interpretação⁴⁶⁹. Estas questões foram levantadas entre a *Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland (Compagnie de Saint-Gobain, ZN)* e o *Finanzamt Aachen – Innenstadt (Finanzamt)*. A *Saint-Gobain ZN* é a sucursal na Alemanha de uma sociedade francesa (*Saint-Gobain S.A.*), cujo domicílio social e direção comercial é na França. Está inscrita no Registro Mercantil da Alemanha sob a égide do direito tributário alemão e considerado como estabelecimento permanente da *Saint-Gobain S.A.*, que está sujeita ao pagamento do imposto por obrigação real na Alemanha uma vez que nem seu domicílio nem sua direção comercial se encontram no Estado Alemão. O caso *Saint-Gobain* assume feição semelhante ao do *Avoir fiscal*, numa situação triangular, na qual um

⁴⁶⁸ Art. 267 do TFUE, antigo artigo 234º TCE.

⁴⁶⁹ Art. 59, 49 e 54 do TFUE, antigo dos artigos 52º, 43 e 48 do TCE.

estabelecimento estável recebe rendimentos de um Estado distinto quer daquele onde se situa, quer do Estado de residência da sociedade a que pertence o estabelecimento: a *Saint-Gobain ZD* tinha nos respectivos ativos participações numa sociedade dos EUA e em duas sociedades alemãs, formando com estas últimas um “*Organschaft*” (a *Saint-Gobain ZD* e as duas sociedades alemãs eram tratadas como uma única entidade para efeitos fiscais, na Alemanha; deste modo, a *Saint-Gobain ZD* encontrava-se sujeita a imposto em relação ao rendimento total do grupo, sendo os proveitos e custos das sociedades alemãs incluídos nos seus, para efeitos de tributação). As sociedades alemãs integradas nos ativos da *Saint-Gobain ZD* detinham, por sua vez, participações em sociedades na Suíça, na Áustria e em Itália. A administração fiscal alemã negou à sucursal alemã *Saint-Gobain ZD* a aplicação de três mecanismos fiscais destinados à eliminação, na Alemanha, da dupla tributação relativamente a dividendos recebidos de sociedades participadas estrangeiras, já sujeitos a tributação no país da fonte. Os mecanismos em apreço eram aplicados apenas às sociedades residentes para efeitos fiscais na Alemanha, e não às sucursais alemãs de sociedades residentes noutros EM (observa-se desde já nesta análise que esta sentença levou a que hoje a Alemanha já tenha alterado a legislação em causa, no sentido do respectivo alargamento aos estabelecimentos permanentes situados no seu território). O Tribunal de Colônia que apreciou o caso colocou três problemas ao TJCE, a título de questão prejudicial. As questões sujeitas à apreciação do TJCE, em relação ao *Caso Saint-Gobain*, prendem-se com a compatibilidade com o direito comunitário e, em particular, com os artigos do Tratado⁴⁷⁰, da recusa de aplicação na Alemanha, relativamente a uma sucursal alemã de uma sociedade de outro EM: *a*) do método de inserção relativamente a dividendos recebidos previsto em convenções para evitar a dupla tributação celebrada pela Alemanha com países não comunitários (Alemanha com os EUA e com a Suíça) – o qual é aplicável às sociedades residentes na Alemanha; *b*) do método de imputação em relação aos dividendos recebidos de uma sociedade detida num país não comunitário – mediante a dedução, ao imposto alemão a pagar pela sucursal, de um crédito, para eliminação da dupla tributação econômica, pelo imposto suportado no país não comunitário em relação aos lucros da subsidiária aí detida pela sucursal alemã – benefício que é concedido às sociedades residentes na Alemanha; *c*) de uma isenção de imposto sobre o

⁴⁷⁰ Art. 49 e 54 do TFUE, antigos art. 43º e 48º do TCE Artigos 52º e 58º, respectivamente, na numeração anterior ao Tratado de Amsterdam.

patrimônio, prevista para certas participações de sociedades residentes em sociedades não residentes. A decisão do caso foi favorável às pretensões da sucursal alemã. Quanto ao grande relevo da jurisprudência do TJCE referente a este caso, ele resulta do fato do Tribunal ter alargado aos estabelecimentos estáveis de sociedades comunitárias, localizados noutros EM, a aplicação dos métodos de eliminação da dupla tributação previstos na legislação interna do EM de localização do estabelecimento ou nas convenções para evitar a dupla tributação por esta celebrada, inclusivamente com países não comunitários. A sentença afirmou, portanto a primazia do direito comunitário sobre a legislação fiscal interna dos EM e também sobre as convenções para evitar a tributação por estes celebradas, mesmo com países não comunitários. O TJCE não se pronunciou, no entanto, com relação à obrigatoriedade de os estabelecimentos estáveis de sociedades comunitárias beneficiarem de todos os efeitos das convenções para evitar a dupla tributação celebrada pelo EM da sua localização, designadamente no que diz respeito à aplicação das taxas reduzidas de tributação previstas para dividendos, juros e *royalties* no Estado da fonte de tais rendimentos. Ora, se neste caso estiver em causa uma CDT celebradas por EM com países não comunitários, a dificuldade da questão é acrescida, no caso do tratamento fiscal a conceder aos referidos rendimentos ao nível do Estado da fonte – o qual, se for um país não comunitário, não se encontra vinculado ao cumprimento nem do TCE nem das decisões do TJCE (ou que, no caso na convenção não esteja prevista a proteção de mais estas tutelas).

O Caso *Schumacker*, de 14 de Fevereiro de 1995. Pela sua importância, vale proceder a uma análise especial, passo a passo, desta decisão. O TJCE afirmou que o princípio da igualdade retributiva é ferido com o tratamento discriminatório em sede de Imposto de Renda. O Estado alemão, invocando a coerência do sistema tributário, a propósito das condições definidas na legislação do Estado para outorgar deduções e vantagens fiscais pessoais, sustentou a sua vinculação a considerar a situação pessoal e familiar no imposto pessoal sobre a renda e, assim, o direito de tributar as rendas obtidas no estrangeiro; nesta perspectiva, com mais evidência, sobretudo no caso de existência de CDT, com os seus critérios específicos de distribuição de competências tributárias, estabelecidas por via do MC OCDE, será o Estado da residência aquele que se encontra em melhor posição para tomar em consideração o esquema subjetivo do princípio da capacidade econômica e situação pessoal e familiar. Deste modo, as

referidas regras de competência permitem alcançar uma coerência global do sistema fiscal, evitando a duplicação de vantagens fiscais no Estado de residência e no Estado da fonte. Seguindo a posição do Advogado-Geral, o Tribunal, aceitando embora, no caso, o argumento da coerência do sistema, considera-a incompatível com as disposições do Tratado e razão insuficiente para postergá-las. Nesta sentença, põe-se a nú o tratamento discriminatório dos sujeitos obrigados ao pagamento do imposto direto sobre a renda, levado a cabo nos Estados membros. O Tratado não menciona de forma expressa a tributação direta, mas esta sentença já manifesta que a não discriminação é tida como um princípio fundamental do Tratado e que deve prevalecer. A discriminação fiscal direta é caracterizada pelo tratamento diferenciado do imposto de renda e os trabalhadores de outro Estado membro devem gozar das mesmas vantagens fiscais. Esta sentença do TJCE identifica que a discriminação se produz quando o Estado de não residência recolhe o imposto sem levar em linha de conta a situação pessoal, que dá direito a vantagens fiscais no momento da declaração de imposto de renda no Estado de residência.

No caso *De Coster*, C-17/00 de 29 de Novembro de 2001, o TJCE estabeleceu um limite ao poder de tributar exercido por um EM, sem levar em consideração nenhuma das exceções para justificar uma medida discriminatória; o Tribunal utilizou os argumentos conhecidos sobre não discriminação em matéria de liberdade de prestação de serviços para anular completamente uma figura fiscal. Esta decisão assume grande relevo na medida em que estão em causa as exceções admitidas que limitem o alcance das exigências da não discriminação - ressalta-se a eficácia dos controles fiscais, a lealdade das transações comerciais, a saúde pública a instauração de um sistema tributário coerente, a proteção de um interesse legítimo, a proteção da propriedade intelectual, a proteção dos trabalhadores e consumidores, a conservação dos tesouros históricos e artísticos e as que resultam da repartição de competência fiscal nos convênios de dupla tributação entre os EM⁴⁷¹.

⁴⁷¹ MIRANDA PÉREZ, Armando. *La no discriminación fiscal em los âmbitos internacional y comunitário*. México, J. M. Bosch Editor, 2005, p. 325

Conforme o entendimento de Jiménez⁴⁷² a política tributária das empresas da Comissão Europeia provou ser uma das maiores falhas na história da Comunidade Europeia. Apesar dos esforços da Comissão Europeia ao longo dos trinta anos de existência e da pressão da comunidade empresarial, pouco progresso foi feito na harmonização da tributação das empresas na União Europeia; as propostas da Comissão quase sempre foram recusadas a nível do Conselho. No entanto, a harmonização é um passo crucial no estabelecimento de um mercado comum na Europa.

Nessa visão examina os esforços da Comissão Europeia para alcançar a harmonização. Baseia sua análise no estudo de modelos econômicos teóricos dos sistemas tributários corporativos que atendem aos requisitos de um mercado comum e evitam ineficiências econômicas, bem como no exame do sistema tributário federal dos EUA.

Através do exame de modelos teóricos e de exemplos práticos, o autor estuda por que as repetidas tentativas de harmonização falharam e conclui que elas devem levar em conta não apenas aspectos econômicos, mas também fatores políticos e jurídicos. A harmonização da tributação não é apenas um exercício legislativo. Outras instituições, como o Tribunal da CE, têm um papel importante a desempenhar no processo de harmonização, como sugere a experiência federal dos EUA.

Conclui com um modelo de harmonização de impostos corporativos que leva em conta a teoria econômica e as realidades do processo político e jurídico. Contudo o ler Martín Jiménez⁴⁷³, percebe-se que em sua visão a política tributária das empresas da Comissão Europeia provou ser uma das maiores falhas na história da Comunidade Europeia. Apesar dos esforços da Comissão Europeia ao longo dos trinta anos de existência e da pressão da comunidade empresarial, pouco progresso foi feito na harmonização da tributação das empresas na União Europeia; as propostas da Comissão quase sempre foram recusadas a nível do Conselho.

No entanto, a harmonização é um passo crucial no estabelecimento de um mercado comum na Europa. Examina se os esforços da Comissão Europeia para alcançar a harmonização. Ele baseia sua análise no estudo de modelos econômicos teóricos dos sistemas

⁴⁷² Martín Jiménez, Adolfo J., *Towards Corporate Tax Harmonization in the European Community, An Institutional and Procedural Analysis*, Kluwer, 1999.

⁴⁷³ Martín Jiménez, A.J., El Derecho financiero constitucional de la Unión Europea, Civitas. Revista española de derecho financiero, 1999. 111-161.

tributários corporativos que atendem aos requisitos de um mercado comum e evitam ineficiências econômicas, bem como no exame do sistema tributário federal dos EUA.

Através do exame de modelos teóricos e de exemplos práticos, o autor estuda por que as repetidas tentativas de harmonização falharam e conclui que elas devem levar em conta não apenas aspectos econômicos, mas também fatores políticos e jurídicos. A harmonização da tributação das empresas não é apenas um exercício legislativo. Outras instituições, como o Tribunal da CE, têm um papel importante a desempenhar no processo de harmonização, como sugere a experiência federal dos EUA. O livro conclui com um modelo de harmonização de impostos corporativos que leva em consideração tanto a teoria econômica quanto as realidades dos processos políticos e jurídicos.

Em outra obra Jiménez⁴⁷⁴ de forma atualizada no seu trabalho busca facilitar o entendimento do modo de raciocinar do TJUE em questões fundamentais ao direito tributário e que afetam os impostos fundamentais no sistema tributário (impostos diretos, principalmente imposto de renda e SI). Nesse sentido, o livro tem como objetivo ajudar as pessoas interessadas em impostos diretos e nas liberdades do TFUE a desvendar a maneira complexa de raciocínio do TJUE, a descobrir a necessidade de conectar algumas frases com outras, vendo sua evolução temporal, a entender o mensagens que o TJUE lança e sua interação com a legislação nacional.

3. 4 – *O MERCOSUL*

O Mercado Comum do Sul – (Mercosul) originou-se em 26 de Março de 1991, pelo Tratado de Assunção, tendo como membros, Argentina, Brasil, Paraguai e o Uruguai. Este Tratado declara a intenção de constituir um mercado comum, que tem como objetivo uma coordenação das políticas cambial, monetária e fiscal. O Mercosul visa a livre circulação de mercadorias, a liberdade de estabelecimento, a livre circulação de trabalhadores, a livre

⁴⁷⁴ Martín Jiménez, Adolfo J, e Francisco M. Carrasco González, *Impuestos directos y libertades fundamentales del Tratado de Funcionamento de la Unión Europea Cuestiones fundamentales en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea*, Thomson Reuters Aranzadi, Espanha, 2016.

circulação de capitais e a liberdade de concorrência. Tendo como princípios orientadores a flexibilidade (como diretiva de procedimento para tomada de deliberações para a execução do Tratado e flexibilidade de interpretação), a gradualidade (demonstra a intenção dos Estados partes de que a integração ocorra em etapas definidas para adequações necessárias para a adaptação de uma abertura parcial e seletiva dos mercados), o equilíbrio (visa determinar que a integração não ocorra com o sacrifício de um Estado em provimento dos demais, sem um devido programa de compensação para a região) e a reciprocidade (trata de um controle mútuo da execução e aplicação do Tratado onde cada Estado assume direitos e obrigações equitativas: cláusula de reciprocidade. Os litígios sobre a discriminação internacional do contribuinte no espaço do Mercosul, como em todos os países, são interpostos diretamente nas jurisdições nacionais, uma vez que a norma internacional já tenha sido recepcionada internamente. Ocorre que as conseqüências das relações entre Estados se refletem na tutela de proibição discriminatória. Até por uma necessidade de maior desenvolvimento, a nova ordem mundial como que obriga a um relacionamento inter-regional onde Estados que participam de um bloco regional podem fazer acordos internacionais com outros blocos e com outros Estados. Essa peculiaridade - que pode, ou não, vir a explicar a fragilidade da defesa da não discriminação dos contribuintes, tanto na tributação direta, como na indireta, tanto com relação às pessoas físicas, como às pessoas jurídicas - ajuda a eleger o Mercado Comercial do Sul (Mercosul) como objeto desta pesquisa, que marca bem a realidade vivida pelos contribuintes da maioria dos demais blocos regionais sul-americanos. Muitos consideram que a origem remota do Mercosul está ligada aos acordos bilaterais entre o Brasil e a Argentina, preponderantes sobretudo a partir dos anos 80 do século XX – haja vista que os dois países visavam a uma intensificação de relações comerciais, pelo fato de a crise da dívida externa e o problema da proliferação de barreiras protecionistas nos mercados desenvolvidos começarem a impor limites ao crescimento e ao próprio modelo de desenvolvimento seguido pela maior parte dos países latino-americanos.

É importante lembrar que, antes da criação das instituições hoje existentes, os antecedentes históricos da integração latino-americana foram inspiradas nas ações e lutas de libertação do idealista e revolucionário venezuelano Simón Bolívar, (1783 a 1830), que muito contribuiu para o processo de independência de vários países da América Latina, no século XIX. Já naquela época ele preconizava que a integração era o único caminho para o sucesso

econômico e cultural da região: “É uma idéia grandiosa, pretender formar, de todo o Novo Mundo, uma só nação, com um só vínculo, que ligue suas partes entre si e com o todo. Já que tem uma origem, uma língua, os mesmos costumes e uma religião, deveriam, por conseguinte, ter um só governo que confederasse os diferentes Estados que venham a formar-se”⁴⁷⁵.

Em 1986, o Brasil e a Argentina firmaram dois Protocolos de Comércio contemplados posteriormente pelo Tratado de Integração, de Cooperação e Desenvolvimento para a criação de um mercado comum, com a adesão da República do Paraguai e a República do Uruguai⁴⁷⁶. Seguiram-se anos de construção, que mais recentemente se consolidaram⁴⁷⁷.

Em Dezembro de 1990 é firmado o Acordo de Complementação Econômica nº 14 (ACE 14) entre o Brasil e a Argentina, o Tratado de Montevidéu (1980); assim se consolidou, e segundo o disposto neste, e no âmbito da Associação Latino-Americana de Integração (ALADI), o programa de liberalização comercial previsto na Ata de Buenos Aires, no sentido de eliminar os gravames e demais restrições impostas ao seu comércio recíproco teve por objetivo a não discriminação. O Mercosul foi instituído em 26 de Março de 1991, através do Tratado de Assunção⁴⁷⁸, e possui uma estrutura institucional⁴⁷⁹ composta por cinco órgãos de

⁴⁷⁵ BOLÍVAR, *apud* ALMEIDA, 1996, p. 43.

⁴⁷⁶ ALMEIDA, Paulo Roberto de. *O Mercosul no Contexto Regional e Internacional*. Porto Alegre, Edições Aduaneiras, 1993, p. 72.

⁴⁷⁷ Algumas datas podem assinalar, de um modo bem expressivo, essa evolução: 1948 - a CEPAL (Comissão Econômica para a América Latina) defende idéias de integração regional, cogitando mesmo uma união aduaneira na América do Sul. A teoria da Integração Regional na América Latina vista como um mecanismo de desenvolvimento econômico e de crescimento industrial do continente foi formulado tecnicamente, pela primeira vez, pela CEPAL e divulgada com maior intensidade entre os anos 1954 e 1959. Em 1960, a convergência de um grupo de países da América Latina, com a criação da Associação Latino-Americana de Livre Comércio (ALALC), apresentava como objetivo principal a constituição de um mercado comum regional, a partir da conformação de uma zona de livre comércio, no prazo de doze anos. É essa vontade conjunta que torna possível, vinte anos mais tarde, a assinatura do Tratado de Montevidéu. Em 1980, a Assinatura do Tratado de Montevidéu cria a Associação Latino-Americana de Integração (ALADI), reformulando a integração econômica da região rumo à conformação de uma área de preferências tarifárias. O Tratado de Montevidéu criou novos mecanismos de integração conforme os princípios de pluralismo político e econômico, convergência de objetivos, flexibilidade de acordos, tratamentos diferenciais e diversas formas de ajustes entre os Estados, visando ao desenvolvimento de funções de associação, promoção e regulação de comércio recíproco e a consecução de acordos bilaterais setoriais, com a liberação do intercâmbio comercial regional.

⁴⁷⁸ SILVA, G. E. do Nascimento e, *Manual de Direito Internacional Público*. 13ª edição, SP, Saraiva, 1988, p. 223 e 226. O Tratado de Assunção deve o seu nome ao fato de ter sido assinado na cidade de Assunção, Paraguai, conhecido como Tratado do Mercosul, firmado pela Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai, com o objetivo precípuo de evoluir até à condição de um mercado comum. Para alcançar esse objetivo, convencionou-se: 1.- Adotar um programa de reduções tarifárias progressivas, lineares e automáticas, 2.- Estabelecer uma tarifa externa comum, 3.- Harmonizar as políticas macroeconômicas de liberação do intercâmbio e de adoção de acordos setoriais.

⁴⁷⁹ A estrutura definitiva dos órgãos do Mercosul encontra-se consignada no artigo 1º do Protocolo de Ouro Preto, assinado em 17 de Dezembro de 1994. São eles:

formação de vontade política. Em 17 de Dezembro de 1994 foi acordado o Protocolo de Ouro Preto - assinado na cidade de mesmo nome, no Estado brasileiro de Minas Gerais - estabelecendo, entre outras coisas, que não houvesse qualquer tipo de diferença entre os Estados-partes em termos de direitos e obrigações; e que qualquer Estado-parte pudesse a qualquer tempo abandonar o Mercosul⁴⁸⁰.

Trata-se de uma união aduaneira imperfeita com livre circulação de bens e serviços entre os referidos quatro Estados, e que reconhece certo desenvolvimento de livre circulação de mercadorias, sendo as fronteiras internas de caráter administrativo. Prevê uma livre circulação de pessoas, em uma União que não conta, distintamente das Comunidades Européias, com um Supremo Tribunal de Justiça. Prevê negociação direta com os Estados nas soluções de controvérsias; não logrando êxito a questão é remetida ao Grupo Mercado Comum, que formulará recomendações pertinentes para a resolução do caso. As decisões do Conselho do Mercado Comum, as resoluções do Grupo de Mercado Comum e as diretivas da Comissão de Comercio do Mercosul formam o direito originário do Mercosul, com o Protocolo de Brasília (de 17 de Dezembro de 1991), para a solução de controvérsias.

O Mercosul tem personalidade jurídica assim como a Comunidade Européia⁴⁸¹, e a titularidade da personalidade jurídica do Mercosul é exercida pelo Conselho do Mercado Comum⁴⁸². Por delegação expressa desse Conselho, o Grupo Mercado Comum pode negociar acordos em nome do Mercosul com terceiros países, grupo(s) de países e organismos

- Órgãos Decisórios: Conselho do Mercado Comum (CMC): conforme o artigo 3º do Protocolo, é o órgão superior do Mercosul, ao qual incumbe a condução política do processo de integração e também a tomada de decisões para assegurar os objetivos estabelecidos no Tratado de Assunção (artigo 8º do Protocolo); Grupo Mercado Comum (GMC): é o órgão executivo do Mercosul, ao qual estão incumbidas as faculdades de decisão. Para tanto, ele é assessorado nas suas atividades por Subgrupos de Trabalho, tais como, Reuniões Especializadas e Grupos Ad Hoc, (Integração Fronteiriça; Comitê de Cooperação Técnica; Grupo de Serviços; e Comissão Social-Laboral) entre outros. Tratando cada um desses foros auxiliares de temas específicos; Comissão de Comércio do MERCOSUL (CCM): composta pelos Comitês Técnicos e pelo Comitê de Defesa Comercial e Salvaguardas, é o órgão encarregado de assistir ao Grupo Mercado Comum.

- Órgão de Representação Parlamentar: Comissão Parlamentar Conjunta (CPC): além do Plenário, integrado por representantes nacionais, é composta pela Mesa Executiva e pela Secretaria Administrativa Parlamentar Permanente, e é auxiliada por Subcomissões, criadas para analisar os temas relacionados com o processo de integração.

- Órgão Consultivo: Foro Consultivo Econômico-Social (FCES): composto pelas Comissões e Comitê Misto CES-FCES,

- Órgão de Apoio: Secretaria Administrativa do Mercosul (SAM): é um órgão de apoio operacional composto por setores.

⁴⁸⁰ Artigo 21º. Tratado de Assunção.

⁴⁸¹ Artigo 34º. Protocolo de Ouro Preto.

⁴⁸² Artigo 8º, III – Protocolo de Ouro Preto.

internacionais⁴⁸³. Suas decisões são intergovernamentais – e não supranacionais como na União Européia – o que torna necessária a sua incorporação (como normas aprovadas) no ordenamento jurídico de cada Estado-parte⁴⁸⁴. Dessa forma, nota-se que a integração: 1.- é promovida pelos Estados, 2.- formula-se pelo Direito, 3.- impõe-se pela economia e 4.- formaliza-se por agentes que não são necessariamente estatais ou, pelo menos, não são apenas estatais⁴⁸⁵.

Um grande problema do Mercosul é a inexistência de um Direito Comunitário, o que lhe acarreta a falta de superioridade hierárquica, de supranacionalidade e de auto-aplicabilidade. Com o Pacto Andino foi criada uma Corte de Justiça, entendida por muitos doutrinadores como precoce, mas que, ainda assim, poderá servir como modelo para o Mercosul^{486, 487}. O que acontece com as organizações internacionais de natureza intergovernamental, onde não são geradas normas comunitárias, é que fica imprescindível o fenômeno da recepção. Por esse prisma, consta-se que o Mercosul, na realidade, é uma organização internacional, onde o direito comunitário se apresenta em fase embrionária, em vias de formação. Acresce que, sem a criação de órgãos supranacionais, e especialmente de um Tribunal de Justiça comum aos países-membros dificilmente o Mercosul logrará o êxito proposto no Tratado de Assunção para a consecução de um Mercado Comum. Só mais recentemente se cogita a criação do

⁴⁸³ Artigo 14º, VII – Protocolo de Ouro Preto.

⁴⁸⁴ “A composição e a atuação dos órgãos executivos do Mercosul têm configuração estritamente intergovernamental, com delimitação de áreas de competência e atuação marcadas por pouca flexibilidade.” (CASELLA, Mercosul, op. cit., p. 159). Os seus órgãos são compostos por representantes diretos dos governos, cujas decisões são sempre tomadas por unanimidade; daí que cada reunião seja um verdadeiro encontro de missões diplomáticas. Na América do Sul, o Mercosul representa 70% do território, 64% da população, 60% do PIB. Com 11,9 milhões de quilômetros quadrados, possui 210 milhões de habitantes, 1,1 trilhão de dólares de PIB somado, e as suas exportações são de 80 bilhões de dólares por ano, contra 95 bilhões de dólares de importações.

⁴⁸⁵ MELLO, Celso D. de Albuquerque. *Direito Internacional da Integração*. Rio de Janeiro, Renovar, 1996. p. 32. Ensina Celso que “a globalização é realizada pelas grandes empresas, que transformaram os estados em seus reféns. Enfim, a integração é de iniciativa do poder público, enquanto a globalização do poder privado”. E, ainda, Celso Furtado: “a estrutura internacional do poder evoluiu para assumir a forma de grandes blocos de nações-sedes de empresas transnacionais que dispõem de rico acervo de conhecimentos e pessoal capacitado”.

⁴⁸⁶ Na realidade, os países da América Latina passaram por problemas político-econômicos semelhantes, por frustrações sociais parecidas, por antidemocracias análogas (todas as ditaduras do mundo se parecem, aliás...), sem que tivesse sido firmada uma cidadania comum, que oferecesse, aos respectivos povos, a possibilidade da escolha dos caminhos a percorrer, das soluções a serem ensaiadas quanto aos problemas semelhantes enfrentados (Cf. Boletim da Faculdade de Direito – STVDIA IVRIDICA, 40, Colloquia 2 - Portugal-Brasil, ano 2000, Tema Direito – Universidade de Coimbra.).

⁴⁸⁷ Artigo intitulado “The reception of community law by the national legal systems”, p. 37-51, Separata de Direito Comunitário do Mercosul, Porto Alegre, Ed. Livraria do Advogado, 1997.

Tribunal Recursal, que muito trará em termos de avanço na criação de um sistema jurisdicional regional equivalente ao comunitário.

Apesar de esse bloco estar em fase de mercado comum, para que se concretize, é necessário a suspensão de barreiras fiscais e tributárias, e para isso a harmonização das normas tributárias, inclusive dos Impostos diretos e Indiretos, Imposto de Valor Agregado sem que haja discriminação. A não discriminação fiscal quanto aos produtos originários dos Estados-parte é consagrada diretamente do Tratado de Assunção⁴⁸⁸. Mas, desde logo, estão fora do seu âmbito de aplicação e, conseqüentemente, desprotegidos, os produtos estrangeiros, que ficam sem configuração pelas vias da devolução, subvenção ou reintegração, dirigidos estes unicamente aos produtos de fabricação nacional: falecem, assim, os pressupostos de uma igualdade formal na tributação. Ou seja, o produto estrangeiro permanece discriminado.

Não é, portanto aplicado o princípio da não discriminação à origem e procedência estrangeira de um produto. O mesmo acontece em caso de nacionalidade ou residência estrangeira do trabalhador, empresário, ou prestador de um serviço com produção no território nacional, e com trabalhadores nacionais, mas com capital estrangeiro. Trata-se de um preceito que rege, basicamente, as limitações materiais de aplicação de taxas e medidas de efeitos equivalentes a importações e exportações de produtos. Tal garantia de caráter formal se encontra complementada nos Estados de estrutura federal do Mercosul (República Argentina e República Federativa do Brasil) com o princípio jurídico da subsidiariedade: no caso de falta de adoção, por parte das instâncias infranacionais com poder normativo, das medidas oportunas para o respeito da não discriminação fiscal, será o próprio Estado obrigado a adotar essas medidas.

É ainda relevante, no que respeita à previsão da não discriminação no âmbito do Mercosul, a assinatura do Acordo Marco Inter-regional de cooperação entre a Comunidade Européia e seus Estados-membros por uma parte, e o Mercosul e seus Estados-partes, por outra (em 15 de Dezembro de 1995), o qual assumiu como objetivo geral e fundamental a facilidade da inserção internacional da economia e do comércio, com reflexos fiscais.

⁴⁸⁸ Artigo 7º “Em matéria de impostos, taxas e outros tributos internos, os produtos originários do território de um Estado-parte gozarão, em outros Estados-parte, do mesmo tratamento que se aplique ao produto nacional”. Em consonância com o anexo I do Tratado estabelece a supressão de tributar o comércio recíproco nos Estados-parte. Não ficam compreendidos no conceito as taxas ou encargos quando corresponderem a serviços prestados: artigo 2º.a do Anexo I do Tratado.

Em conclusão desta breve análise, pode dizer-se que, no quadro do Mercosul, se cuida apenas de discriminação fiscal indireta, e em termos muito limitados. Seguindo uma tendência da globalização que se projeta no âmbito dos sistemas fiscais, a aproximação dos ordenamentos tributários passa a ser um pressuposto para os países que buscam a inserção e a integração econômica. Com isso se impõe uma mudança da visão ou conceito absoluto de soberania ou poder de tributar, que permite a cada país impor seus tributos de forma não harmonizada com o resto do mundo. Sendo que hoje um pressuposto das economias que procuram se integrar ao comércio internacional é o assentamento de um regime tributário que se aproxime dos principais modelos que existe. O exemplo típico é a realidade da tributação sobre o consumo. O Imposto de Valor Agregado (IVA) – tributo indireto a incidir sobre o comércio de bens e serviços, que foi introduzido até mesmo nos Estados Unidos, apesar da relutância em sua implantação. O Estado de Michigan introduziu um sistema baseado no regime de débitos (“*outputs*”) e créditos (“*inputs*”) que vem sendo aceito como alternativa ao imposto sobre vendas (“*sales tax*”). Essa realidade ainda está bem distante da realidade brasileira, onde se tem uma repetição de tributos a afetar o consumo, seja o ICMS- que possui dezenas de alíquotas que variam desde a exoneração a alíquota mais alta, não cogitada nem mesmo pelos países nórdicos. O sistema tributário brasileiro, desta perspectiva de inserção no mercado internacional, se encontra quase em bruto. Enquanto que outros países vão se harmonizando e tornando seus sistemas mais atrativos a investimentos e ao comércio, o sistema tributário brasileiro vai se desarmonizando, com espécies tributárias que se superpõem. Faltam sensibilidade e coordenação política para se querer resolver efetivamente essas questões, uma alternativa pode ser exercida pelos próprios operadores econômicos, a partir das regras emanadas do Acordo Geral de Tarifas e Comércio (GATT), coordenados desde 1994 pela Organização Mundial do Comércio (OMC), da qual o Brasil é signatário a que deve respeito. Entre as regras já estabelecidas em busca do respeito pela igualdade de condições (neutralidade fiscal) no comércio internacional, está o denominado princípio da não discriminação. Por este princípio, os países não podem impor regras mais onerosas a empresas ou cidadãos não-residentes que atuem no país, impedindo, a concessão de subsídios fiscais, ou de uma carga tributária mais onerosa aos investimentos estrangeiros. As regras do GATT

devem servir de ferramenta à sociedade para impor limites aos Estados. Com relação à harmonização de incentivos das exportações entre os Estados-partes⁴⁸⁹, estes se comprometeram a aplicar incentivos para a exportação que respeitem as disposições resultantes dos compromissos assumidos no Acordo Geral do GATT⁴⁹⁰. Os incentivos às exportações não serão aplicáveis ao comércio regional com as exceções: a) financiamento das exportações de bens de capital em longo prazo⁴⁹¹ e; b) devolução ou exceção de imposto indireto⁴⁹².

Nesse sentido, é claro, o princípio da não discriminação não obsta a que um país crie um sem número de tributos, desde que esse sem número de tributos seja estendido indistintamente ao comércio e investimentos internos e externos.

Nesse tal quadro, o sistema tributário torna-se complexo e suscetível a pressões políticas (criação de regimes tributários mais favoráveis para certos setores de atividade econômica) de entidades que ensejam a discriminação positiva em seu favor e que se acaba por se mostrar, especialmente quando da realização de novos investimentos ou atividades. É quando as regras do GATT atuam, ao autorizar os operadores econômicos a pleitearem o afastamento de uma determinada incidência tributária pela sua incompatibilidade com o princípio da não-

⁴⁸⁹ Decisão CMC número 10/94 do Conselho do Mercado Comum. Na reunião, celebrada em Buenos Aires, em 5 de Agosto de 1994, com referência à harmonização para aplicação e utilização de incentivos para as exportações.

⁴⁹⁰ Compatível com a Decisão CMC 10/94, artigo 12º.

⁴⁹¹ Poderão outorgar-se nas condições expostas no artigo 4º da Decisão CMC número 10/94 que diz: os Estados-parte poderá conceder créditos de fomento e financiamento às suas exportações, quando os mesmos são outorgados em condições, prazo e taxas de interesses compatíveis com as acertadas internacionalmente em operações equivalentes.

⁴⁹² Podendo reintegrar-se ou eximir-se das condições previstas nos artigos 5º e 6º, até serem amortizadas as condições que garantissem, às produções localizadas no Mercosul, um tratamento tributário de forma igualitária. Artigo 5º - os Estados-parte poderão reintegrar, total ou parcialmente, os impostos indiretos ou diretos pagos pelos exportadores ou acumulados ao longo das etapas anteriores de produção dos bens exportados, conforme as disposições do acordo Geral do GATT. Por uma questão não integracionista, mas sim burocrática, não ocorrendo a comprovação do pagamento da Tarifa Externa Comum de uma mercadoria que entra, por exemplo, pela Argentina e é destinada ao Brasil, ocorre o duplo pagamento.

Artigo 6º - estabelece que: os Estados-parte poderá eximir-se do pagamento dos tributos internos indiretos ou diretos aos bens destinados à exportação, de acordo com as normas da OMC: a) não se podem devolver impostos indiretos ou diretos vinculados com as exportações (impostos sobre a renda, contribuições patronais da segurança social, impostos sobre ativos ou capitais de empresas etc.); b) podem-se devolver impostos aduaneiros e indiretos ou diretos internos (Iva, seletivos etc.) sempre que se possa calcular, de forma precisa, a carga tributária no momento da exportação; c) poderão ser concedidos regimes aduaneiros especiais nas condições estabelecidas nos artigos 9º, 10º e 11º, para insumos em parte utilizados na elaboração dos bens sujeitos às disposições dos parágrafos primeiro e segundo do artigo 2º referido ao âmbito de Aplicação do Regime de Origem do Mercosul.

discriminação, direito este que pode ser exercido por uma empresa ou pessoa física nacional (residente).

Atualmente é o que ocorre no Brasil, com a exigência das contribuições sociais do PIS/Cofins, da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide) e do Imposto de renda na Fonte, a gravar a importação de serviços. A atual legislação brasileira aplicada tem como consequência uma discriminação fiscal direta e indireta que pode e deve ser afastada a partir das regras do GATT. Mas o ideal seria que o legislador brasileiro se ocupasse em reformar ou elaborar uma legislação fiscal mais justa e eficiente. Sendo que o GATT deve servir de ferramenta à sociedade para impor limites às diferenças legislativas que prejudiquem uma maior participação do país no comércio internacional e conseqüentemente seu desenvolvimento econômico sustentável⁴⁹³.

Quanto à da não discriminação fiscal direta, ela fica, no Mercosul, praticamente à mercê dos CDT's, celebrados entre os Estados-partes (o que a investigação demonstrará mais a frente).

3. 5 - A NECESSIDADE DE ALTERAR AS CONSTITUIÇÕES DOS PAÍSES DO MERCOSUL

A consagração no Mercosul de uma tutela alargada da não discriminação com eficácia no plano supra-nacional e, em geral, o estabelecimento de uma ordem jurídica comunitária no âmbito do Mercosul pressupõe, indubitavelmente, um permissivo constitucional que possibilite a recepção da regra do Mercosul nos ordenamentos jurídicos nacionais⁴⁹⁴. Isso resulta naturalmente, da distinção entre as ordens jurídica interna e internacional, no que tange à fonte de produção normativa. Enquanto na ordem interna a produção normativa observa as regras procedimentais estabelecidas, via de regra, pela Constituição, na ordem internacional as normas procedem das convenções internacionais, do costume e dos princípios gerais de Direito reconhecidos pelas “nações civilizadas” (para usar a expressão constante do Estatuto do Tribunal Internacional de Justiça).

⁴⁹³ Por Marcos André Vinhas Catão, *in* palestra no I Congresso Internacional de Direito Tributário, que aconteceu no Rio de Janeiro em 27 a 29 de abril de 2005.

⁴⁹⁴ VENTURA, Deisy, “A Ordem Jurídica do Mercosul”, *in* Revista, p. 65.

Entre os países do Mercosul temos bons exemplos nas Constituições do Paraguai e da Argentina, cujos textos admitem uma ordem jurídica supranacional, fazendo menção expressa da possibilidade de recepção da regra jurídica comunitária nos seus ordenamentos internos⁴⁹⁵ – e adotam a primazia do direito internalizado face ao simples direito interno. Exemplarmente, a Constituição do Paraguai⁴⁹⁶ admite uma ordem jurídica supranacional e, na hierarquia das normas jurídicas determinada no artigo 137º, estabelece que os tratados validamente celebrados se situem entre a Constituição e as leis ordinárias.

Por seu lado, o tratamento dado pelas Constituições do Uruguai e do Brasil à ordem jurídica internacional é mais tímido, não havendo qualquer menção nem à supranacionalidade nem à ordem jurídica comunitária. As Cartas fundamentais desses dois países também não definem a hierarquia das normas internas em relação às internacionais. A Constituição do Uruguai, no seu artigo 4º, enfatiza a soberania nacional e estabelece a competência exclusiva do país em estabelecer as suas leis: por tal motivo, as normas emanadas pelo órgão competente do Mercosul não são aplicadas diretamente, e não existe primazia das mesmas sobre as regras nacionais.

A Constituição Brasileira contém uma série de dispositivos que parecem contrapor-se ao processo de integração, como o artigo 1º, inciso I, que consagra como fundamento a soberania da República Federativa do Brasil; e o artigo 4º, inciso I, que estabelece, nas suas relações internacionais, o princípio da independência nacional. Em contrapartida, porém, o mesmo artigo 4º, em seu inciso IX, estabelece que “a República Federativa do Brasil buscará a integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina, visando à formação de uma comunidade latino-americana de nações”.

Para alguns autores, o dispositivo autoriza claramente a possibilidade de integração em organismos supranacionais. Nesse sentido, Ives Gandra Martins e Celso Bastos entendem que o parágrafo único do artigo 4º da Constituição Federal Brasileira autoriza o país a buscar sua integração numa comunidade latino-americana de nações. Contudo, 1.- destacam que o texto constitucional não esclarece de maneira expressa se a forma dessa integração deve guardar respeito aos princípios clássicos da soberania, ou se envolve a possibilidade de integração em organismos supranacionais; e 2.- concluem que a mera exigência do artigo implica uma opção

⁴⁹⁵ VENTURA, Deisy, “A Ordem Jurídica do Mercosul”, *in* Revista, p. 25.

⁴⁹⁶ Constituição da República do Paraguai, de 20 de junho de 1992.

pelo objetivo da integração, pois a própria expressão utilizada, ‘integração’, envolve certamente a participação em entidades que não sejam de cunho meramente associativo⁴⁹⁷.

Não obstante, pode constatar-se com Dallari⁴⁹⁸ que, em face do Tratado de Assunção, o sistema constitucional brasileiro é ainda deficiente: o conteúdo dos Tratados internacionais carece de recepção (no Brasil os tratados são incorporados em forma de decreto legislativo, atêm-se à hierarquia das leis e obedecem às mesmas regras destas), e, mesmo em tal suposto, tem meramente força equivalente às leis ordinárias, podendo ser por elas modificado - conclusão com a qual a jurisprudência tem quase uniformemente sido concorde⁴⁹⁹. Além disso, o texto constitucional não define com clareza a questão da cogência das decisões emanadas das instâncias deliberativas dos órgãos do Mercosul. No entanto, o direito brasileiro não está em direta contradição com os compromissos internacionais: na verdade, mesmo com a entrada em vigor do Protocolo de Ouro Preto (que expressamente conferiu personalidade jurídica ao Mercosul), em nada mudou a situação existente: persiste a diretriz intergovernamental do Tratado de Assunção, de onde não emanam, como regra geral, normas jurídicas dotadas de auto-aplicabilidade, mas apenas determinações políticas que condicionam os Estados-partes à promoção de medidas jurídicas necessárias à recepção das referidas decisões no ordenamento jurídico interno. Assim, constatamos que, na estrutura institucional do Mercosul, não existe nenhum órgão dotado de supranacionalidade, com força normativa geral e suficiente, capaz de fazer com que seja assegurada a supremacia de um direito comunitário em seu âmbito. Com efeito, a quase totalidade das deliberações originadas nas suas instâncias caracteriza-se como sendo determinações políticas – o que obriga internacionalmente os Estados-partes a incorporá-las nos seus respectivos ordenamentos jurídicos internos, promovendo as adequações necessárias. Assim, os acordos internacionais devem valer como leis internamente em cada país contratante, desde que recepcionados.

⁴⁹⁷ BASTOS, Celso e Ives Gandra Martins. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo. Ed. Saraiva, 1998, vol. 1, p. 464.

⁴⁹⁸ DALLARI, Pedro Bohomoletz de Abreu. “O Mercosul perante o Sistema Constitucional Brasileiro” in *Revista Mercosul – Seus efeitos jurídicos, econômicos e Políticos nos Estados membros*. 2ªed. Organizada por Maristela Bosso. Livraria do Advogado Editora. Porto Alegre. 1997.

⁴⁹⁹ MELLO, Celso A. D., in *Direito Constitucional Internacional*, Rio de Janeiro, Ed. Renovar, 1994, p. 343-345, o fato de uma lei revogar um tratado anterior é um retrocesso – até porque já existia no Brasil um acórdão consagrando o primado do Direito Internacional.

Toda esta problemática deve ser enquadrada a luz das teorias dualista e monista sobre a recepção dos tratados internacionais. Para os dualistas não existe conflito entre a ordem internacional e a ordem interna. São esferas distintas. As normas de direito internacional disciplinam as relações entre os Estados. O direito interno rege as relações intra-estatais, sem conexão com elementos externos. Desta forma, um ato internacional somente terá força normativa em um Estado se for referendado por ele.

Para quem não aceitar a perspectiva dualista de encarar as relações entre direito internacional e direito interno (monista) também não poderá aceitar a distinção acima referida, pelo menos nos termos em que é formulada. Se as normas de fonte internacional podem não só reger as relações interestatais, mas também, as relações que intercedem entre Estados e indivíduos surgidas de situações estranhas, cumpre reconhecer que o referido critério de distinção perde a sua validade.

A teoria monista afirma que o direito constitui uma unidade, um sistema, e tanto o direito internacional quanto o direito interno integram este sistema.

A Constituição brasileira destaca, então, a soberania como fundamento da República Federativa, destacando também os princípios da independência nacional, prevalência dos direitos humanos, autodeterminação dos povos, não-intervenção, igualdade entre os Estados, defesa da paz, solução pacífica dos conflitos, repúdio ao terrorismo e ao racismo, cooperação entre os povos para o progresso da humanidade e concessão de asilo político⁵⁰⁰.

O Parágrafo Único do artigo 4º dispõe que a República Federativa do Brasil buscará a integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina, visando à formação de uma comunidade latino-americana de nações.

⁵⁰⁰ Art. 1º e 4º CF/88; Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: I - a soberania; II - a cidadania, III - a dignidade da pessoa humana; IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; (Vide Lei nº 13.874, de 2019); V - o pluralismo político. Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição. Art. 4º A República Federativa do Brasil rege-se nas suas relações internacionais pelos seguintes princípios: I - independência nacional; II - prevalência dos direitos humanos; III - autodeterminação dos povos; IV - não-intervenção; V - igualdade entre os Estados; VI - defesa da paz; VII - solução pacífica dos conflitos; VIII - repúdio ao terrorismo e ao racismo; IX - cooperação entre os povos para o progresso da humanidade; X - concessão de asilo político. Parágrafo único. A República Federativa do Brasil buscará a integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina, visando à formação de uma comunidade latino-americana de nações.

Como já se viu, diante deste texto, Celso Ribeiro Bastos e Ives Gandra da Silva Martins⁵⁰¹ concluem que tal dispositivo deixa certo que o País conta com a autorização constitucional para buscar sua integração em uma comunidade latino-americana de nações. Contudo, os referidos autores não esclarecem de maneira expressa se a forma desta integração deve guardar respeito aos princípios clássicos da soberania ou se envolve a possibilidade de integração em organismos supranacionais.

Pelo esquema traçado pela Constituição Federal, compete à União manter relações com os Estados⁵⁰², representada pelo Presidente da República⁵⁰³, a quem foi cometida a faculdade de celebrar tratados, convenções e atos internacionais (art. 84, VIII) *ad referendum* do Congresso Nacional (art. 49, I). Cabe ao Supremo Tribunal Federal, na qualidade de guardião da Constituição, em última instância, julgar a constitucionalidade de tratados internacionais (art. 102, III, "b").

A competência *ad referendum* do Congresso Nacional se limita à alternativa da aprovação ou rejeição, não sendo admissível qualquer interferência no seu conteúdo.

Ao ser promulgado o Decreto do Presidente da República, o Tratado já ratificado é ato jurídico de natureza meramente interna, pelo qual o governo de um Estado afirma a existência de um tratado por ele celebrado e o preenchimento das formalidades exigidas para a sua conclusão, ordenando a sua execução dentro dos limites a que se estende a competência estatal. Tal promulgação deverá ser publicada no Diário Oficial. O Protocolo de Ouro Preto de 17.12.94⁵⁰⁴ estabelece que um tratado entre em vigor internacionalmente no instante em que os Estados signatários se comunicam reciprocamente a existência dos instrumentos de ratificação.

⁵⁰¹ BASTOS, Celso Ribeiro e Ives Gandra da Silva Martins. *Comentários a Constituição do Brasil*. 1º vol. São Paulo, Saraiva, 1988, p.464. Veja também, Martins, Ives Gandra da Silva. *O Tributo: Reflexão Multidisciplinar sobre sua Natureza*, Forense, Rio de Janeiro, 2019.

⁵⁰² Art. 21, I, CF/88; Art. 21. Compete à União: I - manter relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais.

⁵⁰³ Art. 84, VII, CF/88; **Art. 84**. Compete privativamente ao Presidente da República: **VII** - manter relações com Estados estrangeiros e acreditar seus representantes diplomáticos;

⁵⁰⁴ Art. 40 do Protocolo de Ouro Preto de 17.12.94.

Adverte Alberto Xavier⁵⁰⁵ que, em matéria tributária, só o tratado é forma adequada de vinculação externa do Estado brasileiro. Os meros acordos de forma simplificada não são sujeitos à ratificação do Presidente da República. Só poderão atuar em matéria subtraída ao princípio da legalidade, quer seja em matéria estritamente regulamentar.

O princípio da legalidade tributária está presente nos ordenamentos jurídicos constitucionais dos quatro países integrantes do Mercosul. Interessa neste trabalho enaltecer especificamente o princípio da legalidade no ordenamento jurídico brasileiro.

Em geral, o referido princípio constitucional estabelece, que “ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”⁵⁰⁶. E o princípio da legalidade tributária significa que “nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que o seja por Lei”⁵⁰⁷. Da mesma forma, se tem que a União não poderá conceder isenção de tributos de competência dos Estados, Distrito Federal e os Municípios⁵⁰⁸. Seguindo esta trilha do Código Tributário Nacional⁵⁰⁹, ao condicionar a instituição e o aumento de tributo à edição da lei, quer se referir, à lei ordinária federal, estadual e municipal.

Formalmente, para Aliomar Balleiro, a palavra lei, na linguagem jurídica dos Estados de Direito, é o ato normativo do Parlamento sancionado pelo Executivo ou promulgado pelo próprio Legislativo, na falta de sanção oportuna ou no caso de rejeição do veto⁵¹⁰.

No que diz respeito às relações entre o tratado internacional e norma interna (infraconstitucional), a doutrina, como já foi mencionado, é amplamente majoritária no sentido monístico jurídico, com prioridade para o direito internacional. Desta forma, o tratado

⁵⁰⁵ XAVIER, Alberto. *Direito Internacional Tributário do Brasil*, São Paulo, Resenha Tributária, 1977, p.39. e Schoueri, Luis Eduardo, *Direito tributário - 9ª edição*, Saraiva, 2019.

⁵⁰⁶ Art. 5º, II, da CF/88; **Art. 5º** Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: **II** - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

⁵⁰⁷ Art. 150º, I da CF; art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

⁵⁰⁸ Art.151º, III da CF/88; **art. 151**. É vedado à União: **III** - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

⁵⁰⁹ Art. 97CTN; **Art. 97**. Somente a lei pode estabelecer: **I** - a instituição de tributos, ou a sua extinção.

⁵¹⁰ BALLEIRO, Aliomar, *Direito Tributário Brasileiro*. 10º ed. Rio de Janeiro, Forense, 1990, p.402.

prevalece sobre o direito interno, alterando a lei anterior, mas não pode ser alterado por lei superveniente: é o entendimento aposto no CTN⁵¹¹.

Luis Roberto Barroso⁵¹² escreve que a orientação do Supremo Tribunal Federal é a do monismo moderado, segundo o qual o tratado se incorpora ao direito interno no mesmo nível hierárquico da lei ordinária, sujeitando-se ao princípio consolidado: em caso de conflito, não se colocando a questão em termos de regra geral e regra particular, prevalece a norma posterior sobre a anterior. E adianta: existem apenas duas ordens de exceções a essa equiparação entre tratado e lei ordinária na jurisprudência do Supremo. A primeira dá-se em matéria fiscal, onde o Código Tributário Nacional⁵¹³, como visto, é expresso quanto à prevalência da norma internacional. A segunda exceção colhe os casos de extradição, onde se considera que a lei interna⁵¹⁴, que é regra geral, cede vez ao tratado, que é regra especial⁵¹⁵.

O Código Tributário Nacional⁵¹⁶ que os tratados e convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna e serão observados pela que lhes sobrevenha⁵¹⁷.

O CTN faz alusão à legislação tributária externa, constituída das normas atinentes à matéria e constantes dos tratados e convenções internacionais. Enquanto vigentes os tratados internacionais dispendo sobre tributos, não será lícito ao Poder Legislativo elaborar leis que entrem em conflito com a matéria desses acordos.

No entendimento de Hugo de Brito Machado⁵¹⁸, há evidente impropriedade terminológica na disposição legal. Na verdade um tratado internacional não revoga nem modifica a legislação interna. A lei revogada não volta a ter vigência pela revogação da lei que a revogou, enaltece. Denunciado um tratado, a lei interna com ele incompatível estará

⁵¹¹ Art. 98 do CTN; Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

⁵¹² BARROSO, Luis Roberto., *Interpretação e Aplicação da Constituição*. São Paulo, Saraiva, 1996, p. 19.
Martins, Ives Gandra da Silva. *O Tributo: Reflexão Multidisciplinar sobre sua Natureza*, Forense, Rio de Janeiro, 2019.

⁵¹³ (artigo 98º. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

⁵¹⁴ Lei 6.815 de 19.8.1980 revogada pela lei 13.445/2017 que institui a lei de imigração.

⁵¹⁵ Id., *Ibidem*, p. 19.

⁵¹⁶ Art. 98 do CTN; Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

⁵¹⁷ Sobre o artigo 98º do CTN, ver a “Sentença do Supremo Tribunal Federal do RE 80.004-SE (RTJ) v. 83, p.809-851. O Ministro Cunha Peixoto chegou a proferir que o artigo 98º do CTN como sendo de constitucionalidade duvidosa”, p.824.

⁵¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 7ª ed. Rio de Janeiro, Forense, 1993, p 559/9.

estabelecida, em pleno vigor. O que o CTN pretende dizer é que os tratados e convenções internacionais prevalecem sobre a legislação interna, seja anterior ou mesmo posterior⁵¹⁹.

Paulo de Barros Carvalho, por sua vez, aponta ainda outro equívoco na dicção do CTN⁵²⁰. Isto porque não são os tratados e as suas convenções internacionais que têm idoneidade jurídica para revogar ou modificar a legislação interna, e sim os decretos legislativos que os ratificam, incorporando-se à ordem jurídica brasileira⁵²¹.

A constitucionalidade do CTN⁵²² foi repetida vezes questionadas. A norma, no dizer de Rezek, construiu, no domínio do direito tributário, uma regra de primado do direito internacional (desde que obviamente introduzido no ordenamento jurídico nacional através do *referendum* do Congresso Nacional) sobre o direito interno⁵²³.

Os tratados internacionais, como as leis, são interpretados, aplicando-se-lhes as regras e princípios do Direito Internacional, além das regras comuns de hermenêutica.

No Sistema Tributário Brasileiro, por tratar-se de um Estado Federal, as dificuldades a serem superadas neste processo de integração econômica do Mercosul, envolvem não somente as relações diretas com outros países, mas as relações internas, em consequência do poder tributante dos estados e municípios, previsto na Constituição Federal, conforme já enaltecido.

Deve ser destacado que, rigorosamente, nos termos da Constituição Federal, incumbe à União manter relações internacionais, podendo Estados e Municípios efetuar empréstimos externos com autorização do Senado Federal.

As Constituições dos países do Mercosul tratam sobre a proteção dos direitos humanos, sendo que a maioria opta por aprovar a recepção de tratados internacionais, desde que sejam firmados em condições recíprocas e igualitárias, respeitando a democracia e os direitos humanos, como pode ser observado na Constituição Argentina⁵²⁴.

⁵¹⁹ Id. *Ibidem*.

⁵²⁰ Do artigo 98º CTN; Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

⁵²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário no Termos da Constituição Federal de 1988*, 4ª ed., São Paulo, Saraiva, 1991, p. 62, veja também Lenza, Pedro. *Direito Constitucional Esquematizado - 24ª Ed.* Saraiva, 2020.

⁵²² Do artigo 98º CTN; Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

⁵²³ RESEK, José Francisco. *Tratado e Legislação interna...*, cit., p.22.

⁵²⁴ Artigo 75º - 24º da Constituição da Argentina.

A Carta Política do Uruguai dispõe sobre os direitos fundamentais no⁵²⁵, que são os direitos de primeira geração, dispõe sobre os direitos sociais⁵²⁶.

Busca, entre outras disposições, a integração sócio-econômica entre as nações latino-americanas, assegurando a todos os indivíduos o princípio de igualdade e garante que todos os habitantes do Uruguai têm os direitos à vida, à honra, à liberdade, à segurança, ao trabalho e à propriedade protegidos⁵²⁷.

A Constituição do Paraguai⁵²⁸ estabelece a garantia pelo respeito aos direitos humanos, a paz, a justiça, a cooperação e o desenvolvimento político, econômico, social e cultural. Especificamente em matéria de direitos fundamentais, o capítulo V da Constituição dispõe sobre os direitos, as garantias e as obrigações. A Constituição também fixa deveres que devem ser cumpridos por todos os membros da sociedade, o que seria verdadeira espécie de dever de solidariedade. Enuncia a liberdade individual, reconhece o direito de asilo, a igualdade de todos os habitantes do Paraguai, tanto em termos de dignidade como de direitos. Na Constituição do Paraguai, os direitos e garantias não são exaustivos⁵²⁹

A Constituição brasileira⁵³⁰ dispõe sobre os direitos e garantias individuais e prescreve que são direitos auto-aplicáveis, constituindo-se em cláusulas pétreas⁵³¹. A Carta Política brasileira está baseada na soberania, na dignidade da pessoa humana, nos valores sociais do trabalho, na livre iniciativa e no pluralismo político, sob um Estado Democrático de Direito⁵³².

Em caracterização, a Constituição garante também o direito à vida, à igualdade, à segurança e à propriedade a todos os brasileiros e estrangeiros residentes no país.

A Constituição brasileira enuncia que os direitos e garantias, por ela protegidos, não excluem outros provenientes de tratados internacionais de que o Brasil seja parte, e que as

⁵²⁵ Artigo 7º Carta Política do Uruguai.

⁵²⁶ Artigo 72º Carta Política do Uruguai.

⁵²⁷ Artigos 6º e 7º da Carta Política do Uruguai.

⁵²⁸ Artigo 145º da Constituição do Paraguai.

⁵²⁹ Artigos 12º, 43º e 45º da Constituição do Paraguai.

⁵³⁰ Artigo 5º CF/88.

⁵³¹ O artigo 60º, parágrafo 4º da Constituição Federal brasileira, entre outros dispositivos, estabelece que os direitos e garantias constitucionais não possam ser alterados por Emenda Constitucional.

⁵³² Artigo 1º - I a V CF/88; Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: I - a soberania.

normas definidoras desses direitos e garantias fundamentais têm efeito direto⁵³³. Pode, feito este breve percurso concluir-se que os textos constitucionais dos países do Mercosul estão pautados na dignidade da pessoa humana, enquanto princípio fundamental da defesa dos direitos fundamentais - a preocupação se volta para a efetividade destas previsões constitucionais. Assim, pode-se observar que a dimensão internacional dos direitos humanos não permite que um bloco econômico que busca a formação de um mercado comum deixe de lado uma real preocupação com a proteção dos direitos humanos. Por outro lado, ao consagrar o primado do respeito aos direitos humanos, como paradigma propugnado para a ordem internacional, abre a ordem jurídica interna ao sistema internacional de proteção dos direitos humanos.

Nesse quadro, há que realçar que, em Agosto de 1995, foi elaborado o Regulamento da Comissão Parlamentar Conjunta do Mercosul, enaltecendo que os propósitos do Regulamento são entre outros o de proteger a paz, a liberdade, a democracia e a vigência dos direitos humanos.

Por tudo isso atualmente não se pode negar que o respeito e a promoção dos direitos humanos é um padrão de conduta de natureza obrigatória. Dificilmente pode ser encontrado um sistema tributário que seja estatuído levando em consideração plenamente os direitos humanos. Ricardo Torres escreve que: Qualquer discriminação injustificável que implique excluir alguém da regra tributária geral ou de um privilégio não odioso, constituirá ofensa aos direitos humanos, posto que desrespeitará a igualdade assegurada da Constituição brasileira⁵³⁴. Da mesma forma, a proibição da utilização do tributo com efeito de confisco, a teor da Carta Política⁵³⁵ brasileira é considerado uma limitação constitucional ao poder de tributar. A capacidade contributiva é a base fundamental de onde partem as garantias materiais diretas ou indiretas que as Constituições outorgam aos particulares, tais como a generalidade, a igualdade, a proporcionalidade e a vedação de confisco. Por outro lado, como já se viu, tem

⁵³³ Artigo 5º - Parágrafo 1º CF/88; **Art. 5º** Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: § 1º As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata.

⁵³⁴PAIVA, Mario Antonio Lobato de, *Direitos Humanos e tributação*, pesquisado na home Page: <http://www.jus.com.br/doutrina> 1999. No artigo 5º CF/1988.

⁵³⁵ Artigo 150º do inciso IV da CF/88; **Art. 150.** Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: **IV** - utilizar tributo com efeito de confisco.

especial importância neste domínio o princípio da igualdade que proíbe a discriminação como um dos mais importantes princípios fundamentais. Como consequência do primado dessa igualdade decorre um imperativo para o legislador segundo o qual os poderes que de todos recebe devem traduzir-se em benefícios e encargos iguais para todos os cidadãos. De nada valeria a legalidade, se não fosse marcada pela igualdade. É preciso, por sim, considerar a justa aplicação dos princípios constitucionais da legalidade, irretroatividade, anterioridade, igualdade, da capacidade contributiva, da vedação do confisco e os direitos fundamentais.

Em se tratando de Direitos Fundamentais, é importante ainda trazer à colação alguns destaques da Exposição de Motivos do projeto do Código de Defesa do Contribuinte. Com a aprovação do Projeto, o cidadão-contribuinte passa a ter uma relação de igualdade jurídica com o Fisco para - co-responsabilidade cívica - tratarem juntos, e com transparência democrática, da origem e da aplicação da arrecadação pública. Os deveres e os direitos são mútuos; nada se presume negativamente contra um ou outro; o quanto se decidir, a favor de um ou outro, será mediante expressa indicação dos fatos e motivada declinação do direito⁵³⁶.

A reciprocidade de tratamento e as isonomias e liberdades são elementos essenciais do processo de integração. Assim, estará valorizando o homem, e efetivando as liberdades de circulação de mercadorias, serviços e capitais, e desta forma permitindo a verdadeira integração social, econômica e cultural nos países do Mercosul. Pode ser observado, com o presente estudo, que os países, e especialmente os países do Mercosul, para lá dos seus interesses individualizados, têm que assumir interesses do bloco – mas sempre transpondo para estes os valores fundamentais.

Daí destacar que o principal objetivo da harmonização é chegar a sistemas nacionais que permitam, ao mesmo tempo, conciliar os objetivos de integração econômica com o respeito às identidades nacionais, e, principalmente aos direitos humanos.

⁵³⁶ A reforma tributária brasileira é tarefa extremamente complexa, uma vez que os conflitos federativos sobrepujam os aspectos econômicos, jurídicos e administrativos da matéria. Cabe discutir o nível da carga tributária, a progressividade e a abrangência dos impostos, a simplificação legislativa, a desoneração da produção, os direitos do contribuinte, a administração tributária entre outros aspectos relevantes. O atual sistema tributário brasileiro tem demonstrado que tem estrutura obsoleta, prejudica a competitividade, é complexo e induz à sonegação e não é propício à harmonização com outros sistemas tributários. Com o ingresso no Mercosul, o Brasil deverá adequar-se às exigências estabelecidas no Tratado de Assunção e seus Protocolos. Não se pode negar a racionalidade da unificação dos impostos sobre produtos industrializados (IPI), circulação de mercadorias (ICMS) e sobre serviços de qualquer natureza (ISS), em um único imposto sobre o valor agregado (IVA).

Sabe-se que o sistema tributário pode se tornar um fator limitativo à integração econômica. Os processos de integração econômica requerem certo grau de integração tributária, cuja intensidade se vincula com o tipo de integração e a etapa do processo vigente em cada caso; (Hugo González Cano)⁵³⁷. E naturalmente quanto maior o grau de integração econômica pretendida e quanto mais o processo se desenvolve, mais se deve avançar em termos de harmonização tributária⁵³⁸. Neste particular além das disposições constitucionais propugnadas na Carta Política de 1988, de que a União não poderá conceder isenções de tributos de competência distrital, estadual e municipal⁵³⁹, deve ser considerado que com o Tratado de Assunção, firmado em 1991, o Mercosul é uma realidade na qual, não se pode deixar para segundo plano ao aspecto da harmonização da legislação tributária. Isto porque logo em um dos objetivos do referido Tratado⁵⁴⁰, vem destacado que os Estados membros assumem o compromisso de harmonizar suas legislações, nas áreas pertinentes, para lograr o fortalecimento do processo de integração. Tal posicionamento vem sacramentado no Tratado⁵⁴¹, que ressalta que o Mercosul foi fundado na reciprocidade de direitos e obrigações entre os Estados partes.

⁵³⁷GONZÁLEZ CANO, Hugo, *La armonización tributaria en procesos de integración económica*. Impostos. Buenos Aires, 1991, p. 885. Ver também, <https://publications.iadb.org/publications/spanish/document/La-armonizaci%C3%B3n-tributaria-en-la-integraci%C3%B3n-de-las-econom%C3%ADas-m%C3%A1s-peque%C3%B1as.pdf>, último acesso em 11 de abril de 2020.

Veja também: García Prats, Francisco Alfredo, Asscher, o la expansión del principio comunitario de no discriminación en materia tributaria, Civitas. Revista española de derecho financiero, N° 94, 1997, págs. 215-236; García Prats, Francisco Alfredo, Convenios de doble imposición, establecimientos permanentes y derecho comunitario (Consideraciones en torno a los casos Royal Bank of Scotland y Saint Gobain), Civitas. Revista española de derecho financiero, N° 191, 2000, págs. 9-54; García Prats, Francisco Alfredo, La jurisprudencia del TJCE y el artículo 33 de la Ley del Impuesto de la Renta de no Residentes (De la asunción del principio de capacidad económica como principio del ordenamiento comunitario), Civitas. Revista española de derecho financiero, N° 117, 2003, págs. 61-113; García Prats, Francisco Alfredo, Los Modelos de Convenio, sus principios rectores y su incidencia sobre los Convenios de doble imposición, Crónica Tributaria, N° 133, 2009, págs. 101-124.

⁵³⁸Ib., ibidem, p. 885. Na Comunidade Européia, os esforços no sentido da harmonização tributária após 1985 propiciaram a superação de uma fase de estagnação do processo de integração econômica e o início de uma nova etapa, em que se constituiu, em oito anos, o mercado único, sem fronteiras, com circulação livre de bens, serviços e fatores. Isso só foi possível porque os avanços em termos de harmonização dos sistemas tributários evitaram que surgissem distorções capazes de tornar politicamente insustentável o processo de integração econômica em desenvolvimento.

⁵³⁹ Art. 151-III CF/88; **Art. 151.** É vedado à União: **III** - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

⁵⁴⁰ Artigo 1º do Tratado de Assunção, firmado em 1991, (Mercosul).

⁵⁴¹ Artigo 2º do Tratado de Assunção, firmado em 1991, (Mercosul).

Em face disso, deve o Brasil adequar sua legislação para acompanhar o progresso da harmonização da legislação tributária do Mercosul. E, da conjugação dos dispositivos constitucionais já citados tem-se que, respeitada a independência nacional, deverá o Brasil praticar os atos necessários para celebrar tratados e acordos internacionais, atendendo desta forma o que propugna a Constituição Federal - cooperação entre os povos para o progresso da humanidade e integração da América Latina. Para tanto, várias propostas de alteração da Constituição Federal foram apresentadas, após a assinatura do Tratado de Assunção. Há ainda expectativa em curto período de tempo, de se proceder a alteração necessária e a adequação da legislação ordinária face às disposições firmadas no referido Tratado, especialmente no que tange a instituição do IVA.

O que deve permanecer claro do Tratado de Assunção⁵⁴², quando determina o tratamento isonômico dos Estados-membros em relação os impostos, taxas e outros tributos tem como finalidade precípua não a questão tributária em si, mas garantir a livre concorrência entre os mercados que estão integrando⁵⁴³.

Recorde-se que, na União Européia, o processo se desenvolve por outra via. As normas comunitárias prevalecem sobre as normas dos Estados-membros – sendo inclusivamente estas normas entendidas por muitos como uma “Constituição Européia”⁵⁴⁴, que prevalece inclusive sobre suas respectivas Constituições. Segundo C. Blanco de Moraes, “julga-se não ser por acaso que, logo no ano seguinte à afirmação do princípio do efeito direto das normas comunitárias, o Tribunal de Justiça tenha estugado o passo e declarado mesmo a prevalência (na aplicação) do direito comunitário sobre o direito dos Estados-membros”⁵⁴⁵. Assim,

⁵⁴² Artigo 7º do Tratado de Assunção, firmado em 1991, (Mercosul).

⁵⁴³ GONZÁLEZ CANO, Hugo, *La armonización tributaria en procesos de integración económica*. Impuestos .Buenos Aires, 1991. Veja também em, <https://publications.iadb.org/publications/spanish/document/La-armonizaci%C3%B3n-tributaria-en-la-integraci%C3%B3n-de-las-econom%C3%ADas-m%C3%A1s-peque%C3%B1as.pdf>; ultimo acesso em 11 de abril de 2020.

⁵⁴⁴ Constituição material, a entender como tal, as normas regionais da União Européia – a qual se converterá eventualmente em constituição formal, conforme, sobre o que se diz no texto, PIRES, Francisco Lucas, *Introdução ao direito Constitucional europeu (seu sentido, problemas e limites)*, Coimbra, 1997, p. 21 e seguintes.

⁵⁴⁵ É curiosa a forma como o autor se refere a esta característica do Direito Comunitário, a que chama o “instituto da prioridade aplicativa” ou “da aplicação preferente”: “Progressivamente, sedimentou-se um ordenamento jurídico supranacional, cujos atos-regra passaram a produzir efeitos na ordem jurídica interna dos Estados-membros, em paralelo com a legislação ordinária. Dir-se-ia que o velho “Direito Imperial” reemergiu das cinzas, sob a forma de normas comunitárias, as quais, longe de assumirem um caráter puramente supletivo, passaram a couraçar-se nos contrafortes de um inusitado poder obrigatório, prevalecendo no giro de certas matérias sobre o

considerando não só estas normas comunitárias, mas também os acórdãos do Tribunal de Justiça que estão constituindo uma jurisprudência, mediante uma interpretação teleológica que fez surgir algumas figuras doutrinárias, com o mesmo efeito a realidade da integração europeia distingue-se radicalmente. Ora, não pode deixar de se constatar que esta é a situação mais adequada: com efeito, a eficácia do direito comunitário não pode variar de um Estado para outro em função de legislação interna posterior, sem colocar em perigo a realização dos objetivos do Tratado referidos⁵⁴⁶ e sem provocar uma discriminação proibida. É oportuno lembrar que, embora o Tratado só entre em vigor após a sua ratificação, um Estado deve abster-se desde logo da prática de qualquer ato capaz de frustrar o seu objeto e finalidade⁵⁴⁷. Como vimos, essa regra é reforçada especificamente pelos dispositivos constitucionais de cada Estado-parte. Se na comparação do Mercosul com a U E discriminar é proibido para ambos os espaços na norma, o que mais é necessário para que a garantia da não discriminação do contribuinte seja efetiva.

3. 6 - RESOLUÇÕES DE LIDES E CONTROVÉRSIAS TRIBUTÁRIAS INTERNACIONAIS

Atualmente o Mercosul tem uma peculiaridade: vale-se da arbitragem para a solução de controvérsias⁵⁴⁸. Com o Tribunal Arbitral *Ad hoc*, os procedimentos usuais quanto às soluções dos conflitos entre Estados-partes do Mercosul⁵⁴⁹ são, de acordo com o Protocolo de Ouro

Direito interno antitético". MORAES, Carlos Blanco de, *As Leis Reforçadas*, Coimbra, Coimbra Editora, 1998, p. 367.

⁵⁴⁶ Artigo 18 TFUE provocar uma discriminação proibida pelo (anterior artigo 12º do TCE).

⁵⁴⁷ SILVA, G. E. do Nascimento, in *Manual de Direito Internacional Público*, p. 29, referindo-se ao artigo 18º da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados.

⁵⁴⁸ Dentre as vantagens do procedimento arbitral, destacamos a CELERIDADE, o SIGILO, a ESPECIALIZAÇÃO, e a FORÇA DA SENTENÇA. É importante ressaltar que, nos termos do artigo 13º da Lei de Arbitragem, qualquer pessoa capaz e que tenha a confiança das partes pode arbitrar. Há, porém, alguns requisitos que o árbitro deverá respeitar; dentre eles destacamos: BOM SENSO, IMPARCIALIDADE, TRANSPARÊNCIA. Tribunal Arbitral é um instituto privado criado para resolver litígios através das técnicas de mediação, conciliação ou da própria arbitragem. É composto por um corpo de árbitros do qual fazem parte advogados, médicos, engenheiros, contadores, dentistas, psicólogos, professores, administradores, entre outros. De acordo com a natureza do processo a ser julgado, as partes escolherão os árbitros que irão atuar. Esses árbitros, especializados em suas áreas, estarão presentes em todas as fases do processo arbitral, agilizando a resolução dos conflitos.

⁵⁴⁹ Como operadora do Tribunal Arbitral, a Câmara de Comércio do Mercosul tem uma estrutura das mais completas para assessorar as empresas em geral, associadas ou não, na área jurídica, tanto de forma preventiva como nas demandas judiciais. Entre as principais especialidades estão: comércio internacional, direito econômico, direito tributário, abertura e encerramento de empresas, empresas binacionais (Brasil-Argentina),

Preto, diferenciados. As controvérsias que surjam entre os Estados-partes sobre a interpretação, de aplicação ou não cumprimento das disposições contidas no Tratado de Assunção, assim como Decisões CCM (Comissão de Comércio do Mercosul), Resoluções GMC (Grupo Mercado Comum) e Diretrizes CCM serão submetidas aos procedimentos de solução estabelecidos no Protocolo de Brasília, aprovado em 17/12/1991.

O sistema de solução de conflito no âmbito do Mercosul tem como normativas aplicáveis as seguintes disposições: a) Tratado de Assunção, Anexo III “Solução de conflitos e controvérsias”; b) Protocolo de Brasília para a solução de conflitos; c) Protocolo de Ouro Preto, Anexo “Procedimento Geral para Reclamações ante a Comissão de Comércio do Mercosul” e do Protocolo de Olivos⁵⁵⁰, busca trazer maior segurança jurídica aos partícipes e sana algumas lacunas. O Protocolo de Olivos é um protocolo assinado em 18 de fevereiro de 2002 na cidade argentina de Olivos pelos membros do Mercosul, entrando em vigor em 2004, com o objetivo de solucionar controvérsias e de minimizar as suas diferenças. Criou-se, através desse protocolo, o Tribunal Permanente de Revisão (TPR), com o fim de controlar a legalidade das decisões arbitrais. Um estágio seguinte poderá ser a criação de uma corte permanente do Mercosul. O TPR é formado por cinco árbitros designados um por Estado, por um período de dois anos, renovável por até duas vezes consecutivas. A escolha do quinto árbitro será feita por unanimidade, para um período de três anos, não renovável, salvo acordo em contrário. O Protocolo tem aplicação apenas nas questões inerentes aos Tratados do Mercosul ainda depende da ratificação brasileira e a aguarda⁵⁵¹. Toda a controvérsia surgida entre um país do Mercosul⁵⁵² e um terceiro país será solucionada no âmbito da Organização Mundial de Comércio (OMC).

direito imobiliário, advocacia trabalhista e advocacia cível. A Câmara tem um programa especial, destinado, porém, às empresas que pretendam estar adequadamente preparadas para interagir com os agentes financeiros. Esse programa prepara as empresas com a Habilitação Creditícia, Habilitação Documental e Habilitação Patrimonial. Para os importadores brasileiros que tenham problemas de créditos na Europa, a Câmara dispõe de um serviço de regularização dessa situação, tanto junto aos órgãos europeus, como junto às autoridades brasileiras.

⁵⁵⁰ Protocolo de Olivos no artigo 53º repete o disposto no artigo 44º do Protocolo de Ouro Preto.

⁵⁵¹ ACCIOLY, Elizabeth “O atual mecanismo de solução de controvérsias no Mercosul: O Protocolo de Olivos” in *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa*. Volume XLV – nº1 e 2. Coimbra, Coimbra Editora, 2004. Veja também,

<https://www.publicacoesacademicas.uniceub.br/rdi/article/view/1600>, último acesso 11 de abril de 2020.

⁵⁵²Um dos maiores problemas do sistema atual intergovernamental é o fato de não poder os particulares demandar perante a estrutura existente. Ou seja, acaba-se deixando de lado a própria iniciativa privada, a qual movimenta o bloco regional. Independentemente de a estrutura jurídica existente deixar de lado os particulares, cabe ressaltar

Em se tratando de uma ou mais cláusulas do CDT, pode uma lide chegar ao Tribunal Internacional de Justiça, ou até mesmo ao TJCE, caso seja com relação a um Estado europeu e haja previsão nesse sentido. Nos casos da Bolívia e do Chile, os conflitos podem ser resolvidos ao amparo dos regimes de solução de controvérsias previstos nos acordos de livre comércio celebrados com o Mercosul⁵⁵³ Protocolo Adicional ao ACE-36)⁵⁵⁴. As decisões do Tribunal Arbitral “Ad Hoc” têm avaliações recorrentes sobre livre circulação⁵⁵⁵.

que, mesmo assim, as normas que porventura emanarem do Mercosul não gozam de força, a não ser política, não se constituindo em normas em sentido estrito e, portanto, não podendo ser cobradas ou mesmo apresentadas a terceiros. O sistema de solução de controvérsias foi estipulado pelo Protocolo de Brasília, demonstrando o amadorismo de seus redatores, pois deixaram transparecer essa característica nos mecanismos criados, os quais são complexos e de difícil operacionalização.

⁵⁵³ Artigos 21.º e 22.º; Protocolo ao ACE- Acordo de Complementação Econômica 35, no caso do Chile; 2.- e o 11º; Protocolo Adicional ao ACE-36 www.aladi.org.

⁵⁵⁴ Ambos os textos estão disponíveis na página:

www.aladi.org. http://www.aladi.org/sitioaladi/?page_id=375&lang=pt; último acesso em 26 de março de 2020.

⁵⁵⁵ LAUDO DO TRIBUNAL ARBITRAL “AD HOC” MERCOSUL, CONSTITUÍDO PARA ENTENDER A CONTROVÉRSIA APRESENTADA PELA REPÚBLICA ORIENTAL DO URUGUAI À REPÚBLICA ARGENTINA SOBRE “OMISSÃO DO GOVERNO ARGENTINO PARA ADOTAR AS MEDIDAS ADEQUADAS PARA PREVENIR E/OU CESSAR OS OBSTÁCULOS À LIVRE CIRCULAÇÃO DECORRENTES DE BLOQUEIOS EM TERRITÓRIO ARGENTINO DE VIAS DE ACESSO ÀS PONTES INTERNACIONAIS “GRAL. SAN MARTÍN E GRAL. “ARTIGAS QUE UNEM A REPÚBLICA ARGENTINA COM A REPÚBLICA ORIENTAL DO URUGUAI”. Na cidade de Montevideú, aos seis dias do mês de setembro de dois mil e seis, o Tribunal Arbitral “Ad Hoc” do MERCOSUL constituído para decidir a controvérsia entre a REPÚBLICA ORIENTAL DO URUGUAI e a REPÚBLICA ARGENTINA sobre “Omissão do Governo Argentino para adotar as medidas adequadas para prevenir e/ou cessar os obstáculos à livre circulação decorrentes de Bloqueios em território Argentino de vias de acesso às pontes Internacionais “Gral. San Martín e Gral. Artigas que unem a República Argentina com a República Oriental do Uruguai”, em conformidade com o disposto no Protocolo de Olivos para a solução de controvérsias no MERCOSUL integrados pelos Senhores Árbitros Dr. Luis Martí Mingarro, Dr. José Maria Gamio e Dr. Enrique Carlos Barreira, nacionais, respectivamente da Espanha, Uruguai e Argentina. O Tribunal estruturou esta decisão Arbitral na ordem indicada abaixo: SUMARIO I – Resultandos. I – A) O Tribunal Arbitral “Ad Hoc” no momento da sua constituição. I – B) Incidentes e trâmites relacionados com a composição e a integração do Tribunal Arbitral “Ad Hoc”. I – C) As Partes e sua representação no processo. I – D) Pedido de suspensão da tramitação procedimento. I – E) O convite da presença no processo de Estados Terceiros. I – F) Reclamação da República Oriental do Uruguai. I – G) Resposta da República Argentina. I – H) Proposições e produção de provas. I – I) Alegação final por escrito da República Oriental do Uruguai I - J) Alegação final por escrito da República Argentina I – k) Prazo para a emissão do presente Laudo. II – Considerandos. II – A) A proposta da Parte Reclamada segundo a qual teria havido uma inovação e ampliação do objeto demandado. II – B) A proposta da Parte Reclamada segundo a qual a Reclamação é abstrato por carecer de objeto factual. II – C) A Sede do Tribunal II–D) Os fatos que geraram protestos dos moradores da costa argentina que deu lugar à controvérsia. II–E) Sobre a existência de não cumprimento por omissão diante à normativado MERCOSUL. II – F) Sobre a referência aos Direitos Humanos. II – G) A conduta devida ante as circunstâncias existentes. 2.- II–H) A responsabilidade do Estado Federal pelas omissões dos Governos Provinciais. II -I) A atitude dos moradores de Gualeguaychú. II – J) A relevância dos prejuízos. II–K) O pedido p a r a que se condene à Parte Reclamada a adotar as medidas apropriadas para prevenir ou para evitar o fim à possível reiteração futura de fatos similares. III – Conclusões. IV – Decisões. I RESULTANDOS 1) Em 21 de junho de 2006 ocorreu a sessão constituinte do Tribunal Arbitral “Ad Hoc” a qual foi assistida pelos três árbitros e na qual lavrou-se Ata de Sessão nº 1 e adotaram-se as Regras do Procedimento adotadas pelo Tribunal Arbitral “Ad Hoc”, em cujo transcurso os Árbitros Dres. Luis Martí Mingarro e José María Gamio encontraram, reciprocamente, em boa e devida forma suas respectivas designações como Árbitros,

em conformidade com o Protocolo de Olivos para a Solução de Controvérsias e seu Regulamento, para entender na controvérsia. 2) Comprovaram também, que estão incluídos na lista de Árbitros, estabelecida de acordo com o artigo 11 do Protocolo de Olivos, e assinaram a declaração de aceitação requerida aos Árbitros no artigo 21 do Regulamento do Protocolo de Olivos. 3) Por sua vez, o árbitro nomeado pela Argentina, Dr. Héctor Masnatta, manifestou que, na sua opinião, a nomeação do Dr. Luis Martí Mingarro não reunia os requisitos legais suficientes para ser efetiva, deixando claro sua estima pessoal e científica no que diz respeito do árbitro mencionado. 4) Com as reservas do Dr. Masnatta, os dois Árbitros restantes consideraram que o início do Procedimento foi estabelecido pela Nota N° 423/06 de 04/05/06 da coordenação nacional do Uruguai no GMC que foi devidamente notificado que o prazo de procedimento começou no dia 10 de junho do corrente ano, conforme previsto no artigo 16.º do protocolo de Olivos; que a Presidência poderia ser exercida pelo Dr. Luis Martí Mingarro, nos termos do artigo 10, numeral 3 incisos ii do Protocolo de Olivos; que a sede do Tribunal seria na Cidade de Montevidéu, capital da República Oriental do Uruguai, em conformidade com o artigo 38 do protocolo de Olivos e que ficavam aprovadas as Regras do Procedimento adotado pelo Tribunal 5) Também foram convidadas as duas Partes a nomear seus respectivos representantes e constituírem suas respectivas residências na cidade de Montevidéu, para efeitos de praticar as notificações, convidando a Parte Reclamante a submeter a carta de apresentação no prazo de 10 dias contados a partir do dia seguinte à notificação e, também, a ambas as Partes para comunicarem sua posição em relação à participação de terceiros, países em conformidade com o artigo 14.º das Regras de Procedimento. 3.- 6) O Ministério de Relações Exteriores, Comércio Internacional e Culto da República Argentina havia expressado sua insatisfação com o processo de nomeação do Terceiro Árbitro. 7) A oposição e questionamento da República Argentina relativa à nomeação do Terceiro Árbitro, Titular e Suplente, resultou na formulação por parte da representação desse país, de um Recurso de Revisão apresentado ante o Tribunal de Revisão do MERCOSUL. 8) O referido Tribunal Permanente, através do Laudo 2/2006 de 6 de julho de 2006, expressou, por maioria, que não era admissível a substanciação peticionada pela Parte argentina, mas que no entanto, essa determinação não deixava a Parte apelante em estado de indefesa, senão que era meramente se declarava não admissível a revisão judicial nesta fase processual, não emitindo juízo sobre o mérito das reivindicações, pleiteadas pela parte Argentina, que bem poderiam ser apresentadas novamente como conteúdo para um eventual recurso contra o laudo arbitral que finalmente recaísse. 9) Em 7 de julho de 2006 o Representante da República Argentina comunicou à Secretaria do MERCOSUL que o Arbitro Titular da República Argentina Dr. Héctor Masnatta, havia apresentado sua renúncia e que em seu lugar assumiria o Dr. Enrique Carlos Barreira, que exercia até então o caráter de suplente por esse país. 10) Como consequência do acima exposto, o Tribunal Arbitral “Ad Hoc” Desde essa data, ficou composto da seguinte forma: Dr. Luis Martí Mingarro (Presidente), Dr. José María Gamio (co-Árbitro) e Dr. Enrique Carlos Barreira (co-Árbitro) 11) A República Oriental do Uruguai constituiu domicílio na rua Colonia 1206, segundo andar, Montevidéu (Endereço Geral para Assuntos de Integração e MERCOSUL, Ministério de Relações Exteriores) e nomeou para atuar, indistintamente, como seus representantes perante este tribunal e para as finalidades do trâmite desta reclamação, aos Doutores Carlos Amorín, Hugo Cayrús Maurín, Myriam Frascini e José María Robaina. Por sua parte, a República Argentina constituiu domicílio na Representação Argentina para o MERCOSUL e ALADI, localizado na Plaza Independencia 759, 6º andar, Montevidéu, República Oriental do Uruguai e designou como Representante Titular perante o Tribunal Arbitral ao Dr. Juan Vicente Sola e como Representante Alternativa à Dra. Nora Capello. 4.- 12) Na época, a representação da República Argentina solicitou a suspensão das atuações com base no significado de suas objeções sobre a constituição do Tribunal, e levando em conta a apresentação por parte do recurso que tinha sido formulado ante o Tribunal permanente de Revisão do MERCOSUL. 13) No momento processual em que a representação da República Argentina solicitou a suspensão do procedimento, dava-se uma circunstância certamente excepcional, a qual foi a existência de um recurso de revisão que a representação desse Estado Parte tinha formulado ante o Tribunal Permanente de Revisão do MERCOSUL, a qual foi rejeitada. “in limine”. Por isso, diante o pedido de suspensão, o Tribunal Arbitral “Ad Hoc”, após a substanciação das transferências pertinentes às Partes, expressou que em consideração ao já determinado pelo Tribunal Permanente de Revisão, a causa alegada para a suspensão carecia de vigência e, consequentemente, por resolução unânime de 26 de julho de 2006 deixou sem efeito a pretensão de suspensão, por ter se tornado abstrato. 14) Em conformidade com as Regras de Procedimento, aprovadas para este processo arbitral, as Partes que intervêm na controvérsia teriam de dar sua opinião sobre a possibilidade de convidar a Estados Partes do Tratado do MERCOSUL os quais estejam na condição de terceiros com respeito à controvérsia em questão. 15) Sobre este caso específico, o Tribunal Arbitral “Ad Hoc” teve o cuidado de fornecer às Partes a oportunidade de se pronunciar ao respeito. A República Argentina a través da carta de 01/08/2006 expressou ao

tribunal que não entendia a relevante participação de Estados Terceiros em sua discrepância, que considerava estritamente bilateral. Por sua vez, a República Oriental do Uruguai, para cumprir este trâmite compreendeu que as partes já tinham tido a oportunidade inicial fornecida pelo parágrafo 5 da parte dispositiva da Ata n.º 1, de manifestar-se, e que, como nada disseram, correspondia ao Tribunal Arbitral "Ad Hoc" adotar a resolução que achasse pertinente sobre se procede ou não convidar aos Estados Terceiros. Consequentemente, por resolução de 8 de agosto de 2006, o Tribunal resolveu declarar que não procede convidar aos Estados Membros do MERCOSUL para que compareçam nas presentes atuações aos efeitos e nos termos do Art. 14 das Regras de Procedimento. 16) Em 3 de julho de 2006, a Representação da República Oriental do Uruguai apresenta, em tempo e forma, a Carta de Apresentação na qual fundamentou sua reclamação. 5.- 17) O fundamento para a reclamação da República Oriental do Uruguai se constitui nos bloqueios, em território argentino, das estradas de acesso a pontes internacionais que comunicam com o Uruguai, dispostos por movimento ambientalistas argentinos em protesto contra a construção de fábricas de celulose sobre o Rio Uruguai, fronteira entre os dois países. Os bloqueios na Rodovia 136 (Ruta 136), com acesso à ponte internacional Gral. San Martín, começaram no dia 19 de dezembro de 2005 e, com suspensões, se estenderam até o dia 2 de maio de 2006. Os Bloqueios na Rodovia 135, com acesso à ponte internacional Gral. Artigas, começaram no dia 30 de dezembro de 2005 e, com suspensões, se estenderam até o dia 18 de abril de 2006. 18) Também de acordo com o Reclamante, havia interrupções de movimento de curta duração na ponte que liga as cidades de Concórdia (Argentina) a Salto (Uruguai), destacando o demandante que, em 22 de fevereiro de 2006, uma tentativa de bloqueio de estrada foi frustrada pela intervenção das autoridades argentinas. 19) De acordo com a reclamação uruguiaia, além da situação acima mencionada, as autoridades argentinas se omitiram ao não tomar as medidas adequadas para pôr fim aos bloqueios de estradas, apesar do número de manifestantes em geral ser muito baixo. Nem sequer foi promovida a denúncia penal correspondente como, insinuou em algum momento, o Governador da Província de Entre Ríos. O próprio Presidente da República, segundo a imprensa, teria dito que "não se pode pedir (aos manifestantes) o que não lhes darão". O ministro do Interior teria ido mais além, expressando: " não se pode dizer nada aos ambientalistas ". 20) De acordo com a Representação do Uruguai, diante dos bloqueios de estradas, tanto o governo nacional e o provincial de Entre Ríos oscilaram entre o tímido exercício de dissuasão e inaceitáveis manifestações de complacência. 21) A República Oriental do Uruguai entende que os referidos bloqueios de estradas lhes causaram importantes danos e prejuízos de igual forma aos setores e agentes econômicos desse país, fundamentalmente vinculados a negócios de exportação e importação, turismo e transporte terrestre de passageiros e mercadorias. 22) Para a parte Reclamante, o Tratado de Assunção, pelo qual se decide constituir o MERCOSUL, estabelece que o mercado comum implica a livre circulação de bens, serviços e fatores de produção entre os países através da eliminação, entre outras, das restrições não-tarifárias à circulação de mercadorias e "qualquer outra medida equivalente" (art. 1). 23) O Uruguai Alega na sua reclamação que por "restrições" entende-se, qualquer medida de caráter administrativo, financeiro, cambial ou "qualquer tipo" através do qual um Estado Parte impeça ou "dificulte", por decisão unilateral, o comércio recíproco (Anexo I ao Tratado de Assunção art. 2º lit.b). 24) A representação da Parte Reclamante sublinha que é um fato consumado que a partir de 1 de janeiro de 2000, o MERCOSUL constitui uma zona de livre comércio universal (com algumas exceções) por tanto que a partir dessa data, todas as restrições que impedem ou dificultam o comércio recíproco constituem 6.- barreiras e obstáculos ao comércio, incompatível com os compromissos assumidos. 25) A República Oriental do Uruguai Afirma que a: livre circulação de serviços, foi estabelecido pelo protocolo de Montevidéu, existentes entre os Estados partes, e elimina as medidas que, de alguma forma, afetam esse comércio, inclusive as dispostas por autoridades estaduais (provinciais), municipais ou locais e pelas instituições não-governamentais (art. II). 26) Para o Uruguai no âmbito do referido protocolo, existem compromissos assumidos pela Argentina, entre outros, os relacionados com o turismo e transportes, que foram afetados pelas medidas que motivaram a esta controvérsia. 27) Entende a Reclamante que, no domínio da livre circulação de pessoas, os bloqueios de estradas têm desconhecido os compromissos em vigor entre as partes, em virtude de instrumentos jurídicos internacionais relativos aos Direitos Humanos, assim como também exigíveis na Argentina pelo seu regulamento interno. 28) A representação da República Oriental do Uruguai também invocou o acordo sobre o Transporte internacional Terrestre (ATIT) existente entre os "países do Cone Sul" do continente - entre outros Estados Partes - e que foi assumido por instrumentos do MERCOSUL como meio adequado para avançar na integração no âmbito relativo aos transportes terrestres. A obstrução à livre circulação de passageiros e de carga afetou as operações de transporte sob o amparo do Convenio ATIT, não só entre os Estados Partes mas também para os movimentos de tráfego a partir de ou em direção a terceiros países Partes deste presente acordo. 29) Em sua fundamentação, o Uruguai também mencionou as normas da organização Mundial do Comércio

(OMC) que vinculam as partes, tais como aquelas relativas ao trato da nação mais favorecida, liberdade de circulação, acesso a mercados - entre outros - as quais foram afetados pelas medidas denunciadas. 30) Apesar de os atos materiais que impedem a livre circulação serem realizados por indivíduos, a República Oriental do Uruguai responsabiliza do incumprimento ao Estado argentino pela omissão em adotar medidas adequadas, razoáveis e eficazes para prevenir tais atos. O Regulamento do protocolo de Olivos inclui na matéria que pode ser objeto de uma controvérsia, entre outras, as "omissões" incompatíveis com as normas do MERCOSUL(art.27). 31) Neste sentido o Uruguai traz ao caso, a questão resolvida pelo Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (Comissão c/França - caso C-265/95), em que, no qual diante o bloqueio das estradas na França, organizada por indivíduos, o órgão judiciário estabeleceu a responsabilidade do Estado pela omissão de restaurar a livre circulação. 32) Sendo assim, de acordo com o Reclamante, o incumprimento contínuo da Argentina perante os bloqueios de estradas -iniciado e logo após suspensos por vontade dos indivíduos - supõe que se os mesmos forem reiterados os mesmos no futuro, esse Estado observará a mesma conduta, gerando assim, um estado 7.- permanente de dúvida e insegurança. 33) Finalmente a República Oriental do Uruguai requer que: a) o tribunal decida que a Argentina não cumpriu as suas obrigações derivadas dos artigos 1 e 5.º do Tratado de Assunção, artigos 1º, 2º 2 e 10 par. 2º do Anexo I do dito Tratado; artigos, II, III e IV do protocolo de Montevidéu sobre Comércio de Serviços, bem como os princípios e disposições de Direito Internacional aplicável na matéria; e b) que a República da Argentina, caso sejam reiterados os impedimentos à livre circulação, deve as adotar medidas adequadas para prevenir e/ou cessar tais impedimentos e garantir a livre circulação com o Uruguai. 34) Em 26 de julho de 2006, foi apresentada em tempo e forma, a CartaResposta da República Argentina, na qual fundamentava sua oposição e oferecia sua prova. 35) A Representação da República Argentina afirma que o Uruguai tem inovado e expandido o objeto em relação ao conteúdo do pedido de negociações diretas. Enquanto neste caso o objeto eram "obstáculos à livre circulação", a demanda refere-se a "omissão do governo argentino em adotar medidas adequadas para prevenir e/ou cessar os obstáculos à livre circulação". 36) Além disso, para a Argentina a reclamação carece de objeto em virtude de que, na data da demanda, os bloqueios de estradas haviam cessado, situação que ainda permanece. É, também, não-específico e abstrato porque solicita ao governo argentino que, caso se reitere essas manifestações no futuro, adote medidas, sem determinar quais seriam estas. 37) Na sua opinião, a República Argentina formula objeções em que a cidade de Montevidéu seja sede do Tribunal Ad Hoc, já que isto supõe um menoscabo à independência do mesmo e dá vantagens a um dos Estados Partes, especialmente em relação à produção de prova. 38) À República Argentina ao referir-se aos estágios previsto desta controvérsia, afirma que o pedido do Uruguai de manter negociações diretas, foi respondido por nota de 3 de março de 2006 na qual se expressou a disposição do Governo argentino "em manter um diálogo bilateral franco e exaustivo". 39) Por outro lado, a representação Argentina fez observações à integração do Tribunal Ad Hoc fundadas em aspectos de procedimentos. 40) No que diz respeito aos fatos, a Parte Reclamada percebe que os bloqueios de estradas foram precedidos por uma mobilização realizada em 30 de abril de 2005, conhecida como " O abraço solidário "(El abrazo Solidário) que reuniu nos arredores da cidade Argentina de Gualaguaychú, durante cinco horas, mais de 40.000 pessoas em protesto contra a construção de fábricas de celulose no território uruguaio. 8.- 41) Segundo as alegações a opinião da República Argentina, a partir do mês de dezembro de 2005 começaram os bloqueios nas estradas, mas estes, contradizendo que afirma a Parte reclamante, não foram traduzidos em danos, nem do ponto de vista do comércio bilateral nem do turismo em virtude de que ambas áreas de atividades, no período dos bloqueios, em vez de diminuir aumentaram a favor do Uruguai. 42) Além disso, a representação Argentina entende que os agentes econômicos que utilizavam as pontes, também não podem invocar danos, devido a que os bloqueios de estradas eram, em geral, anunciados com antecedência e assim poderiam dirigir-se às vias alternativas de comunicação entre os dois países. 43) A representação da República Argentina no processo arbitral manifesta que seu Governo compreendeu sem incentivar, as manifestações realizadas por entender, que constituem o exercício de um direito legítimo. Isso não impediu que se realizassem gestões para que os bloqueios de estradas fossem deixados sem efeito. 44) Segundo a República Argentina as circunstâncias determinaram uma contraposição entre os direitos de livre expressão do pensamento e da reunião por um lado, e o direito à livre circulação de bens, por outro. Deve se ter conta que as normas internacionais em matéria de Direitos Humanos vigente na República Argentina têm rango constitucional enquanto que as normas de integração que revestem-se de rango legal. 45) No que tange à livre circulação de bens, a República Argentina expõe que cabe lembrar que as metas estabelecidas no tratado fundacional do MERCOSUL ainda não se encontram plenamente vigentes 46) Por outro lado, a República Argentina continua alegando, quando o processo de integração estabelece a obrigação de eliminar as restrições não-tarifárias, estes referem-se a medida governamental. Com semelhante alcance são as normas que regem a

Organização Mundial do Comércio, bem como à Comunidade Económica Europeia. 47) República da Argentina, em sua opinião entende que, sobre a livre circulação de serviços, o protocolo de Montevideu, que a regula, só estabelece compromissos para abster-se de adotar medidas governamentais que o afetem. 48) A República Argentina lembra que o Uruguai invoca também, o acordo de Transporte Internacional Terrestre (ATIT) embora este não consagre nenhuma liberdade de circulação já que se trata de um acordo administrativo, destinado a estabelecer critérios técnicos para a conceder licenças de circulação internacional de transporte terrestres. 49) Para a República Argentina, a livre circulação de pessoas, que é reivindicada pelo Uruguai, como lesionada por bloqueios de estradas, ainda não é operacional no âmbito do MERCOSUL como, pelo contrário, o é a modo de exemplo na Comunidade Europeia. 50) Também não está segundo está vigente neste processo de integração regional a segunda resposta argentina, o direito ao livre trânsito, já que pode afetar o transporte de bens partindo de ou para países terceiros. 9.- 51) A representação da República Argentina funda sua opinião em que os Direitos Humanos podem justificar uma restrição sobre o exercício dos direitos consagrados no tratado de integração. Menciona, neste sentido, o precedente do caso Schmidberger, resolvido pelo Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, no sentido de dar prioridade ao direito à livre expressão do pensamento sobre o direito à livre circulação de bens, na qual foi afetado pelo corte de uma rodovia internacional organizado por um movimento ambientalista (Sentença do TJCE de 12 de junho de 2003, Assunto C112/00). 52) No campo dos Direitos Humanos, de segundo a afirma a República Argentina, com especial relevância, cabe reconhecer os direitos de livre expressão do pensamento e de reunião assim como, o direito de protestar, entendido como um meio de exigir o cumprimento de outros direitos. Cabe acrescentar a eles o direito de escolher o fórum público no qual o protesto possa ser exercido com maior eficácia 53) Assim, afirma a representação Argentina, ao ser aceita a validade destas normas, a solicitada liberação da ponte teria suposto uma repressão inaceitável para as disposições do direito público argentino 54) Diante do exposto, segundo o que foi alegado pela República Argentina a dissuasão diante os bloqueios de estradas acabam sendo a única alternativa legítima apresentada aos governantes. 55) Na formulação de sua alegação, a República Argentina sustenta que a polícia, no território das províncias(estados) corresponde à polícia das províncias. Impor a intervenção do Governo federal sobre o território das províncias só pode ser às custas da alteração do sistema político democrático na província. 56) No estado atual do Direito Internacional, segundo alega a representação Argentina em matéria de responsabilidade por atos ilícitos, de acordo com o Projeto da Comissão de Direito Internacional das Nações Unidas, exclui-se a responsabilidade do Estado pelos atos dos indivíduos. 57) Para a República Argentina, o Estado só será responsável pela conduta de uma pessoa ou grupo de pessoas se elas de fato agirem por ordem ou sob a direção ou o controle do Estado ao observar essa conduta (Art. 8 do Projeto). Isto não é, de forma alguma, o presente caso. 58) A representação Argentina, manifesta que qualquer outra conduta que tivesse observado esse país teria implicado o risco de provocar reações difíceis de controlar e graves perturbações da ordem pública. 59) Menciona, a República Argentina, que a Parte atuante afirma que em outras manifestações populares, semelhantes a deste processo, as autoridades argentinas dissolveram-nas pela força pública. No entanto, tais manifestações, ao contrário do que diz respeito ao presente caso, se trata de ações violentas, segundo resposta da República Argentina. 60) A República Argentina, sustenta Também, que a circulação de bens e pessoas entre os dois países, sempre contou com vias alternativas de acesso e para facilitar seu uso, os serviços da Alfândega e Migração argentina, nesses pontos, foram 10.- reforçados durante as medidas. Com isto demonstra-se que não houve omissão. 61) Também não houve omissão, segundo a Representação Argentina, pela ação dissuasora das autoridades argentinas que, finalmente, demonstrou-se eficaz ao ponto de os manifestantes suspenderem os bloqueios de estrada. 62) Por Carta-resposta de 27 de julho de 2006, o Representante da República Argentina efetuou determinadas erratas incorridas na Carta de resposta ao pedido que individualiza. 63) As partes formularam proposição de prova, o que foi tratado na resolução de 28 de julho de 2006 do Tribunal dando lugar à prova documental, testemunhal e informativa oferecidos por ambas as partes, determinando que deveriam apresentar pelo menos com três dias de antecedência a lista de perguntas para as testemunhas. Admitiu-se as reservas de propor prova informativa por ambas as partes e, em conformidade com o artigo 17.º das Regras de Procedimentos, convocou-se as partes a uma sessão na qual poderiam brevemente apresentar suas exposições para fundamentar suas respectivas posições. Finalmente, convocou as partes para um comparecimento a ser realizada nos dias 9 e 10 de agosto de 2006. 64) Em 9 de agosto de 2006, começou a Audiência, durante a qual a Representação Argentina apresentou questão de pronunciamento prévio e especial com base nas ameaças que alega ter sofrido a testemunha que eles propuseram, Don Anibal Oscar Oszust. O Tribunal recebeu o testemunho e encarregou à Secretaria do MERCOSUL que transferisse esta questão às Representações Diplomáticas da República Argentina e da República Oriental do Uruguai, para que dessem curso às ações que procedessem. 65)

No Brasil, e em outros países do Mercosul, são criadas Câmaras Arbitrais para resolução de controvérsias⁵⁵⁶. A Lei de Arbitragem, no seu artigo 34º, prevê o reconhecimento da execução de sentenças arbitrais estrangeiras.

Casuisticamente, as lides tributárias ocorridas no âmbito do Mercosul são fundamentalmente pela inobservância do princípio da não discriminação fiscal⁵⁵⁷, pelo incumprimento da harmonização de incentivos nas exportações⁵⁵⁸ e pela harmonização de incentivos fiscais às invenções – o que ainda não foi regulado na norma vigente. Sob este prisma, analisam-se as demais situações atuais das controvérsias, e dos procedimentos utilizados para a solução dos conflitos, à luz do Tratado de Assunção, do Protocolo de Brasília e do Protocolo de Ouro Preto, possibilitando a reflexão sobre a reformulação do sistema atual por um mais ágil e efetivo.

As barreiras protecionistas começam a emergir em casos de crise e de conflito, apesar de estarem num espaço econômico comum⁵⁵⁹, e com isso crescem também as controvérsias tributárias de não discriminação sobre todos os setores mais afetados. A competência para a resolução de controvérsias, denegada primeiramente aos Estados-partes, mesmo sabendo-se que existem mecanismos e procedimentos para a sua solução, muito fica a desejar. Os principais conflitos tributários são resolvidos através das decisões unilaterais dos Estados-

Posteriormente, em conformidade com a proposta das partes e com o objetivo de facilitar, na medida do possível, a presença das testemunhas convocadas, em compatibilidade com seus cargos e ocupações, o Tribunal "Ad Hoc" examinou as testemunhas,

⁵⁵⁶ As câmaras arbitrais são um importante instrumento para o fortalecimento do Mercosul, tendo sido consolidadas recentemente no ordenamento jurídico nacional, através do acordo de Arbitragem Comercial Internacional do Mercosul, concluído em Buenos Aires em 23 de julho de 1998, promulgado no Brasil através do decreto nº 4.719/03, de 4 de junho de 2003. O acordo tem por objetivo regular a arbitragem como forma de solução de conflitos surgidos de contratos comerciais internacionais, firmados entre empresas sediadas nos países integrantes do Mercosul. De forma inovadora, o Acordo Internacional prevê que as medidas cautelares poderão ser ditadas pelo tribunal arbitral, ou pela autoridade judicial competente (artigo 19º). A única ressalva Brasileira ao texto refere-se ao direito aplicável para a solução da controvérsia. A norma alude expressamente ao direito internacional privado e seus princípios, mas o Presidente Luiz Inácio Lula da Silva determinou expressamente no artigo 1º do decreto que fica permitida a livre escolha das regras, desde que respeitada a ordem pública internacional. A íntegra do texto do Acordo Internacional do Mercosul - um importante instrumento para o fortalecimento do Mercosul.

⁵⁵⁷ (artigo 7º Tratado de Assunção).

⁵⁵⁸ (Decisão CMC nº 10 de 1994).

⁵⁵⁹ Cabe ressaltar que este processo de integração tem características próprias que o distinguem do resto dos processos de integração e que, essencialmente, têm tido como égide o pragmatismo. A sua importância econômica representa 70% do produto interno bruto sul-americano. Ao observar o comportamento das tarifas externas, pode-se constatar um declínio delas. Assim, em 1985 (antes da sua constituição) as tarifas externas eram de: Argentina - 36%, Brasil - 80%, Paraguai - 71% e Uruguai - 32%. Já em 1991, os níveis haviam descido entre 12 e 20%; em 1994, desceram para níveis de 10 a 12%; e em 1998, o Brasil e a Argentina (havendo a crise externa, e em razão da proteção) subiram para 15%.

partes, das negociações diretas entabuladas, sejam estas as consultas feitas à Comissão de Comércio do Mercosul ou as recomendações do Grupo de Mercado Comum, e dos laudos dos Tribunais Arbitrais.

Em 1995, mais de quarenta disputas foram expostas à Comissão de Comércio do Mercosul (CCM) mediante o sistema de consultas, sendo que três consultas foram denunciadas contra a Argentina, dezenove contra o Brasil, nove contra o Uruguai, oito contra o Brasil e a Argentina e/ou o Uruguai, sendo o restante de diversas ordens⁵⁶⁰. Essas controvérsias baseiam-se em negociações diretas entre as partes perante a Comissão de Comércio do Mercosul (consulta). Em apenas três casos foi solicitado o procedimento arbitral. Em linhas gerais, pode-se dizer que as reclamações são assim sustentadas: 1. na inobservância do princípio da não discriminação fiscal; 2. no incumprimento da harmonização de incentivos às exportações entre os Estados-partes; e 3. na harmonização de incentivos fiscais às invenções.

Com relação ao princípio da não discriminação fiscal⁵⁶¹, há que ressaltar a importância da sua aplicação, que reside na viabilização dos objetivos do espaço comum, que só se pode alcançar com a neutralidade fiscal, suprimindo os obstáculos da livre circulação antes de realizar uma harmonização no sentido estrito dos sistemas tributários nacionais. Constata-se, porém, a inobservância desse preceito. Verificou-se denúncia contra o Uruguai, na aplicação do Imposto Específico Interno (IMESI), que compreendia incidência sobre: cigarros, lubrificantes, cervejas, motocicletas, aperitivos, água mineral, e bebidas à base de suco concentrado. As lides nesse sentido foram postas em razão de ser a alíquota diferenciadamente maior para os Estados-partes, em proporção aos produtos de fabricação nacional. Conseqüentemente, estabelece-se um imposto que discrimina os Estados-partes do Mercosul, e

⁵⁶⁰ BECÚN, Horácio. *Conflictos tributários no Mercosul*. (Presidente da SINAPSIS, Fundación para el Desarrollo de los Espacios Económicos Integrados en Buenos Aires Económico (BAE)).

⁵⁶¹ Artigo 7º do Tratado de Assunção, quando sustenta que: em matéria de impostos, taxas e outros tributos internos, os produtos originários do território de um Estado-parte gozarão, nos outros Estados-parte, do mesmo tratamento que se aplicar ao produto nacional.

Cabe ressaltar que na UE se estabelece no artigo 6º do Tratado de Roma que: no âmbito de aplicação do presente Tratado, e sem prejuízo das disposições particulares previstas no mesmo, se proibirá toda a discriminação por razão da nacionalidade. Em matéria fiscal esse princípio é estabelecido nos artigos 95º a 99º que compõem o capítulo relativo às disposições fiscais. Assim sendo, no artigo 95º estabelece-se que nenhum Estado-membro agravará direta ou indiretamente os produtos dos demais Estados-membros com tributos internos, qualquer que seja a natureza...

que tem por conseqüência o estabelecimento de um preço maior para esses produtos: o exemplo mais característico refere-se às bebidas alcoólicas e aos cigarros⁵⁶².

Ainda no que concerne à não discriminação, outro fenômeno tem influência: é a harmonização de incentivos às invenções. Não há regulação, implicando em pendência das mais importantes em matéria fiscal, ocasionando o que muitos chamam de “guerra fiscal”, ou seja, a concepção de incentivos para atrair invenções – o que provoca uma situação conflituosa na relação entre os países, especialmente entre a Argentina e o Brasil⁵⁶³. Isso também vem a agravar a questão do aumento de lides no Mercosul e de dificuldade na resolução de conflitos.

Por todo o exposto pode-se concluir que o incumprimento do princípio da não discriminação fiscal é uma realidade. Na decisão relativa aos incentivos das exportações entre Estados, observa-se claramente que mesmo tendo sido normatizados pelos Estados-partes⁵⁶⁴, são detectados incumprimentos que ostentam contra a livre concorrência no espaço econômico comum. A respeito da harmonização dos incentivos a invenções, não há um consenso mínimo na matéria, o que ocasionou significativa assimetria nos sistemas implementados.

Em conclusão, fica claro que os Estados-partes devem: em primeiro lugar, cumprir com as normas estabelecidas pelo Mercosul, que tendem a assegurar a neutralidade fiscal que eles mesmos se impuseram – uma vez demonstrado que cada Estado procura obter vantagens para o seu país em detrimento do espaço comum que se está construindo; em segundo lugar, criar um órgão competente e imparcial que tenha condições de aplicar uma ação coercitiva para punir os Estados desobedientes das normas que se auto-impuseram.

Tal rumo não conta, no entanto, a unanimidade dos autores. Na opinião de Dario González⁵⁶⁵, basta que se elabore uma Decisão do Conselho do Mercado Comum⁵⁶⁶ (como órgão superior do Mercosul), ao qual incumbe a condução política do processo de integração e a tomada de decisões, para assegurar o cumprimento dos objetivos do Tratado de Assunção e

⁵⁶²Decreto número 508 de 30 de Dezembro de 1996 do Uruguai. E Resolução número 99 de 20 de Abril de 1997, da Direção Geral Impositiva do Uruguai.

⁵⁶³Guia para o inventor elaborado pela Embaixada do Brasil na República Argentina. Fonte: <http://www.portalconsular.itamaraty.gov.br/seu-destino/argentina>; último acesso 26 de Março de 2020.

⁵⁶⁴Tratado de Assunção e Decisão do Conselho do Mercado Comum.

⁵⁶⁵GONZÁLEZ, Darío. “Controversias Tributarias en el Mercosul”. in *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, volume 1, número 2, Março-Agosto. Bologna, CEDAM - Casa Editrice Dott. António Milani, 2001. veja também em <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rvmd/article/view/2543>, ultimo acesso em 11 de abril de 2020.

⁵⁶⁶Que é integrado por Ministros de Relações Exteriores e por Ministros da Economia dos Estados-parte (artigos 3º e 4º do Protocolo de Ouro Preto).

para alcançar a constituição definitiva do mercado comum – mediante o qual se harmonizem os incentivos às invenções e/ou à produção, para evitar a deslocalização das invenções mediante vantagens fiscais e, por conseguinte, conflitos entre os Estados-partes. Sugere ainda que, tanto para essa como para outras questões, a determinação das mudanças se faça com a concessão do prazo de cinco anos, para os Estados-partes se adaptarem. Ao mesmo tempo, reconhece que os laudos arbitrais com força obrigatória para resolução de conflitos relacionados com a temática tributária não têm eficácia e eficiência plenas.

E assim se posiciona porque – e volto a esse dilema de maior expansão – o Mercosul parece pouco tendente a instrumentar-se de um Tribunal de Justiça ao estilo da União Européia, até porque isso importaria numa perda de soberania dos países membros, muito embora os Estados-partes tenham estabelecido⁵⁶⁷ (e se tenham comprometido a) rever o atual sistema de solução de conflitos do Mercosul, visando a adoção de um sistema permanente. Derradeiramente, cabe esperar que o bloqueio do princípio da não discriminação na resolução de lides, decorrente dos fatores nacionais e internacionais adversos, seja superado, para se proceder novamente a maiores conquistas no espaço comum, pois só através dessa expansão se poderá cumprir com um mercado comum onde não haja obstáculos fiscais que atentem contra os princípios de neutralidade tributária e da livre concorrência. Mas a garantia da não discriminação internacional do contribuinte não restringe-se a estes mecanismos.

3. 7 - *PROCEDIMENTOS AMISTOSOS*

Na resolução de conflitos jurídicos de não discriminação dentro dos CDT's recorre-se ao órgão nacional administrativo através do procedimento especial previsto no artigo 25º do MC OCDE, MC ONU ou ainda MC EEUU. Sendo que com relação ao nacional de um Estado contratante residente em outro Estado contratante submetido a um tratamento discriminatório que vulnere o artigo 24º do MC OCDE, o procedimento deve iniciar-se no lugar da nacionalidade do contribuinte afetado. Nos demais casos a fase contenciosa deve iniciar-se no

⁵⁶⁷ Artigo 3º e no anexo II do Tratado de Assunção, e artigo 34º do Protocolo de Brasília para a solução de controvérsias; e artigo 44º do Protocolo de Ouro Preto, quando os Estados-parte se comprometeram a efetuar a revisão do sistema de solução de controvérsias.

Estado de residência do sujeito passivo⁵⁶⁸. O procedimento pode ser iniciado pelo contribuinte sem esperar que a imposição seja liquidada ou notificada.

O procedimento amistoso do artigo 25º do MC OCDE sobre a renda e sobre o patrimônio contém um procedimento especial, tal como o Modelo de convênio da ONU e o Modelo de convênio dos Estados Unidos da América. O mesmo acontece no artigo 20º do Modelo do Pacto Andino. As diretrizes para solução de controvérsias entre Estados são apenas pelas vias diplomáticas. Contém três procedimentos: o procedimento amistoso *strito sensu* (do MC OCDE)⁵⁶⁹; o procedimento oficial de consultas para resolver conflitos e evitar a dupla tributação (do MC OCDE)⁵⁷⁰; e os preceitos gerais do procedimento amistoso (do MC OCDE)⁵⁷¹.

O procedimento amistoso *strito sensu* (do MC OCDE)⁵⁷²; destina-se a resolver as questões postas por particulares, quando estes considerem que as atuações de um ou ambos Estados impõem um tributo em desacordo com o que consta no Convênio; em relação ao artigo 24º (1) do MC OCDE não discriminação e regra da nacionalidade, o caso deve ser proposto dentro de três anos à primeira notificação da medida que implique uma tributação em desconformidade com o CDT. A autoridade competente fará o possível para resolver a questão através do acordo amistoso com a autoridade competente do outro Estado contratante, a fim de evitar uma tributação em desacordo com o CDT: o acordo será aplicado independente dos prazos previstos no direito interno de cada Estado. Tratando-se de violação do artigo 24º do MC OCDE, o procedimento deve iniciar-se no lugar da nacionalidade do contribuinte afetado. Nos demais casos a fase contenciosa deve iniciar-se no Estado de residência do sujeito passivo⁵⁷³. O procedimento amistoso pode ter início por um contribuinte sem esperar que a tributação seja liquidada ou notificada. Basta a presunção do risco provável, projetando-se sobre todos os atos administrativos que afetem o recorrente. O contribuinte deve dirigir-se à autoridade competente do Estado onde reside por escrito, expondo seus argumentos e a causa

⁵⁶⁸ Comentário do artigo 25º MC OCDE, p. C (25) – 4.

⁵⁶⁹ Artigo 25º, 1 e 2 MC OCDE.

⁵⁷⁰ Artigo 25º, 3 do MC OCDE.

⁵⁷¹ Artigo 25º, 4 do MC OCDE; RIBES, Aurora Ribes, *Convenios Para Evitar La Doble Imposición Internacional: Interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*. Madrid, Ed. De Derechos Reunidas S. A, 2003, p. 374.

⁵⁷² Artigo 25º, 1 e 2 MC OCDE.

⁵⁷³ Comentário ao artigo 25º do MC OCEDE. P. C (25) -4.

do seu prejuízo na inconformidade do CDT. E deve fazê-lo dentro dos três anos a partir da notificação citada. Se não resultar acordo, a segunda parte do artigo prevê a obrigação de negociar com a outra autoridade do Estado contratante (obrigação de diligência). As partes podem chegar um acordo satisfatório. Durante todas as etapas do procedimento amistoso o contribuinte deve gozar das garantias de: formular suas observações por escrito ou verbalmente na pessoa de um representante; o direito de ser assistido por um advogado; e o direito de que facilitem os dados necessários, exceto os confidenciais, de conformidade com a legislação interna para o desenvolvimento do litígio.

O procedimento oficial de consultas para resolver conflitos e evitar a dupla tributação (MC OCDE)⁵⁷⁴ é destinado a resolver dúvidas derivadas de interpretação ou de aplicação do tratado. Segundo Vogel⁵⁷⁵, “é o procedimento de consulta para interpretação de lacunas do Tratado” (para evitar a dupla tributação). É destinado aos estados nos seguintes termos: “As autoridades competentes dos Estados contratantes farão o possível para resolver as dificuldades ou dúvidas sobre a interpretação ou aplicação do MC OCDE mediante um acordo amistoso. Também poderão se por em acordo para tratar de eliminar a dupla tributação nos casos previstos no convênio”⁵⁷⁶. As autoridades competentes dos Estados contratantes poderão, nos casos previstos no MC OCDE, evitar as situações de dupla tributação de conformidade com este artigo 25º, principalmente nos casos de contribuintes de terceiros Estados com estabelecimento permanente nos EM. Este acordo vinculará as administrações dos Estados. E somente as autoridades competentes.

Dentro da União Européia foi implantada entre os EM uma solução arbitral prevista no Convênio Multilateral de arbitragem de 23 de Julho de 1990, que permite submeter a questão não resolvida no procedimento amistoso ao procedimento arbitral.

Os princípios gerais do procedimento amistoso (do MC OCDE)⁵⁷⁷ destinam-se a solucionar os assuntos do convênio sem se valer da via diplomática, através da criação de uma comissão mista, com igual número de representantes de cada Estado - é conveniente que as pessoas eleitas pelos governos tenham experiência em solução de controvérsias e desempenhem em seus países atividades como especialistas na matéria. Prevêem-se, para

⁵⁷⁴ Artigo 25º, 3 do MC OCDE.

⁵⁷⁵ Vogel, K. (...) ob.cit., p.1347.

⁵⁷⁶ Id., ibidem.

⁵⁷⁷ Artigo 25º, 4 do MC OCDE.

solucionar a controvérsia, três procedimentos anteriores, autorizando os países a comunicar-se em todos os momentos entre eles. Os contribuintes devem gozar dos mesmos pressupostos do item anterior diante da Comissão mista. O direito de formular suas observações, por escrito ou verbalmente por seu representante; e o direito de ser assistido por um defensor, de preferência advogado.

A interpretação do CDT que resulte num acordo amistoso, não compete alteração do convênio, pois não cumpre com os requisitos constitucionais para reformar tratados internacionais⁵⁷⁸.

Em matéria de eliminação de dupla tributação de correção de lucros entre empresas associadas, foi instituído pela Convenção (90/436/CEE), assinada em 23 de Junho de 1990 (JOCE nº 225, de 20 de Agosto de 1990) foi assim um procedimento especial na União Européia⁵⁷⁹. Este se aplica quando estejam em causa as referidas correções de lucros, prevendo-se duas formas de eliminar a dupla tributação dos lucros: o procedimento amigável e o procedimento arbitral. O procedimento amigável funciona na seqüência da reclamação apresentada pela empresa interessada, consistindo num acordo entre as autoridades competentes dos Estados interessados. Não chegando a um acordo, não se eliminando a dupla tributação, então se recorre ao procedimento arbitral, através da comissão consultiva, composta por representantes das autoridades competentes dos países interessados e por personalidades independentes, designadas de comum acordo de entre as constantes de uma lista existente para este efeito. O que representa um avanço com relação aos “ajustamentos

⁵⁷⁸ MIRANDA PÉREZ, Armando. *La no discriminación fiscal em los âmbitos internacional y comunitário*. México, J.M. Bosch Editor, 2005. p. 360 ss. Veja também, https://digitalis-dsp.uc.pt/bitstream/10316.2/24852/1/BoletimXLIX_Artigo7.pdf, ultimo acesso em 11 de abril de 2020.

⁵⁷⁹ PEREIRA, Paula Rosado, *A tributação das Sociedades na União Européia – Entraves fiscais ao Mercado interno e estratégias de actuação comunitária*. Coimbra, Ed. Almedina, 2004. Ver também: García Prats, Francisco Alfredo, Asscher, o la expansión del principio comunitario de no discriminación en materia tributaria, Civitas. Revista española de derecho financiero, Nº 94, 1997, págs. 215-236; García Prats, Francisco Alfredo, Convenios de doble imposición, establecimientos permanentes y derecho comunitario (Consideraciones en torno a los casos Royal Bank of Scotland y Saint Gobain), Civitas. Revista española de derecho financiero, Nº 191, 2000, págs. 9-54 García Prats, Francisco Alfredo, La jurisprudencia del TJCE y el artículo 33 de la Ley del Impuesto de la Renta de no Residentes (De la asunción del principio de capacidad económica como principio del ordenamiento comunitario), Civitas. Revista española de derecho financiero, Nº 117, 2003, págs. 61-113; García Prats, Francisco Alfredo, Los Modelos de Convenio, sus principios rectores y su incidencia sobre los Convenios de doble imposición, Crónica Tributaria, Nº 133, 2009, págs. 101-124.

correlativos” previstos no do MC OCDE⁵⁸⁰, e ao “procedimento amigável” MC OCDE⁵⁸¹, que se limita a estabelecer para as autoridades competentes dos Estados uma obrigação de negociar. No entanto, o regime previsto na Convenção de Arbitragem tem, contudo, diversas limitações: não vincula os Estados, tem funcionamento moroso e “*a posteriori*” por sua intervenção ser apenas após a realização de correções de lucros entre empresas associadas pelo EM interessado e depois da efetividade da dupla tributação⁵⁸².

A natureza jurídica e o desenvolvimento do procedimento amistoso têm características e caráter não judicial, com algumas semelhanças e algumas diferenças com o procedimento arbitral. Uma característica que aproxima o procedimento amistoso e o mecanismo arbitral é a de ambos tenderem a esclarecer as questões interpretativas. Outra principal semelhança é: o paralelismo de denominação entre procedimento amistoso e a amigável composição, chamada de arbitragem de equidade a qual constitui uma das modalidades de arbitragem de direito privado. Em ambas a decisão alcançada se funda na vontade das partes de se submeter a este procedimento; estão presentes elementos comuns como a flexibilidade ou ausência de rigor formal em seu desenvolvimento, assim como a liberdade que possuem os órgãos correspondentes.

Aurora Ribes coloca o procedimento amistoso como uma classe de arbitragem, não obstante as diferenças no caso de existência da comissão mista do procedimento amistoso do MC OCDE⁵⁸³. Há que se considerar, contudo, que as duas modalidades levam à mesma consequência jurídica, com a obrigação de ter em conta o acordo adotado entre os Estados contratantes via procedimento amistoso. Que na hora de interpretar o tratado bilateral, deve fazê-lo de conformidade com a Convenção de Viena⁵⁸⁴. Na Convenção de Viena (concordando com Vogel)⁵⁸⁵, sobre a Convenção de Viena⁵⁸⁶ sobre a interpretação ou a aplicação das disposições, trata apenas dos acordos hermenêuticos adotados seguindo o

⁵⁸⁰ Artigo 9º nº 2 do MC OCDE.

⁵⁸¹ Do artigo 25º MC OCDE.

⁵⁸² Id., *Ibidem*, p. 138.

⁵⁸³ Artigo 25º (1 e 2) do MC OCDE; RIBES, Aurora Ribes. *Convenios Para Evitar La Doble Imposición Internacional: Interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*. Madrid, Ed. De Derechos Reunidas S. A, 2003, p. 386.

⁵⁸⁴ Convenção aprovada em 23 de maio de 1969 que entrou em vigor em 27 de janeiro de 1980.

⁵⁸⁵ Vogel, K. *in* comentário geral sobre o Congresso da IFA de 1993, *ob. cit.*, p. 140.

⁵⁸⁶ (no artigo 31º 3, Convenção de Viena sobre o direito dos tratados - se entende complementarmente que o artigo 31º 3 a)

procedimento formal dos tratados internacionais, sendo que na Convenção de Viena⁵⁸⁷ tem em conta junto ao contexto a interpretação do CDT.

Estes institutos são as ferramentas para a resolução de conflitos jurídicos sobre não discriminação fiscal. Como se pode observar, a resolução de lides na mais das vezes é precária, em termos de garantir ao contribuinte a não discriminação. Mas, como se isso não bastasse, encontra-se ainda a possibilidade de renúncia destes convênios, que se tratará no item a seguir. Ou seja, se houver a resolução do convênio, com o fim deste, nem mesmo com esta precariedade o contribuinte de um destes países poderá contar.

Imprescindível dizer que na União Européia a Diretiva 1852/2017⁵⁸⁸ no seu art. 3º dispõe sobre o Procedimento amigável da seguinte forma:

“1. Quando as autoridades competentes dos Estados-Membros afetados decidirem aceitar a reivindicação, procurarão resolver a questão em controvérsia de comum acordo, no prazo de dois anos a partir da última notificação de uma decisão de um dos Estados-Membros sobre a aceitação da reivindicação.

O período de dois anos referido no primeiro parágrafo pode ser prorrogado por um período máximo de um ano, a pedido de uma autoridade competente de um Estado-Membro afetado, às outras autoridades competentes dos Estados-Membros afetados, se justificado pela autoridade competente requerente. por escrito.

2. Depois de as autoridades competentes dos Estados-Membros chegarem a acordo sobre como resolver a questão em causa no prazo referido no no 1, a autoridade competente de cada um dos Estados-Membros em causa Notificará a pessoa afetada sem demora do referido acordo, como uma decisão vinculativa para a autoridade e executória pela pessoa afetada, desde que a pessoa aceite a decisão e renuncie ao direito de usar outras vias de ação judicial, se aplicável. Caso os procedimentos relacionados a essas outras vias legais já tenham sido iniciados, a decisão só se tornará vinculativa e executória quando a pessoa afetada fornecer provas às autoridades competentes dos Estados Membros afetados de que possui medidas tomadas para encerrar tais procedimentos. Esses testes serão apresentados no prazo de sessenta dias a partir da data em que o referido contrato for notificado à pessoa afetada. A

⁵⁸⁷ Artigo 31º 3, b, da Convenção de Viena.

⁵⁸⁸ Diretiva (UE) 2017/1852 Do Conselho de 10 de outubro de 2017. Relativa aos Mecanismos de Resolução de Litígios Fiscais na União Européia.

decisão será então aplicada sem demora, independentemente de qualquer prazo estabelecido pela legislação nacional dos Estados-Membros em causa.

3. Quando as autoridades competentes dos Estados-Membros afetados não chegarem a um acordo sobre como resolver a questão em questão no prazo estabelecido no parágrafo 1, a autoridade competente de cada um dos Estados-Membros afetados informará o pessoa afetada, indicando os motivos da impossibilidade de chegar a um acordo.

A presente diretiva estabelece regras relativas a um mecanismo de solução de controvérsias entre os Estados-Membros quando tais disputas surgem da interpretação e aplicação dos acordos e convenções que prevêm a eliminação da dupla tributação de renda e, quando apropriado, do patrimônio. Também estabelece os direitos e obrigações das pessoas afetadas quando tais litígios surgem. Para efeitos da presente diretiva, qualquer questão que dê origem a esses litígios é denominada "assunto em litígio".⁵⁸⁹

3. 8- A DENUNCIA DO CDT E A NÃO DISCRIMINAÇÃO

A não discriminação - prevista em cláusula do CDT entre o Brasil (país do Mercosul) e Portugal (país da União Européia) – quase ficou prejudicada por uma denuncia feita por Portugal. Ocorre que esses dois países mantêm um acordo de não bitributação da renda

⁵⁸⁹ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/ALL/?uri=uriserv:OJ.L .2017.265.01.0001.01.SPA>; último acesso em 17 de maio de 2020.

E a Diretiva 1852/2017 ainda dispõe: “1. Para efeitos da presente diretiva, são aplicáveis as seguintes definições: a) "autoridade competente", a autoridade de um Estado-Membro designado como tal pelo Estado-Membro em causa; b) "tribunal competente", o tribunal ou qualquer tribunal de um Estado-Membro que tenha sido designado como tal pelo Estado-Membro em causa; c) "dupla tributação": a tributação por dois ou mais Estados Membros de um dos impostos contemplados em um acordo ou convenção a que se refere o artigo 1 com relação aos mesmos rendimentos ou ativos tributáveis quando se tratar de: i) uma carga tributária suplementar; ii) aumento da dívida tributária; ou iii) cancelamento ou redução de perdas que poderiam ser usadas para compensar lucros tributáveis; d) "pessoa afetada": qualquer pessoa, inclusive uma pessoa física, residente para fins fiscais em um Estado-Membro e cuja tributação seja diretamente afetada por uma questão em questão. 2. Qualquer termo não definido na diretiva, a menos que o contexto exija outro significado, terá o significado que possui naquele momento, de acordo com o acordo ou convenção correspondente a que se refere o artigo 1.º, aplicado na data do recebimento da primeira notificação da ação pela qual o problema em disputa ocorre ou ocorrerá. Na ausência de uma definição no âmbito de tal acordo ou convenção, um termo indefinido terá o significado que possui naquele momento, nos termos da legislação do Estado-Membro em questão, para efeitos dos impostos ao qual esse contrato se aplica. ou convenção, e qualquer significado, nos termos da legislação tributária daquele Estado Membro, aplicável a ele prevalecerá sobre o significado atribuído ao termo sob outras leis desse mesmo Estado Membro.”

medida que, muito aplaudida, é indubitavelmente uma tendência da nova ordem mundial para a qual se chama a atenção. Porém, se tem notícia de que Portugal veio a denunciar este convênio. Nesse sentido, a atitude desejada por Portugal levaria a extinguir uma garantia para o contribuinte que trabalha ora no Brasil, ora em Portugal – o que se constata ocorrer cada vez com mais frequência.

Segundo Alberto Xavier⁵⁹⁰, tal notícia causou profunda surpresa⁵⁹¹: é que o ato de denúncia de um tratado é um ato diplomático “quase hostil”, praticado em *ultima ratio*, uma vez constatado impasse irreversível de negociação. Tanto que são raríssimos, na história diplomática, os casos de denúncia de tratados contra dupla tributação. A Alemanha, por exemplo, que parte de uma das mais vastas redes de tratados tributários à escala mundial – noventa e dois tratados – nunca denunciou nenhum deles, embora certamente se tenha deparado com dificuldades resultantes da heterogeneidade dos seus parceiros, que vão desde os Estados Unidos da América ao Azerbaijão e ao Bangladesh⁵⁹². Para mais, Portugal, pela história e pela língua, é o país com quem o Brasil tem relações mais profundas. A surpresa foi acrescida pelo momento político em que a denúncia se realizou: nas vésperas das Comemorações dos 500 anos do Descobrimento do Brasil e no decurso, precisamente, da Reunião Cimeira de Chefes de Estado, com vista a uma maior aproximação entre os países da América Latina e da União Européia, de que Portugal faz parte integrante.

A pouca oportunidade jurídica, se junta à inconveniência econômica: a ruptura de um tratado contra a dupla tributação – que é a “magna carta” das relações econômicas – ocorreu num momento em que Portugal se apresenta como um dos maiores investidores no Brasil, ocupando, no domínio das privatizações, o terceiro lugar no *ranking* dos investidores estrangeiros (16,9% - segundo dado do BNDS). A consequência prática da denúncia do tratado era deixar sem proteção, face à flutuação de leis fiscais internas, todos os

⁵⁹⁰ XAVIER, Alberto. “Inexistência Jurídica e Inconstitucionalidade da Denúncia do Tratado contra a Dupla Tributação entre o Brasil e Portugal”. In *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, Ed. RDDT, 1999.

⁵⁹¹ Notícia transmitida pelo Ato Declaratório, Secretaria de Receita Federal nº53, de 17 de Junho de 1999 (mas publicado apenas no Diário Oficial de 30 de Junho), segundo o qual “tendo em vista a formalização da denúncia, por nota datada de 14 de junho de 1999, dirigida pelo Ministério das Relações Exteriores à Embaixada de Portugal em Brasília, da convenção para evitar a dupla tributação da renda firmada entre a República Federativa do Brasil e Portugal (...)”, declara que a referida convenção cessará de ter vigência a partir de 01 de Janeiro de 2000.

⁵⁹² VOGEL, Klaus. *On double taxation conventions*. 3ª ed., London, Kluwer Law, 1997, p. 1489. Os dados do texto reportam-se a 1997. <https://lrus.wolterskluwer.com/store/product/klaus-voegel-on-double-taxation-conventions-fourth-edition/>

investimentos brasileiros em Portugal, submetendo à violência e às áleas da dupla tributação não apenas os negócios (em si mesmos objetivamente considerados), mas também os executivos, os emigrantes e as famílias, que a história e as circunstâncias radicaram nos dois países.

O autor citado sustenta que há inexistência jurídica e inconstitucionalidade na denúncia, por inexistência de ato formal e público do Presidente da República e de Prévio Referendo do Congresso Nacional⁵⁹³. Entende ainda que exista também ineficácia para efeitos do prazo de Pré-aviso por Ausência de Publicação da própria Denúncia⁵⁹⁴.

A questão diplomático-política e econômico-jurídica falou mais alto e, hoje, o CDT vige com a garantia da não discriminação para o contribuinte. Assim, a questão da não discriminação na dupla tributação foi ameaçada, e mais todas as questões circundantes a essa, o que prova que uma atitude como essa de Portugal representa uma fragilidade que vale chamar atenção. Isso só não ocorreu, porque, da mesma forma que existem formalidades para se celebrar o convênio, existem formalidades para denuncia-lo e estas formalidades foram relevantes para que esta denúncia não tivesse efeito. Ora, nada disso teria importância se as legislações internas fossem compatíveis/harmonizadas. Pois, haveria a possibilidade na não discriminação do estrangeiro no âmbito fiscal nos Estados.

⁵⁹³ Artigo XXIX do Tratado contra a dupla tributação, artigo 84º da CF, parágrafo único, onde é indelegável aos Ministros de Estado tal ato. Ausência de ato formal pelo Presidente da República. Artigo 49º, I da CF, em plena simetria com o artigo 84º, inciso VII, que estabelece competência exclusiva do Congresso Nacional para resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretam encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional. Artigo 84º, inciso VII, os atos internacionais unilaterais (como a denúncia do tratado) são de competência privativa do Presidente da República e pressupõem também o *referendum* do Congresso Nacional. Há que se observar que o referendo do Congresso não tem por objeto um tratado anteriormente existente e válido (não é, portanto, um ato de homologação *a posteriori*), mas apenas um projeto, um texto assinado, mas ainda não ratificado: ato de autorização *a priori* para a prática de um outro ato – a ratificação, que é a manifestação da vontade de se obrigar, não um requisito de validade. Um tratado que seja ratificado sem prévio referendo do Congresso é ato nulo e não eficaz.

⁵⁹⁴ O tratado Brasil-Portugal (art.º XXIX) determina que a denúncia se realize por via diplomática, mediante um aviso prévio mínimo de seis meses antes do fim de qualquer ano civil subsequente. A denúncia é uma forma de extinção ou cessação de vigência de normas jurídicas – as normas especiais de fonte convencional. Em função do princípio da segurança jurídica, especialmente relevante em matéria tributária, o próprio tratado consagrou o *vacatio legis*. Nesse sentido, o que sucedeu fere o princípio da anterioridade constante no art.º 150, inciso III, b, da CF, que veda a cobrança de tributo no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou. Princípios Constitucionais reconhecidos pelo Supremo Tribunal Federal, como direitos e garantias individuais. Nesse caso, a denúncia do Tratado, pela extinção de normas especiais mais benéficas/favoráveis, tem valor idêntico ao de uma instituição ou a aumento de tributo. A garantia do pré-aviso pressupõe a publicação do ato de cessação de vigência da norma (a denúncia), publicação esta que funciona como prazo *a quo* do pré-aviso, para efeito de contagem de *vacatio legis* de seis meses.

3. 9 - HARMONIZAÇÕES DA FISCALIDADE INTERNACIONAL

O modelo de integração econômica regional que é hoje oferecido pela União Europeia para muitos outros fenômenos de integração econômica como, por exemplo, do Sul-Americano⁵⁹⁵. Este, por sua vez, vem materializando-se em diversos acordos de integração

⁵⁹⁵ QUADROS, Fausto de, Manual de Direito Internacional Público. 3ª ed. Coimbra, ed. Almedina, 1993 (1ª reimpr., 1995), p. 655; Fausto de Quadros e André Gonçalves Pereira (1995), o Mercosul “segue expressamente o modelo das Comunidades Europeias” ; VV.AA., O Mercosul e a União Europeia, Introd. de Manuel C. L. PORTO, Coimbra, 1994, pp. 9-15 (cit. p. 9)]. Para Manuel Porto, é um parceiro comercial relevante, pois “com os membros atuais da América Latina, o Mercosul ocupa um espaço de 12 milhões de quilômetros quadrados, ou seja, mais de cinco vezes o espaço da UE, onde vivem 45% da população (cerca de 200 milhões de pessoas) e é produzida cerca de metade do produto interno bruto (PIB) da América Latina” Por aí se constata a diversidade contextual no Mercosul. Aqui não existe uma necessidade direta de integração, como no caso europeu, onde esse foi o mecanismo vital para evitar uma eclosão de guerras internas, bem como de desigualdades internas flagrantes: “enquanto países integrantes da comunidade europeia tinham a sua economia interna integrada, a economia dos países sul-americanos, como a brasileira, está longe de ter atingido uma razoável integração interna. Vale lembrar que os desajustes internos, a desorganização e a contradição abrangem áreas que já atingiram nível de vida do primeiro mundo, e também outras que apresentam um índice de renda per capita dos mais baixos do planeta (Cf. Revista Temas de Integração, 2º volume – 2º semestre de 1997, n.º4, Coimbra, Livraria Almedina). Existe de fato um paralelismo que deve reconhecer-se, até mesmo para uma análise de melhoria futura. Ele vem traçar premissas que contêm conseqüências tributárias de realidades diferentes e que influenciam a vida do contribuinte. É possível encontrar paralelismos entre os dois Blocos Econômicos, tais como: o Mercosul tem personalidade jurídica, tal como a Comunidade Europeia; outro paralelo é com relação às fontes jurídicas que, como já se viu, são muito similares; também há semelhança quanto à territorialidade e ao aspecto federativo, como defende Boggetti (BOGNETTI, Giovanni, Introduzione al Diritto Costituzionale Comparato. Torino, G. Giappichelli Editore, 1994). Mas podem ver-se com bastante clareza algumas diferenças: na Europa, essa mesma vontade política que levou à criação do Tribunal de Justiça, ao mesmo tempo que à criação das comunidades, atribuiu competências essenciais ao Direito Comunitário da União Europeia; ao invés, e em relação à criação do Mercosul – e essa é uma diferença que tem reflexos profundos nos Estados-membros –, contou-se apenas com um tribunal Arbitral ad hoc, ou seja, um Tribunal Arbitral, com a função de solucionar apenas os conflitos entre os Estados-parte (quando o conflito for com outros Estados a solução dá-se a partir de um posicionamento da OMC); no Mercosul existe uma livre circulação de pessoas apenas precária – e tão somente com a apresentação do documento de identidade. No entanto, a UE consente não só a livre circulação de pessoas, mas também de trabalhadores, e conta hoje com um sistema organizado de emissão de passaporte próprio para o cidadão europeu, para sua identificação e segurança. Há ainda uma diferença importante quanto às decisões que são tomadas. No Mercosul, embora as decisões não tenham aplicação direta e precisem de ser internacionalizadas, são de natureza obrigatória; chega-se a elas por consenso, com a presença de todos os Estados-parte. Essa paridade dos Estados traz uma questão de desequilíbrio fácil de entender – a partir das diferenças demográficas e territoriais, que não são levadas em consideração. Na União Europeia, há decisões que são tomadas sem a necessária presença dos Estados-Membros e sem o consenso unânime. São decisões no âmbito político, orçamental e do exercício do poder constituinte, e sempre dentro do quadro comunitário. A representatividade dos Estados-membros é desigual, por ser tomada em consideração a densidade demográfica e a dimensão de cada Estado-membro. Essa desigualdade é democrática e resulta numa igualdade que caracteriza o modelo, já que a comunidade serve igualmente todos os Estados-membros. Outra diferença que se observa no decurso do trabalho é que, enquanto no Mercosul os Estados-partes podem abandonar a qualquer tempo o Bloco, na União Europeia já existem mecanismos que dificultam e impedem essa atuação. Economicamente – para além dos 45 anos de defasagem de um Bloco para outro, verifica-se que desde 1995 o Mercosul não avança para além do estágio de União Aduaneira. Pelo contrário, na UE já não existem barreiras alfandegárias entre os países, o que é de grande relevância política e jurídica. O Mercosul é uma entidade internacional na qual os atos jurídicos

econômica, através dos quais os Estados da área buscam criar espaços econômicos alternativos aos tradicionais, com o principal objetivo de ter acesso aos mercados com melhor posicionamento mundial. A integração americana apresenta, no entanto, algumas peculiaridades que dificultam até mesmo a harmonização da tributação indireta, que essa já começa a pensar em implantar. Algumas barreiras, porém, parecem intransponíveis - e marcam um distanciamento significativo relativamente ao modelo comunitário europeu⁵⁹⁶: por um lado, é a sucessão de organismos de integração; por outro lado, acontece a pertença simultânea de alguns Estados à mais de um programa de integração econômica, fenômeno que engloba tanto o subregionalismo (pertença simultânea vertical)⁵⁹⁷ como as pertenças múltiplas (pertença simultânea horizontal)⁵⁹⁸. Começamos por uma análise da experiência européia.

A harmonização fiscal direta na União Européia não é proporcional à harmonização fiscal indireta, por quanto hoje cada Estado-membro tem poderes para atribuir seu percentual e administração do tributo que incide sobre a renda e o patrimônio. Esta situação prejudica a garantia da não discriminação ao contribuinte, em vários sentidos. É o que sugere a realidade vivida hoje na União Européia.

Desde a criação da Comunidade Européia todo o processo de integração econômica, destinado a eliminar as travas institucionais estabelecidas pelos Estados para proteger seus agentes econômicos da concorrência exterior, levam os Estados a um processo de renúncias e perda de competências próprias – fenômeno que não se estende nos impostos diretos, relativamente ao qual o Estado não cede competência para a Comunidade. Isso não justifica algumas realidades vividas hoje de discriminação fiscal⁵⁹⁹.

estão baseados na soberania dos Estados; por conseqüência, explica-se subliminarmente que as realidades fiscais sejam diferentes. Até que isso mude, a garantia de certos direitos tende a ficar prejudicada.

⁵⁹⁶ SANTA BÁRBARA RUPÉREZ, Jesús., *La no discriminación Fiscal*. Madrid, Ed. Edersa, 2001, p.319.

⁵⁹⁷ O fenômeno de sucessão de organismos de integração implica a substituição de determinadas zonas preferenciais por outras, geralmente mais ambiciosas e adequadas às características dos países envolvidos e às suas prioridades, podendo realizar a transação de maneira automática ou gradual, sendo que, nesse segundo caso, o Estado fica por um período a pertencer às duas organizações ao mesmo tempo. Como exemplo, temos o México, que pertence hoje à Associação Latino Americana de Integração, ao Tratado de Livre Comércio, e ao Grupo dos Três.

⁵⁹⁸ O fenômeno da pertença simultânea implica em um Estado, ou grupo de Estados, pertencerem a diversas áreas de integração regional com diferente cobertura geográfica ou, ainda, um Estado, ou grupo, pertencer a várias zonas de preferência econômica vinculadas entre si, de modo que o ordenamento jurídico de uma delas, de caráter regional, regule e contenha outras organizações sub-regionais. Tem-se, como exemplo, a comunidade Andina e o Mercosul, que pertencem à Associação Latino-americana de Integração – ALADI.

⁵⁹⁹ PEREIRA, Paula Rosado, *A Tributação das Sociedades na União Européia –Entraves Fiscais ao Mercado Interno e Estratégias de Atuação Comunitária*. Coimbra, Editora Almedina. 2004. p.189.

Não obstante atualmente se vive uma fase crucial da harmonização da tributação direta, podendo esta, se forem tomadas as adequadas iniciativas comunitárias, vir a disputar à tributação indireta o protagonismo no campo fiscal. A Comissão das Comunidades Europeias começa a esboçar uma intervenção sistemática neste sentido em 2001⁶⁰⁰.

É sabido que no contexto de integração econômica a União Européia é essencial que exista um determinado nível mínimo de neutralidade fiscal nas transações e nos investimentos, sob pena de o fator fiscal influenciar o comércio internacional. Um enquadramento tributário inadequado e que não assegure condições de neutralidade fiscal é susceptível de inviabilizar a persecução dos objetivos comunitários. As distorções fiscais existentes ao nível das situações que envolvem mais do que um EM (problema situado no campo do direito comunitário tributário interestatal) constituem entraves de natureza fiscal ao pleno exercício das liberdades de circulação de capitais e serviços e, como tal, comprometem a efetividade do mercado interno. Isso se deve à coexistência de espaços fiscais diferenciados no âmbito da União européia. Desta forma, embora alguns tímidos passos tenham já sido dados no campo da harmonização fiscal para evitar a dupla tributação no âmbito União Européia, é necessário atuar nas causas das distorções fiscais de modo a criar um ambiente no qual as transações e os investimentos intracomunitários possam desenvolver-se em condições de neutralidade do ponto de vista fiscal. Veja-se o enquadramento histórico dividido em três períodos.

O primeiro período - compreendido entre 1959 e 1990 – no qual os ambiciosos objetivos da Comissão relativamente à harmonização da tributação das sociedades contrastam com a quase inexistência de progressos efetivos neste nível;

O segundo período – compreendido entre 1990 e 1996 – caracteriza-se por a comissão ter limitado seu objetivo em função do princípio da subsidiariedade, sendo, em contrapartida, aprovadas as medidas de harmonização mais relevantes até ao campo da tributação das sociedades;

O terceiro período – desde 1997 até à atualidade – no qual a preocupação preponderante da Comissão começa por se situar no campo da concorrência fiscal prejudicial,

⁶⁰⁰ Cfr. Comissão das Comunidades Europeias (2001), p.25: “company taxation constitutes one of the most important remaining issue for the completion of the Internal Market and the full integration of the economics of Member States. At the same time all major initiatives to tackle the underlying problems have met with little success so far, while new external developments increase the competitive pressure on the EU as na economic zone and on EU businesses”.

avançando depois para uma análise global das questões da tributação das sociedades no mercado interno. Registra-se, ainda, neste período, em data muito recente, a aprovação de novas medidas de harmonização⁶⁰¹.

Apesar disto, o balanço é que a harmonização fiscal direta Européia se encontra atualmente com um desenvolvimento muito inicial, na falta de um tratado de cessão expressa de competências por parte dos Estados em benefício das Comunidades (as disposições existentes são de caráter geral). Isso tem redundado em falta de harmonização suficiente das legislações nacionais em matéria de tributação direta, o que leva à sobrevivência de regimes tributários muito diferentes, e à prática de muitas discriminações fiscais. Isso não implica, note-se, em absoluto que não haja um interesse comunitário na harmonização direta, que é indispensável.

No entanto, sobretudo na última fase, têm-se revelado alguns avanços no sistema fiscal da tributação direta, mesmo no âmbito das normas comunitárias de direito derivado, produzidos de forma consensual e abrangendo toda a tributação sobre a renda de capitais, numa coordenação de ações de política fiscal⁶⁰². Para, além disto, já vige uma série de medidas que afetam as sociedades, como, por exemplo:

1) A Diretiva 90/434, de 23 de Julho, de fusões, cisões, transferências de ativo, troca de ações realizadas entre sociedades de diferentes Estados-membros (DOCE, L 225, de 20 de Agosto de 1990), que regula o sistema fiscal aplicável a essas operações quando têm caráter intracomunitário transfronteiriço, e estabelecem normas fiscais neutras para essas operações, introduzindo um regime de diferimento, até a sua realização efetiva, à tributação da mais valia dos bens como consequência da reestruturação e/ou concentração, assim como a mais valia obtida pelos participantes das sociedades que as transmite;

2) A Diretiva 90/435, da mesma data, sobre a Tributação da sociedade mãe e suas filiais em Estados-membros diferentes (DOCE, L 225, de 20 de Agosto de 1990), trata de mitigar a dupla tributação de dividendos, admitindo a dedução do imposto satisfeito pela filial (tributação) ou estabelecendo para o mesmo a exceção do imposto (a esses efeitos, e para que

⁶⁰¹ PEREIRA, Paula Rosado. *A tributação das Sociedades na União Européia – Entraves fiscais ao Mercado interno e estratégias de actuação comunitária*. Coimbra, Ed. Almedina, 2004.

⁶⁰² Comissão (96) de 22 de Outubro de 1996: a prioridade é suprimir as desvantagens fiscais que dificultam a atividade econômica transfronteiriça, promover redução de impostos, criação de impostos do meio ambiente etc.

se considere uma relação matriz/filial, a Diretiva exige uma participação de pelo menos 25% do capital social de outra sociedade filial de outro Estado-membro, o que faculta aos Estados-membros substituir esse critério pelo de posse de direito de voto. Assim mesmo, estabelece a Diretiva a eliminação da retenção na origem para pagamento de dividendos);

3) O Convênio 90/436/CEE, sobre a supressão de dupla tributação no caso de benefícios de empresas associadas (DOCE, L 225, de 20 de Agosto de 1990), que recorre a um sistema de arbitragem que implica diretamente às autoridades competentes do Estado correspondente, com vistas a evitar a dupla tributação internacional.

4) Diretiva 1852/2017⁶⁰³, contra a "dupla tributação": a tributação por dois ou mais Estados Membros de um dos impostos contemplados em um acordo ou convenção a que se refere o artigo 1 com relação aos mesmos rendimentos ou ativos tributáveis quando se tratar de: i) uma carga tributária suplementar; ii) aumento da dívida tributária; ou iii) cancelamento ou redução de perdas que poderiam ser usadas para compensar lucros tributáveis; d) "pessoa afetada": qualquer pessoa, inclusive uma pessoa física, residente para fins fiscais em um Estado-Membro e cuja tributação seja diretamente afetada por uma questão em questão

Há, desde já, que salientar, quanto à intervenção por diretivas, a limitação decorrente do próprio instrumento normativo utilizado. Este instrumento, a diretiva, é demasiadamente genérico. Outro limitador neste âmbito é a influencia mais notória do princípio da subsidiariedade (por motivos já expostos de descentralização na relação EM e UE), progressividade (do próprio processo de integração) e proporcionalidade (na atuação da Comunidade). O que se observa, e fica muito claro, é a necessidade de se reformular o âmbito e limites do processo de harmonização fiscal.

Também constituem medidas de caráter complementar as Conclusões do Conselho ECOFIN, de Dezembro de 1997, relativas a um código de condutas sobre fiscalidade das empresas (DOCE, C 2, de 6 de Janeiro de 1998) para evitar a concorrência fiscal desleal entre os Estados-membros da União Européia na captação de bases para a tributação; assim como a Diretiva 79/1070/CEE do Conselho, de 06 de Dezembro de 1997, relativa à assistência mútua

⁶⁰³ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/ALL/?uri=uriserv:OJ.L .2017.265.01.0001.01.SPA>; último acesso em 17 de maio de 2020.

entre Estados-membros no setor dos impostos diretos (DOCE, L 331, p. 8). Pode ainda referir-se o Regulamento CEE 2137/85, de 25 de Junho de 1985, relativo ao Grupo Europeu de Interesses Económicos e a Diretiva 2003/49/CE relativa a um regime fiscal comum aplicável aos pagamentos de juros e royalties efetuados entre sociedades de EM diferentes.

Em 23 de Maio de 2001, a Comissão, na sua Comunicação ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comitê Económico e Social, intitulada “Política fiscal na União Europeia” previa, ainda, a apresentação, a breve trecho, de opções relativas à coordenação da atuação comunitária ao nível dos obstáculos fiscais e das ineficiências existentes no campo da tributação das sociedades⁶⁰⁴. Não obstante, o Estatuto da Sociedade Europeia, entretanto aprovado, e que permite às empresas comunitárias disporem, a partir de 2004, de uma nova forma de organizarem as suas atividades no âmbito da União Europeia, no que concerne ao regime fiscal aplicável à Sociedade Europeia remete, nos termos gerais, para os regimes resultantes da legislação fiscal dos diversos EM, ou do EM no qual tem sede a sociedade-mãe ou matriz e o dos EM nos quais se localizam as subsidiárias, sucursais ou estabelecimentos permanentes. O Estatuto da Sociedade Europeia não prevê, portanto, um regime fiscal específico para este tipo de entidade não incluindo sequer regra a compensação de prejuízos entre a sociedade e as suas subsidiárias e sucursais - que chegaram a integrar uma proposta de Estatuto de 1989.

Em Junho de 2003 dão-se alguns novos passos, com a aprovação dos seguintes instrumentos:

1) Diretiva 2003/48/CE relativa à tributação dos rendimentos da poupança sob a forma de juros;

2) Diretiva 2003/49/CE relativa a um regime fiscal comum aplicável aos pagamentos de juros e royalties efetuados entre sociedades associadas de Estados-membros diferentes.

Esta última teve sua respectiva transposição – prazo geral - para o ordenamento jurídico interno efetuado pelos EM até 01 de Janeiro de 2004. Para as sociedades beneficiarem do regime previsto na Diretiva, devem assumir uma das formas previstas no respectivo anexo, serem residentes para efeitos fiscais num EM e estarem sujeitas e não isentas a um dos impostos enumerados na Diretiva ou a qualquer imposto de natureza idêntica ou equivalente

⁶⁰⁴ Comissão das Comunidades Europeias (2001) p. 260, final.

que, após a entrada em vigor da Diretiva, seja aplicado em complemento ou em substituição dos impostos aí previstos. Vale realçar que a Grécia e Portugal beneficiam de um regime transitório, nos termos do qual: a) Foram autorizados a não aplicar o regime previsto na Diretiva até 1 de Janeiro de 2005 (com a prerrogativa de alteração se se verificar um atraso na entrada em vigor das aludidas medidas a serem adotadas em países terceiros e territórios dependentes ou associados de EM; b) durante o período de oito anos subsequente à referida data, podem continuar a tributar os pagamentos de juros e *royalties*. Nos termos deste regime transitório, também a Espanha: a) foi autorizada a não aplicar o regime previsto na Diretiva até 1 de Janeiro de 2005, em relação aos pagamentos de *royalties*; b) durante um período de seis anos subsequente à referida data, pode continuar a tributar os pagamentos de *royalties* previstos na Diretiva, mas as taxas a aplicar não podem exceder 10%.

A própria Diretiva ainda prevê que, até 31 de Dezembro de 2006, a Comissão apresentará ao Conselho um relatório sobre a aplicação da mesma, designadamente tendo em vista alargar o âmbito de aplicação da Diretiva a outras sociedades não abrangidas pelo respectivo anexo e rever o alcance da definição de juros e *royalties*.

O direito comunitário, com estas medidas fiscais e programas, visam minimizar o problema da não discriminação, mas, como se vem vendo, a situação é ainda insuficiente, sobretudo no plano da tributação direta. Significativamente, aliás, o número de conflitos nesta matéria é grande.

Ora, repise-se, a falta de harmonização fiscal, também tem um aspecto perverso, ao determinar a afetação de critérios fiscais de forma a usufruir de sistemas mais favoráveis, em detrimento da que seria a mais eficiente afetação dos recursos em termos económicos - se cria uma tendência que, a seu turno, contribui para incentivar a concorrência fiscal entre EM (também conhecida por “guerra fiscal”), no quadro da qual os Estados Membros atraem investimentos através de subsídios fiscais, alíquotas baixas e até isenções.

Um exemplo significativo que demonstra a necessidade da harmonia fiscal na Europa pode vislumbrar-se, em Portugal, na inflexibilidade do regime fiscal de subcapitalização. À semelhança das soluções consagradas noutras jurisdições em matéria de sub capitalização, a lei fiscal nacional portuguesa consagra um coeficiente máximo de endividamento, a partir do qual os juros suportados nos financiamentos contraídos junto de entidades relacionadas não residentes deixarão de ser aceites para efeitos fiscais. Porém, ao consagrar uma *rácio* única de

subcapitalização, o legislador não atendeu às mais elementares especificidades das empresas, concretamente à sua dimensão e sector de atividade. A desadequação da norma será ainda mais flagrante se considerarmos que não se encontra previsto uma *rácio* específica para as instituições financeiras, as quais operam num sector com necessidades de financiamento muito particulares.

Essa evidência levou o legislador a consagrar uma cláusula de salvaguarda que permite ao contribuinte demonstrar que, mesmo quando se encontra excedido o referido limite legal, poderia ter obtido o mesmo nível de endividamento, e em condições análogas, junto de uma entidade independente. Não obstante, verifica-se a inversão do ónus da prova para a esfera do contribuinte, impondo que este prove que o financiamento decorreu em respeito pelo princípio da livre concorrência.

A solução porventura mais eficaz poderia passar por exigir a comprovação do racional económico das fontes de financiamento, quanto a montantes e condições estabelecidas através de estudos e análises à luz das regras de preços de transferência. Mas se existem normas gerais que já impõem a observância deste princípio, parece não se justificar a existência autónoma do regime da subcapitalização, à semelhança do que acontece noutros países da UE.

O problema imediato, no entanto, consiste na articulação das regras nacionais de subcapitalização com o Direito Internacional, porquanto as primeiras discriminam positivamente as entidades residentes face às não residentes.

Em face disso, é evidente a inconsistência das normas de subcapitalização com o Direito Comunitário, constituindo uma clara violação do princípio da não discriminação. Este entendimento tem vindo, aliás, a ser partilhado pela jurisprudência do TJCE. Assim, vislumbra-se que as correções promovidas a este título pela Administração Fiscal portuguesa possam vir a ser contestadas junto dos Tribunais, pelo que a manutenção da atual redação do artigo 61.º do Código do IRC será efêmera. Aliás, o Orçamento do Estado para 2006 veio conferir igualdade de tratamento aos residentes em Estados-membros da UE, consagrando a não aplicação do regime de sub capitalização quando estejam em causa entidades residentes num Estado-Membro da UE; porém, esta lei vem inviabilizar a apresentação de prova no

sentido de afastar a aplicação do regime de sub capitalização nas situações em que estejam envolvidas entidades residentes em país ou território com regime fiscal claramente mais favorável.

Embora sejam de louvar os ajustamentos efetuados, o efetivo combate ao fenómeno da sub capitalização deverá ser atacado pela progressiva harmonização fiscal do tratamento dos juros e lucros distribuídos⁶⁰⁵.

Independentemente dessas normativas e intuitos, a incidência do princípio comunitário da paridade de tratamento nos produtos e serviços, que se comentou anteriormente, está trazendo um novo desenvolvimento jurisprudencial desse mesmo princípio para a tributação dos fatores de produção e, muito especialmente, nos impostos sobre o rendimento de pessoas físicas ou singulares, e na tributação das sociedades - figura central de todo moderno sistema tributário⁶⁰⁶.

A atuação do TJCE nessa matéria de harmonização das legislações internas sobre tributação direta assenta na circunstância de não existir no que respeita a não discriminação fiscal direta⁶⁰⁷, onde se requer a decisão unânime dos Estados-membros e que a matéria tenha uma repercussão direta no estabelecimento, ou melhor, funcionamento do mercado comum⁶⁰⁸. Mas, nota-se, nesses dois artigos, a efetiva presença da não discriminação também no campo da tributação direta sobre a renda e o patrimônio, com a conexão estabelecida entre a não discriminação fiscal das liberdades de circulação de pessoas e de capitais⁶⁰⁹. O mesmo sucede

⁶⁰⁵ Pesquisa realizada na internet em janeiro de 2006, no site: www.Codigoirc.org, (comentário).

⁶⁰⁶ Desenvolve o tema, também o professor J. MARÍN QUERALT “*El impuesto sobre la renta de las personas físicas*”, p. 50 em AAVV p. ex.: curso de Derecho Tributário. Parte especial, MARCIAL PONS, Madrid, 1998, “*Os impostos sobre a renda das pessoas físicas constituem em todo sistema tributário contemporâneo a chave do ordenamento que regula as relações entre a Fazenda Pública e os cidadãos*”.

⁶⁰⁷ Art. 115, e 116 do TFUE; antigos artigos 94º e 96º do TCE (antigo artigo 100º e 101º TA).

⁶⁰⁸ Vide informe do Advogado Geral, Sentença do TJCE de 15 de Fevereiro de 1995, C-279/93, R. Schumacker, Rec. 1995, p. I-225, apartados 17 e 19.

⁶⁰⁹ Sentença do TJCE de 28 de Janeiro de 1986, Comissão /Republica Francesa (avoir fiscal), C- 270/83, Rec. 1986, p. 273; 8 de Maio de 1990 (sala5), Klaus Biehl/Administración financeira de Luxemburgo, C-175/88, Rec.1990, p.I- 1779; de 4 de Outubro de 1991.

no caso do Tratado⁶¹⁰, relativos à livre circulação de trabalhadores e a liberdade de estabelecimento, à circulação de capitais e pagamentos⁶¹¹.

Ora, os Estados-membros devem exercer suas competências de modo a se adequar aos princípios e regras comunitárias, onde encontramos o preceito da não discriminação⁶¹². Com efeito, mesmo num quadro em que o essencial da fiscalidade direta permanece na competência dos EM – ainda que a cedência seja configurável em face do Tratado e seja mesmo de refutar imprescindível à atenção dos objetivos deste - essa competência deve ser exercida respeitando o direito comunitário, abstendo-se, portanto, de qualquer discriminação manifesta ou indiretamente baseada na nacionalidade, o que pode afetar a liberdade de circulação comunitária⁶¹³.

Há que reter, no entanto, que as sentenças do TJCE embora de importância fundamental, não são instrumento adequado para constituir a forma exclusiva – ou mesmo principal – na eliminação de obstáculos fiscais, às atividades e investimentos intracomunitários, na não discriminação nas liberdades económicas fundamentais⁶¹⁴. Na verdade, a jurisprudência do TJCE não substitui uma harmonização das legislações fiscais dos EM. Esta por sua vez deve ser realizada de forma sistemática e progressiva, tomando por base o percurso geral da harmonização do IVA. Tendo em vista o compromisso para atingir consenso entre os Estados, sobretudo na primeira fase de evolução do IVA comunitário, e o notável estágio de evolução alcançado.

Ainda assim, nota-se o carácter secundário da harmonização direta, talvez por não ser tão notório como o imposto indireto e representar uma perda de soberania para os EM. Em

⁶¹⁰ Artigos 45 e 49 do TFUE; antigos 39º e 43º do TCE (antigos artigos 48º e 52º Tratado de Amsterdã)

⁶¹¹ Artigo 63 do TFUE; antigo art. 56º TCE; (antigo artigo 73º B, Tratado de Amsterdã).

⁶¹² SANTA BÁRBARA RUPÉREZ, Jesús., *La no discriminación Fiscal*. Madrid, Ed. Edersa, 2001 e AAVV, AMATUCCI, F, “*Dirito di discriminazione fiscale dei lavoratori subordinati nell’ambito dell’Unione Europea*” Dir. prt. Trib., Vol. LXVII, num. 2/1996, pp. 241 e 243. ADONNINO, “*Il principio di non discriminazione nei rapporti tributari...*” op.cit., p. 65. MARIANO RANCI e G. Maisto. Il regime tributario dei dividendi di società figlie alla luce della Direttiva CEE. Revista Tributária I- 1992, p 519, comentam o notável passo adiante em matéria de harmonização fiscal direta da Diretiva 90/435/CEE do Conselho, de 23 de Junho de 1990.

⁶¹³ Sentença do TJCE de 4 de Outubro de 1991, Comissão/Reino Unido, C-246/89, Rec.4585, apartado 12; e as Sentenças TJCE de 14 de Fevereiro de 1995, *Finanzamt Köln-Altstadt/Roland Schumacker*, C-279/93, Rec. 1995, p I-225.

⁶¹⁴ PEREIRA, Paula Rosado, *A Tributação das Sociedades na União Européia –Entraves Fiscais ao Mercado Interno e Estratégias de Atuação Comunitária*. Editora Almedina. 2004. p.189.

termos globais, considera-se que os limites ao processo de harmonização fiscal, relativos aos EM, com várias tentativas resistidas pontualmente pela regra de unidade⁶¹⁵, conjugada com o “*deficit democrático*” da tomada de decisões no âmbito comunitário, é um dos grandes problemas tributários da UE⁶¹⁶. A par das medidas comunitárias de coordenação das disposições legislativas, regulamentares e administrativas dos EM com vista à supressão dos obstáculos diretos ao exercício das quatro liberdades que decorrem de disposições fiscais e especialmente, a prevenção da discriminação e dupla tributação assim como do efeito perverso da fraude fiscal e da evasão fiscal.

Por outro lado, deve relativizar-se o processo de harmonização. Na verdade, caso fosse feita uma aplicação correta do princípio da não discriminação fiscal direta pelas administrações fiscais dos EM e pelo próprio TJCE, seria possível obter já no presente a garantia da não discriminação aos contribuintes.

Deve sublinhar-se outro aspecto. Uma harmonização tributária neste sentido é exigida com o objetivo de suprir as insuficiências do efeito direto do direito comunitário⁶¹⁷. Por isto, além da harmonização no sentido da tributação na fonte e isenção com progressividade, deverão ser harmonizados os conceitos de residência, de fontes e outros elementos de conexão para aplicar a tributação pessoal. E uma fase mais avançada da integração, se os impostos constituírem receita comunitária, deverá ser utilizados diferentes índices (de rendimento real) que reflitam a capacidade contributiva; se os impostos forem receitas de cada Estado-membro, estes manterão soberania material para decidir sobre esta questão⁶¹⁸.

Por outro lado, deve relativizar-se o processo de harmonização. Na verdade, caso fosse feita uma aplicação correta do princípio da não discriminação fiscal pelas administrações fiscais dos EM e pelo próprio TJCE, seria possível obter, já no presente, uma não discriminação mais efetiva.

⁶¹⁵ (correspondente ao atual artigo 113 do TFUE, anterior art. 93º TCE)

⁶¹⁶ Id., Ibidem.

⁶¹⁷ DOURADO, Ana Paula. *A Tributação dos Rendimentos de Capitais: A Harmonização na comunidade europeia*. Centro de Estudos Fiscais – Lisboa, Direcção-geral das contribuições e impostos – Ministério das Finanças, 1996. p. 15

⁶¹⁸ Id., Ibidem.

Numa tal direção, a ação do Tribunal em sua função interpretativa e aplicativa do direito comunitário é especialmente relevante. Basta que adote, quanto à não discriminação fiscal direta, a mesma postura que tem noutras matérias. Veja-se, exemplarmente, a respeito a expressiva síntese do Advogado Geral nos casos *Schumacker* e *Avoir Fiscal*, quanto à aplicação do princípio de livre circulação- “não está submetida ao requisito prévio da aproximação entre as legislações nacionais”⁶¹⁹. E como assinala o Advogado Geral Sr. Mancini nas suas conclusões na Sentença “Comissão c. França” – “os atrasos do legislador comunitário não deixam em suspenso a obrigação imposta aos Estados de aplicar seus regimes fiscais de modo não discriminatório”⁶²⁰.

Mesmo com todas as limitações assimiladas o certo é que cabe lembrar que esta realidade ainda está longe de ser verdade no Mercosul, onde a questão aduaneira passa primeiro pelo estabelecimento de uma política fiscal e caminhar para um consenso tributário entre países com problemas tão graves e de dimensões tão diversas, é inicialmente um grande desafio. Para tanto, necessário se faz a adequação da política fiscal interna de cada país. Na realidade, o principal é que se estabeleçam instrumentos internos em cada país de apoio à atividade produtiva. No Brasil, a reforma constitucional tributária, para melhor adequar o sistema tributário, diminuirá as distorções existentes entre o Brasil e os sistemas tributários dos outros países do Mercosul.

Deve sublinhar-se outro aspecto. Uma harmonização tributária neste sentido é exigida com o objetivo de suprir as insuficiências do efeito direto do direito comunitário⁶²¹. Por isto, além da harmonização no sentido da tributação na fonte e isenção com progressividade, deverão ser harmonizados os conceitos de residência, de fontes e outros elementos de conexão para aplicar a tributação pessoal. E uma fase mais avançada da integração, se os impostos constituírem receita comunitária, deverão ser utilizados diferentes índices (de rendimento real) que reflitam a capacidade contributiva; se os impostos forem receitas de cada Estado-membro, estes manterão soberania material para decidir sobre esta questão⁶²².

⁶¹⁹GARCÍA PRATS, F. A. *La Cláusula de no discriminación en los CDI. La Cláusula de Nacionalidad, en El Establecimiento Permanente...*, cit., p. 178.

⁶²⁰ Advogado Geral, *Avoir Fiscal*, ponto 6b; Advogado Geral, *Schumacker*, ponto 23-24.

⁶²¹ DOURADO, Ana Paula. *A Tributação dos Rendimentos de Capitais: A Harmonização na comunidade europeia*. Centro de Estudos Fiscais – Lisboa, Direcção-geral das contribuições e impostos – Ministério das Finanças, 1996, p. 15

⁶²² Id., *Ibidem*.

RESUMO CONCLUSIVO

Constata-se que as questões fiscais e parafiscais vêm cada vez mais a ser uma realidade de tributação vertical da União Européia sobre os Estados-membros. No entanto, a criação da União Européia já demonstra uma estrutura sólida, onde os Estados-membros estão vinculados e comprometidos em vários aspectos como, por exemplo, a harmonização fiscal indireta, que prevê a proibição discriminatória. Esses mesmos Estados, porém, em suas soberanias, não se vêm muito à vontade em ceder mais. No espaço europeu, são os cidadãos e os capitais que passam a ter livre circulação, e que num segundo momento começam a sentir o seu custo – de entre muitos levantados, o mais grave é a dupla tributação sobre suas rendas e patrimônio. As empresas, da mesma forma, são tributadas muitas vezes no seu país de origem e no país que mantêm um estabelecimento/participação e ou atividade. Os Estados-membros, para evitar o problema, celebram convênios para evitar a dupla tributação e manifestam a vontade da implantação com eficiência do princípio da não discriminação. Vêm assim a conviver de maneira mais ampla com outras realidades nacionais e regionais. Constata-se que há um expreso direito à não discriminação fiscal indireta internacional na União Européia.

O TJCE vem tendo uma importância muito grande na consolidação da harmonização fiscal indireta com relação à não discriminação. Ele garante a delimitação e eficácia das normas comunitárias escritas e não escritas, princípios gerais de direito comunitário, e seus desdobramentos, como é o caso da não discriminação frente à disposição fiscal ou à atuação tributária de qualquer Estado-membro. Através de seus próprios princípios da primazia e da subsidiariedade, ainda atua nos acordos comerciais e fiscais - estipulados pela comunidade com os Estados terceiros e/ou organizações internacionais -, com os mecanismos próprios do reenvio prejudicial, a validade e a eficácia horizontal e vertical. Encontrando também no Tratado⁶²³, base para defender a não discriminação fiscal indireta. Há, porém, controvérsia com

⁶²³ Artigo 293º do TCE; Os Estados-Membros entabularão entre si, sempre que necessárias negociações destinadas a garantir, em benefício dos seus nacionais: - a proteção das pessoas, bem como o gozo e a proteção dos direitos, nas mesmas condições que as concedidas por cada Estado aos seus próprios nacionais; - a eliminação da dupla tributação na Comunidade; - o reconhecimento mútuo das sociedades, na aceção do segundo parágrafo do artigo 48º, a manutenção da personalidade jurídica em caso de transferência da sede de um

relação à atuação do TJCE como garante do contribuinte na tributação direta. Mesmo com todos os mecanismos próprios; além de regulamentos, verifica-se que o TJCE fica buscando um difícil equilíbrio como que com receio de entrar na soberania dos Estados-membros. O que nos leva a um possível princípio europeu mitigado da não discriminação fiscal direta internacional. Sendo assim, resta a possibilidade de se ter um direito à não discriminação fiscal direta internacional consuetudinária na Europa mitigada ou nula.

Mesmo assim, verifica-se que a União Européia ainda está à frente dos outros blocos econômicos. Neste estudo, o Mercosul, eleito como referência para a pesquisa, conta com uma história muito parecida com os demais blocos regionais e demonstra que, por terem sido criados por mero interesse comercial internacional, não há senão nas constituições internas de cada Estado uma preocupação regional com relação a garantir o direito à não discriminação do contribuinte. O que se conclui é que, pelo fato das Comunidades Européias terem sido criadas após as Grandes Guerras, a razão também social fortificou a construção jurídica suficientemente para impulsioná-la à defesa e garantia nesse direito. Traçando tal analogia, constata-se ainda que no Mercosul, como em outros blocos regionais, a garantia da não discriminação fiscal, para vigorar no âmbito regional, exige a necessidade da alteração da constituição dos Estados-parte, uma vez que esses não cedem soberania para que a harmonização fiscal neste sentido se estabeleça entre os Estados, nem mesmo na tributação indireta com complexos sistemas tributários dos diversos ordenamentos jurídicos. Para, além disso, o acordo assinado pelo chefe do executivo de um Estado-parte deverá, antes de entrar em vigor dentro do Estado, ser recepcionado pelo legislativo, para só assim, e depois disso, ser válido, dificultando a garantia do direito no tempo. Essa conclusão nos leva a uma situação onde os Tratados europeus que contemplam a não discriminação fiscal indireta só contemplam a não discriminação fiscal direta subliminarmente. Os países da UE, porém, em sua maioria, possuem o CDT com a cláusula de não discriminação fiscal e com as suas prerrogativas.

Nos países do Mercosul, como em outros países da América do sul, o Convênio para evitar a dupla tributação é celebrado com a cláusula de não discriminação. Mas, o

país para outro e a possibilidade de fusão de sociedades sujeitas a legislações nacionais diferentes; - a simplificação das formalidades a que se encontram subordinados o reconhecimento e a execução recíprocos tanto das decisões judiciais como das decisões arbitrais.

protecionismo e a resolução das lides que são feitas, na sua maioria, através da arbitragem entre as partes, caracterizam uma garantia mitigada do cumprimento da cláusula 24ª do CDT. Se a lide for sobre controvérsia de interpretação, ou se não houver consenso, ou entendimento de cláusula de não discriminação, essa lide poderá chegar ao Tribunal Internacional de Justiça ou até mesmo ao TJCE, no caso que envolva um membro da Comunidade Européia. Através da pesquisa se conclui que uma das causas da ausência de harmonização fiscal indireta e direta no âmbito do Mercosul é a inexistência de um tribunal recursal cuja existência, hoje, depende da ratificação brasileira. Outra causa, já no âmbito mais amplo dos blocos regionais americanos, é característica da “pertença simultânea” horizontal e vertical, e outras de caráter interno dos Estados-parte. Para se garantir a não discriminação na tributação se constata que os Estados celebram Convênios de Dupla Tributação entre si. O direito da não discriminação, garantido por esse convênio, chegou a ser significativamente ameaçado - vale ressaltar a tentativa de denúncia feita por Portugal ao Brasil, que não se fez valer por defeito na forma. A conclusão que a investigação aponta é que onde a maioria dos países tem a cláusula 24ª do CDT e suas prerrogativas, tem também a efetividade desta reduzida. Se valendo na maior parte das vezes da via arbitral para resolução de conflitos onde há muita morosidade e não existe a vinculação dos Estados, ou ainda do procedimento amistoso do artigo 25º do MCOCDE, com semelhantes problemas.

CAPÍTULO 4 – A NÃO DISCRIMINAÇÃO FISCAL NO BRASIL E AS EXIGENCIAS DA OCDE

O princípio da não discriminação é um instituto do direito internacional e dos tratados fiscais em particular. Embora o conceito central de não discriminação permaneça estável, a importância do princípio em matéria tributária continua crescendo. Como suas implicações, dimensões regionais e aplicações tópicas podem ser vistas mudando com muita frequência em todo o mundo, é necessário um monitoramento constante. Em especial no Brasil a partir de 2017 quando o país submeteu-se a avaliação pela OCDE para tornar-se membro, muitas foram as exigências de mudança legislativa no âmbito tributário no ordenamento jurídico brasileiro, que como se constata, já possui uma discriminação tributária ao contrario.

Este estudo abrangente do princípio de não discriminação em matéria tributária, mas, busca de uma dimensão global de não-discriminação na legislação tributária europeia e internacional - *Mandatory Disclosure Rules*⁶²⁴ - e exigência da OCDE feitas ao Brasil para o seu ingresso com as propostas do BEPS de um padrão de tributação bem específico, através da análise de uma seleção fundamentada de questões com importância teórica e prática, que impacta na discriminação das empresas nacionais. A situação do Brasil é de certa forma curiosa, da mesma maneira, que o Brasil exerce pressão sobre os demais países para a adoção das recomendações proferidas por ser membro do grupo de países que deu início ao Projeto BEPS (G-20), ele é, também, alvo de pressões internacionais decorrentes de relações de poder para a sua adoção.

4.1- DESAFIOS BRASILEIROS PARA ATENDER AS EXIGENCIAS DA OCDE

Os desafios brasileiros a sujeição às regras de direito tributário internacional emanadas da OCDE, com a chancela do BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*)⁶²⁵, inclusive na hipótese de constituição de um organismo tributário global (multilateralismo e soberania fiscal) é muito grande. Os maiores desafios são as questões aqui propostas, como:

A tributação em bases universais, que sofre atualmente revisão, nos países desenvolvidos, para restauração da tributação em bases territoriais é compatível com o direito brasileiro? Em face do ordenamento em vigor, é possível a incidência do imposto de renda sobre lucros não distribuídos por empresas vinculadas no exterior? E a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido?

Por outro aspecto ainda, os tratados internacionais de cooperação na troca de informações tributárias em nome da transparência fiscal são compatíveis com o ordenamento jurídico brasileiro? É atual a cláusula do “*tax sparing*”⁶²⁶ nos tratados contra a prevenção de dupla tributação celebrados com o Brasil? O Atual conceito de estabelecimento permanente, no novo direito tributário internacional, pode ser incorporado pelo ordenamento jurídico brasileiro?

⁶²⁴ *Mandatory Disclosure Rules*- Regras de divulgação obrigatória.

⁶²⁵ <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>; plano de ação para erosão da base e transferência de lucros (BePs); consultado em 23 de março de 2020.

⁶²⁶ A cláusula, *tax sparing*, com a tradução livre de poupar impostos.

Questionasse, qual a jurisdição de margem pré-determinada de lucro no controle dos preços de transferência? Quando muitos Estados falseiam a concorrência, mediante acordos secretos? Deve ser preservado o “*arm’s length principle*”⁶²⁷?

Derradeiramente ainda se pode perguntar, quais os limites da desconsideração pela administração tributária de atos e negócios jurídicos praticados pelos contribuintes? Em que medida a Resolução de 05/12/2017 da União Europeia quanto aos 17 países que integram a lista negra dos paraísos fiscais é compatível com a legislação brasileira?

4.1.1 – A discriminação aos países terceiros na União Europeia.

Para responder a estas indagações antes se faz necessário retomar aqui que o Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia⁶²⁸ – TFUE - de agora em diante; criou uma antinomia com o Modelo de Tratado OCDE⁶²⁹, onde o primeiro autoriza a discriminação de países terceiros, e o segundo a proíbe, e na prática isso pode ter desdobramentos internacionais, pouco convenientes, se não vejamos:

⁶²⁷ O Princípio *Arm’s Length* (ALP), (princípio do comprimento do braço) é a condição ou o fato de as partes numa transação serem independentes e estarem em pé de igualdade, sendo esta conhecida como uma “transação de plena concorrência”.

Moraes, Leonardo Freitas de, Manual de Preço de transferência BEPS, Brasil & OCDE VI, Quartier Latim, 2008, p. 32.

⁶²⁸ No seu artigo 65 anterior artigo 58 TCE. Artigo 65.o (ex-artigo 58.o TCE) 1. O disposto no artigo 63.o não prejudica o direito de os Estados-Membros: a) Aplicarem as disposições pertinentes do seu direito fiscal que estabeleçam uma distinção entre contribuintes que não se encontrem em idêntica situação no que se refere ao seu lugar de residência ou ao lugar em que o seu capital é investido; b) Tomarem todas as medidas indispensáveis para impedir inflações às suas leis e regulamentos, nomeadamente em matéria fiscal e de supervisão prudencial das instituições financeiras, preverem processos de declaração dos movimentos de capitais para efeitos de informação administrativa ou estatística, ou tomarem medidas justificadas por razões de ordem pública ou de segurança pública. 2. O disposto no presente capítulo não prejudica a possibilidade de aplicação de restrições ao direito de estabelecimento que sejam compatíveis com os Tratados. 3. As medidas e procedimentos a que se referem os n.os 1 e 2 não devem constituir um meio de discriminação arbitrária, nem uma restrição dissimulada à livre circulação de capitais e pagamentos, tal como definida no artigo 63.o. 4. Na ausência de medidas ao abrigo do n.o 3 do artigo 64.o, a Comissão, ou, na ausência de decisão da Comissão no prazo de três meses a contar da data do pedido do Estado-Membro em causa, o Conselho, pode adotar uma decisão segundo a qual as medidas fiscais restritivas tomadas por um Estado-Membro em relação a um ou mais países terceiros são consideradas compatíveis com os Tratados, desde que sejam justificadas por um dos objetivos da União e compatíveis com o bom funcionamento do mercado interno. O Conselho delibera por unanimidade, a pedido de um Estado-Membro.

⁶²⁹ Art. 24 MC OCDE.

https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page47: último acesso 30 de Março de 2020.

O TFUE e sua aplicabilidade mediante o artigo 24 do MC OCDE; com base na análise da jurisprudência do Tribunal sobre transações entre empresas que envolvem grandes grupos com controle em países terceiros é bem interessante, parece que a Comissão tem agora uma nova tarefa: criar um denominador comum por meio do qual os Estados-Membros possam se orientar na aplicação de abusar das regras fiscais em relação a explorações de países terceiros. A comunicação foi uma tentativa de tentar elucidar como as medidas anti-abuso poderiam ser aplicadas no âmbito geográfico da Comunidade e fora dela, mas, como pudemos ver, pouco fez para esclarecer como funcionaria dentro de um país terceiro. Embora seja claro que as transações dentro das empresas que envolvem participações de países terceiros que tenham um controle maior sobre as decisões administrativas das subsidiárias localizadas em um dos Estados-Membros seriam excluídas das regras comunitárias (uma vez que não há obrigação de aplicar princípios de livre estabelecimento a terceiros países), não há indicação de qual será o procedimento nesses casos em que (i) a holding não exerça grande influência sobre as decisões da subsidiária (e, portanto, a liberdade de capital se aplicaria); (ii) o princípio da liberdade de estabelecimento não é aplicável; ou (iii) quando o detentor estiver localizado em um E M, mas a transação ocorrer através de uma subsidiária ou afiliada de um país terceiro. Esta última opção parece ser a mais complicada de todas, pois, para todos os efeitos, a residência e a jurisdição da *holding*⁶³⁰ (nacionalidade da empresa controladora) estão em um EM da União Européia. A questão que então se coloca é: se as empresas da UE têm ou não o direito de estruturar suas transações comerciais como bem entenderem.

Na jurisprudência atual, apenas as participações que contenham participações ou transações menores que envolvam o fluxo de entrada e saída de capitais (sem grandes interferências de grupos) são admitidas nas regras comunitárias. Por esse motivo, as transações de países terceiros que envolvam fluxos de entrada e saída de capitais podem ser consideradas comparáveis às situações européias. Uma vez que não existe uma medida de harmonização adequada capaz de estabelecer uma regra principal através da qual os Estados-Membros possam recorrer ao crédito tributário dessas operações, as convenções para evitar a dupla tributação ainda são fortemente invocadas na Europa e fora de suas fronteiras. Isso poderia

⁶³⁰ Sociedade *holding*, sociedade gestora de participações sociais (SGPS), empresa de participações e empresamãe são termos que designam uma forma de sociedade criada com o objetivo de administrar um grupo de empresas (conglomerado). A *holding* administra e possui a maioria das ações ou cotas das empresas componentes de um determinado grupo.

criar um cenário no qual empresas de países terceiros poderiam solicitar tratamento semelhante sob as regras da Convenção. Considerando que as convenções com o objetivo de evitar a dupla tributação o fazem com relação aos fluxos de capital, as disposições com as quais negociam estão sujeitas TFUE⁶³¹. Disposições, legitimando as empresas de países terceiros a exigem um tratamento comparável.

Na Europa, houve amplas conversações sobre procedimentos de cooperação⁶³² e sobre uma matéria coletável comum. Embora esses projetos possam ajudar a estabelecer um denominador comum de impostos na Europa, o fato é que eles não resolvem os problemas aleatórios que surgem da aplicação de diferentes alíquotas e estabelecimento de montantes diferentes de créditos tributários. Também não resolvem nenhum dos problemas decorrentes de transações que envolvem empresas de países terceiros - até agora, esta última situação foi abordada pela Comissão apenas na última comunicação emitida em 10 de dezembro de 2007, na qual aconselhou os Estados-Membros a melhorar a cooperação administrativa operação com países terceiros.

O princípio da não discriminação é na opinião de Pasquale Pistone⁶³³ uma constante lei fiscal internacional. Embora o conceito central do princípio permaneça estável, sua importância em questões tributárias continua crescendo. Como suas implicações, as dimensões regionais e as aplicações tópicos mudam frequentemente em todo o mundo, o monitoramento e a atualização constantes são essenciais para aproveitar sua essência atual. Encontrar uma dimensão global do princípio de não discriminação no direito tributário através da análise de questões com importância teórica e prática é um desafio.

4.1.2 - A tributação em bases universais, incidência sobre os lucros não distribuídos por empresas vinculadas no exterior e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

⁶³¹Art. 65 do TFUE; antigos artigos 56 e seguintes do TCE. Com a ressalva do art. 65 do TFUE.

⁶³² A Comunicação 2006/825, de 19 de dezembro de 2006, precedeu a Comunicação 2007/785 de 10 de dezembro de 2007.

⁶³³ Pistone, Pasquale, Dennis Weber, e Non-Discrimination in Tax Treaties: Selected Issues from a Global Perspective, Editors, Vol. 14, EC and International Tax Law Series, Foreword, 2016, p. 12.

A tributação em bases universais, incidência sobre os lucros não distribuídos por empresas vinculadas no exterior e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido no Brasil conforme o entendimento de Ives Gandra da Silva Martins⁶³⁴, que não de qualquer empresa vinculada, mas apenas daquelas controladas.

As empresas controladas podem ser tributadas no país, sobre o lucro auferido no exterior, assim como se exige a contribuição social sobre o lucro no Brasil. A não incidência sobre coligadas, no que diz respeito ao lucro não distribuído, não inclui, a obrigatoriedade de prestar informações ao fisco brasileiro⁶³⁵. Lembra, todavia, que a Instrução Normativa introduziu a obrigação de entrega anual da Declaração País a País.

A obrigação de entrega anual de Declaração País a País⁶³⁶ é coerente com o plano de ação 13, tornando mais transparente para o Fisco o retrato fiscal de qualquer grupo empresarial. Mas, não existe uma lei ordinária que regula a norma antielisiva⁶³⁷, tal transparência não pode ensejar aplicação do referido preceito não regulamentado.

Ainda complementa Kiyoshi Harada⁶³⁸ tributação em bases universais⁶³⁹ estabeleceu a tributação de lucros auferidos no exterior, dispondo que “os lucros, rendimentos e ganhos de capitais auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano”⁶⁴⁰.

No caso de desconsideração por abuso, que um dos propósitos principais era obter o benefício dos tratados.

É considerada abusiva a operação; o mero poder de controle não pode se considerar índices de disponibilidade não basta o acréscimo patrimônio, mas tem que haver uma fonte. Se a empresa tem coligadas em paraísos fiscais a regra é: tem que ter disponibilidade da renda. Se

⁶³⁴ Martins, Ives Gandra da Silva, Pasin, João Bosco Coelho, *Direito Financeiro e Tributário Comparado - Estudos Em Homenagem A Eusébio González García*, Saraiva, 2014, p. 30.

⁶³⁵ Na MP 685.

⁶³⁶ Instrução normativa 1.681/2016 introduziu a obrigação de entrega anual de Declaração País a País,

⁶³⁷ Art. 116, § único do CTN, obriga que haja lei ordinária para tal.

⁶³⁸ Harada, Kiyoshi, *Direito Financeiro e Tributário*, 27ª Ed. Saraiva 2018, p. 15.

⁶³⁹ A tributação em bases universais foi instituída na Lei nº 9.249, 26-12-95 seu artigo 25.

⁶⁴⁰ O STF, na ADI nº2588/DF, de Relatoria da Min. Ellen Gracie, DJE de 10-02-2014, julgada parcialmente procedente para dar interpretação conforme ao art. 74 da MP nº 2.158-35, bem como declarar a inconstitucionalidade da clausula de retroatividade prevista no art. 74, parágrafo único, da MP nº 2.158-35/2001. Atualmente a lei 12.973, de 13-05-2014 que permite a incidência do imposto de renda e da CSLL sobre os lucros não distribuídos no caso das empresas controladoras, mas não no caso das empresas coligadas, conforme se verifica na redação do seu art.77, caput e § 1º, 78, §2º, 81, § 1º, I, §§2º e 3º e 82, I e II.

há renda posso tributar. Não se pode presumir disponibilidade de renda só pelo fato da empresa estar sediada em um paraíso fiscal.

A desconsideração de atos praticados pelo contribuinte, OCF⁶⁴¹ pode aplicar mecanismos para economizar desde que não aplique atos e negócios jurídicos que produza seus efeitos típicos viciados (simulação, dissimulação) e o critério para identificar uso e abuso de forma. Abusa-se dos elementos essenciais da que a lei obriga a ele a fazer, os efeitos desta forma, não são produzidos. O direito fundamental é de economizar e não de pagar impostos, respeitando a Lei de criminalização do planejamento tributário; com representação para fins penais, com programa de parcelamento para eliminar o risco penal. É utilizado neste caso, para isso há que se diferenciar sonegação e fraude:

Sonegação é a ação dolosa para impedir o consentimento de fato gerador, sabe e quer esconder o fato gerador, através de ações ou omissões ex: venda sem nota fiscal: já a Fraude é a ação ou omissão dolosa com o intuito de evitar o fato gerador, com fatos inexatos nos seus documentos. ex: imposto por 100 e diz que foi por 50.

Se o contribuinte ao invés de compra e venda colocar transmissão por doação, se for dissimulado haverá a desconsideração, mas para quando não tem propósito negocial, não pode configurar fraude.

Nesse quadro veja o que José Eduardo Soares de Melo⁶⁴² sente que fica a compatibilidade da tributação em base universal que a OCDE exige que o Brasil implemente: “A tributação em base universal é compatível com o direito brasileiro face princípio constitucional⁶⁴³, em consonância como o CTN⁶⁴⁴, estipulando a tributação da receita, ou rendimento, oriundos do exterior.

⁶⁴¹ OCF - O fluxo de caixa operacional é importante quando se considera se a empresa pode gerar fundos positivos suficientes para manter e aumentar suas operações. *The operating cash flow is important when considering whether the company can generate enough positive funds to maintain and grow its operations.*

⁶⁴² Melo, José Eduardo Soares de, *ICMS - Teoria e Prática* - Livraria Do Advogado 14ª Ed. 2018, P. 13.

⁶⁴³ Art. 153, parágrafo 2º, da CF, - Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: § 2º O imposto previsto no inciso III: I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei.

⁶⁴⁴ Art. 43, parágrafos, 1º e 2º, do CTN, Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: § 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001); § 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

A tributação em base territorial pura – situação em que as leis aplicam-se unicamente aos fatos ocorridos dentro de um País – não pode ser aceita porque o patrimônio do contribuinte deve ser considerado integralmente, independente de sua localização física”.

Inexiste embasamento jurídico para incidir o Imposto de Renda sobre lucros não distribuídos, porque esta situação não caracteriza disponibilidade jurídica, não ocorrendo efetivo fato gerador do tributo; além do que não se verifica a necessária capacidade contributiva. José Eduardo afirma: “Não pode incidir a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido porque não há possibilidade jurídica de utilização do lucro, antes de ser efetivamente distribuído” ⁶⁴⁵.

No mesmo sentido Carlos Henrique Abrão ⁶⁴⁶ diz que a metajuridicidade da globalização revelou dificuldades de compreensão para as administrações tributárias dos países, notadamente quando grandes companhias possuem coligadas ou controladas no exterior. A tributação em bases universais representa quase uma presunção baseada nos rendimentos e ganho de capital onde foram gerados, isto é, em qualquer parte do planeta.

Aos olhos do Fisco, a tributação deve acontecer no país onde está domiciliada tributariamente a empresa-mãe (matriz controladora), dúvida que não ocorre relativamente às pessoas físicas diante da norma ⁶⁴⁷. E a tributação em bases universais nas empresas se identifica com o Diploma normativo nº 12.973 de 13/05/2014, sendo inclusive permitido o desconto adicional atinente ao crédito presumido no cálculo do lucro real de até 9% para algumas atividades empresariais.

Em relação ao controle direto ou indireto, temos ainda a lei das Sociedades Anônimas ⁶⁴⁸, os quais serviriam de respaldo para a tributação em bases universais.

⁶⁴⁵ Melo, José Eduardo Soares de, *ICMS - Teoria e Prática* - Livraria Do Advogado 14ª Ed. 2018, P. 14.

⁶⁴⁶ Abrão, Carlos Henrique, *Crime Tributário*, 4ª Ed Malheiros 2015, p, 25.

⁶⁴⁷ LEI Nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

⁶⁴⁸ Lei nº 6.404 de 15 de Dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações; Art. 243. O relatório anual da administração deve relacionar os investimentos da companhia em sociedades coligadas e controladas e mencionar as modificações ocorridas durante o exercício.

A nova roupagem tributária se refere ao regime de caixa ou competência, que conforme as suas condições adotam o preço de transferência e a subcapitalização, confere o diferimento até 2022 em determinadas situações, e ainda prevê um creditamento (crédito presumido) de algumas atividades de até 9% até o ano 2022.

O panorama moderno em respeito ao princípio da globalização, cria condições de bases universais, ainda que se presumam, para efeitos de incidência, lucros presumidos e não distribuídos por empresas fora do Brasil, incorporando o mesmo sistema em relação ao regramento da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), o que definitivamente, de acordo com a norma⁶⁴⁹, somente se calcula aos a materialização do balanço existente.

Com o ajuizamento da ADI nº 2.588 pelo Supremo Tribunal Federal⁶⁵⁰, a Receita Federal procurou regulamentar a matéria, indicando diversos regimes em atenção ao crédito, de crédito presumido e diferimento, polemizando o tributo pago no exterior, imposto incidente sobre os resultados positivos, aquilo sujeito à compensação e o cálculo do limite do Imposto de Renda da pessoa jurídica e da contribuição alíquota normal de antes da compensação dos prejuízos. Assim lembra bem, Carlos Henrique Abrão quando diz: “O emaranhado de regras apenas dificulta parâmetro em nível de globalização e coloca os investidores em situação de

⁶⁴⁹ Art. 25 da Lei 9.249/95 Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001); § 1º Os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na apuração do lucro líquido das pessoas jurídicas com observância do seguinte: I - os rendimentos e ganhos de capital serão convertidos em Reais de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que forem contabilizados no Brasil; II - caso a moeda em que for auferido o rendimento ou ganho de capital não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais; § 2º Os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte: I - as filiais, sucursais e controladas deverão demonstrar a apuração dos lucros que auferirem em cada um de seus exercícios fiscais, segundo as normas da legislação brasileira.

⁶⁵⁰ Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.588 Distrito Federal Relatora: Min. Ellen Gracie Redator do Acórdão: Min. Joaquim Barbosa Repte.(s) :Confederação Nacional da Indústria - CNI Adv.(a/s):Gustavo do Amaral Martins e outros Intdo.(a/s): Presidente da República Intdo.(a/s): Conselho Nacional Ementa: Tributário Internacional. Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Participação de Empresa Coligada Nacional nos Lucros Auferidos por Pessoa Jurídica Controlada ou Coligada Sediada no Exterior. Legislação que Considera Disponibilizados os Lucros na data Alegada Data do Balanço em que Tiverem Sido Apurados (“31 de Dezembro de Cada Ano”). Alegada Violação do Conceito Constitucional de Renda (Art. 143, III DA Constituição). Aplicação da Nova Metodologia de Apuração do Tributo para a Participação nos Lucros apurada em 2001. Violação das Regras da Irretroatividade e da Anterioridade. MP 2.158-35/2001, Art. 74. LEI 5.720/1966, Art. 43, § 2º (LC 104/2000).

dúvida, notadamente quando eles fazem parcerias e não tem imediatamente a noção de carga tributária incidente”⁶⁵¹.

Assim, na opinião de Jimir Doniak jr⁶⁵² “tem que a tributação em bases universais ao determinar a tributação da renda de uma pessoa sem importar onde ela foi produzida, se no País ou no exterior, deriva do critério da universalidade”⁶⁵³ E entende ainda que ela não só é compatível como o direito brasileiro como decorre de imposição expressa da Constituição Federal (quanto à Contribuição Sobre o Lucro, embora o critério universalidade não esteja explícito na Constituição, também há compatibilidade).

Considerando objetivamente a questão Luís Eduardo Schoueri⁶⁵⁴ ensina que tributar a renda em bases universais, conquanto possa ser questionado enquanto política pública no atual contexto internacional é plenamente é plenamente compatível com o Direito Brasileiro. A compensação da juridicidade da tributação da renda auferida no exterior deve se iniciar a partir da Constituição Federal⁶⁵⁵.

(...) Quando se tem em mente a renda auferida no exterior pela pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, tributá-la mediante o seu cômputo na universidade dos fatores positivos e negativos observados em território nacional está em plena conformidade com o princípio da universalidade. Afinal, todos os fatores positivos, a despeito da sua origem, estarão sendo igualmente tratados e considerados para fins do cálculo do imposto devido.

No plano infraconstitucional, parece-nos estar fora de dúvida a possibilidade de tributação da renda oriunda do exterior, sobretudo na norma⁶⁵⁶, ao passo em que o parágrafo 1º reafirmou a aplicação dos critérios da generalidade e da universalidade ao imposto incidente sobre a renda, o parágrafo 2º delegou ao legislador ordinário a tarefa de estabelecer as condições e o momento em que se dará a disponibilidade da renda auferida no exterior.

⁶⁵¹ Abrão, Carlos Henrique, *10 anos da lei de recuperação e falência*. Ed. Saraiva, São Paulo, 2017, p. 17

⁶⁵² Doriak Junior, Jimir. *Novo RIR aspectos jurídicos relevantes do Regulamento do Imposto de Renda 2018*, Ed. Quartier latim, 2019, p. 47.

⁶⁵³ Prescrito no artigo 153, parágrafo 2º, da Constituição Federal.

⁶⁵⁴ Schoueri, Luis Eduardo. *Direito tributário - 9ª edição de 2019* Ed. Saraiva 2019, p. 53.

⁶⁵⁵ Art. 153, § 2º, inciso I da Constituição Federal, **Art. 153**. Compete à União instituir impostos sobre: § 2º O imposto previsto no inciso III: I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

⁶⁵⁶ após a inclusão dos parágrafos 1º e 2º ao artigo ao artigo 43 do Código Tributário Nacional – CTN, **Art. 43**. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: § 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001).

(...) O debate acerca da escolha entre a universalidade ou a territorialidade, enquanto critérios norteadores da tributação da renda devem ocorrer no âmbito da sua conveniência em termos de política tributária. Na doutrina estrangeira, o foco do debate está na neutralidade (ou eficiência) tributária. Há diversos pontos de vista a partir dos quais a neutralidade pode ser concedida, sendo mais comum observá-la sob a perspectiva dos países importadores e exportadores de capital.

Por um lado a neutralidade na exportação de capitais – *Capital export neutrality* (CEN) – é promovida mediante a adoção combinada de um sistema de tributação da renda em bases universais (*full tax liability*) e o método do crédito para evitar a dupla tributação da renda, pelo qual um crédito é concedido no valor do imposto pago no exterior o qual deverá ser compensado com o imposto devido pela pessoa jurídica residente após a inclusão dos lucros auferidos no exterior na base de cálculo do imposto. A neutralidade é alcançada, neste sentido, do ponto de vista do investidor residente: onde quer que ele venha a investir, os rendimentos tributários oriundos do capital investido estarão sujeitos à mesma carga tributária, qual seja a do seu Estado de residência.

(...) Considerando que, em regra, especialmente se aplicarmos a teoria do benefício, a carga tributária de um país tende a acompanhar os serviços públicos como um todo por ele fornecidos (o que inclui não apenas os serviços públicos *stricto sensu*, mas também todas as instituições que asseguram estabilidade do país e do seu mercado interno para a realização de investimentos), conclui-se que a neutralidade na exportação de capitais opera como um forte desincentivo para que investidores em países desenvolvidos invistam o seu capital em países em desenvolvimento, ensejando questionamentos de justiça fiscal.

(...) A neutralidade apontada pressupõe a eficiência global e não nacional. Se, por outro lado, for adotada a perspectiva nacional, pode-se atingir a neutralidade se houver a combinação do regime de tributação em bases universais com a dedução dos tributos pagos no exterior como despesa na apuração do resultado tributável. Esta postura, no entanto, é muito criticada por ser errada a premissa a partir da qual ela parte, qual seja a desconsideração do fato de que a neutralidade deve se dar em um mercado global integrado.

Assim, a nosso ver, conquanto a adoção da territorialidade ou universalidade seja ambas, critérios de igualdade válidos, refletindo antes uma escolha de política tributária, em vez da mera obediência a um comando normativo, entende-se que a opção pela territorialidade está,

não apenas em maior conformidade com a prática internacional que temos observado recentemente, como possui o mérito de permitir que as empresas de capital nacional invistam no exterior em igualdade de condições com as demais concorrentes que estão sujeitas à carga tributária efetiva equivalente ao do Estado onde o investimento for realizado.

(...) A adoção de um regime de *participation exemption*⁶⁵⁷ mantendo-se a tributação em bases universais – ou, indo mais além, a própria territorialidade em sentido puro – criaria incentivos, inclusive, para a repartição de lucros na forma de dividendos. Apenas a título ilustrativo, o Japão quando da reforma tributária realizada em 2010, adotou o regime de *participation exemption* mitigando o sistema de tributação em bases universais, lá adotado, com a finalidade de incentivar que os dividendos das subsidiárias de sociedades empresárias japonesas repartissem dividendos represados no exterior.

(...) Neste contexto, tem-se que o Brasil, ao insistir na tributação da renda em bases universais, está indo na contramão da prática internacional recente.

(...) A atual legislação⁶⁵⁸ optou pela *separate entity*, que toma os lucros de cada empresa, isoladamente. Quanto às coligadas residentes no exterior; o legislador não apenas deixou claro que o objetivo do regime são os lucros auferidos no exterior como também adotou, como regra, o regime geral de diferimento⁶⁵⁹.

Para Luís Eduardo Shoueri a tentativa de se atribuírem, efeitos fiscais a lucros não disponibilizados contraria o disposto na legislação⁶⁶⁰, fundamentalmente, pelas mesmas razões anteriormente apontadas.

(...) Raciocínio oposto, no entanto, é observado no caso das sociedades controladas e coligadas residentes no exterior; para estas últimas, o legislador tributário determinou que os seus lucros fossem incorporados ao Lucro Real da sociedade investidora em absoluto respeito à sua independência jurídica e patrimonial das entidades jurídicas.

⁶⁵⁷ *Participation exemption*- isenção de participação.

⁶⁵⁸ Lei 12.973/2014 do Imposto de Renda.

⁶⁵⁹ Lei 12.973/2014 do Imposto de Renda; **Art. 81**. Os lucros auferidos por intermédio de coligada domiciliada no exterior serão computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL no balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, desde que se verifiquem as seguintes condições, cumulativamente, relativas à investida:

⁶⁶⁰ Artigo 43, caput, do CTN, O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica.

(...) Esta distinção de tratamento (...) demonstra a intenção do legislador tributário em respeitar a independência entre as pessoas jurídicas das sociedades investidora e investidas, o que só vem a reforçar, em primeiro lugar, que o que se exige é a prática de um ato jurídico de disponibilização da renda auferida no exterior – i.e. o crédito, a entrega, a remessa, o emprego ou o pagamento, e, em segundo lugar, que o MEP jamais poderia revelar qualquer disponibilidade capaz de levar à incidência tributária.

Este raciocínio se aplica tanto ao Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), quanto à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Independentemente de possíveis revisões das leis dos países desenvolvidos, Mariz de Oliveira⁶⁶¹, e Ramon tomazela⁶⁶² constata que mesmo das normas que atualmente vigem em suas jurisdições, perante o Sistema Tributário Nacional é impossível a incidência do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro não distribuídos efetivamente às pessoas jurídicas sediadas no Brasil, ainda que produzidos por suas controladas ou coligadas no exterior.

No mesmo sentido, Elide Palma Bifano⁶⁶³ avalia que a tributação em Bases Universais é compatível com o direito brasileiro desde que a correspondente renda seja gravada quando se tornar disponível para o seu beneficiário. Isso já ocorre em relação a ganhos e rendimentos em geral. O lucro auferido no exterior, por intermédio de controladas e coligadas, entretanto, não está disponibilizado quando se lhe aplica, para fins de reconhecimento no Brasil, mera metodologia contábil de avaliação. A complexidade da TBU, certamente, está levando à sua revisão, nos países desenvolvidos. O custo de obter/enviar informações, o controle de preços e as demais regras associadas podem determinar tal tipo de decisão.

A restauração da tributação em bases territoriais é perfeitamente compatível com o direito brasileiro, como sempre o foi. Uma das questões mais relevantes para se pensar no abandono da tributação dos lucros em regime universal é a incidência do imposto sobre a renda relativamente a lucros não distribuídos por empresas controladas no exterior, exatamente por ofender o conceito de renda preconizado na Constituição Federal e no CTN. O

661 Oliveira, Ricardo Mariz de, Fundamentos do Imposto de Renda, Quartier Latin, 2008. P. 52.

662 Santos, Ramon Tomazela, Aspectos Tributários e contábeis ágio na lei, Revista dos Tribunais, 2020, p. 34.

663 Bifano, Elide Palma, e Zilveti, Fernando Aurélio, Direito Tributário. Tributação Internacional - Serie Gvlaw Ed. Saraiva, 2017, p. 17.

mesmo entendimento se aplica à CSL, uma vez que o resultado tributável, sua base de cálculo, é o resultado disponibilizado, acréscimo patrimonial efetivo.

Tratando-se da tributação sobre a renda e sobre o lucro, Edilson Carlos Fernandes⁶⁶⁴ entende que se deve recorrer aos princípios constitucionais específicos previstos expressamente na Constituição Federal⁶⁶⁵, que estabelece: o imposto previsto no inciso III (renda e proveitos de qualquer natureza) será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei. Pelos “critérios” da generalidade e da universalidade, foram alçados ao nível constitucional os mais comuns elementos de conexão da legislação tributária, quais sejam: fonte e residência.

Por autorização constitucional, os rendimentos de uma pessoa, física ou jurídica residente no Brasil, estão sujeitos aos tributos sobre o lucro (IRPJ/CSLL) brasileiro qualquer que seja a sua fonte. A legislação tributária pátria, então, está autorizada a prever a incidência do Imposto sobre a Renda das Jurídicas – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL sobre os rendimentos e ganhos gerados por fontes estrangeiras. Com isso, a tributação de bases universais é compatível o direito brasileiro.

De outra parte, para a definição do momento da incidência desses tributos, é preciso que seja respeitado o dispositivo do Código Tributário Nacional – CTN acerca do fato gerado do IRPJ (aplicável da mesma forma a CSLL). Preceitua O Código Tributário Nacional⁶⁶⁶ que o imposto tem como fato gerador o acréscimo patrimonial disponível – jurídica ou economicamente. Assim sendo, não é possível a tributação dos rendimentos auferidos no exterior antes da sua disponibilidade à empresa sediada no Brasil.

O tratado internacional de troca de informações tributária, e a cláusula do “*tax sparing*”- cláusula de economia dos impostos, nos tratados contra a prevenção de dupla tributação celebrados com o Brasil tem alguns vieses e conforme Kiyoshi Harada⁶⁶⁷ os tratados internacionais de acordo cooperação na troca de informações tributárias em nome da transparência fiscal são compatíveis com o nosso ordenamento jurídico desde que não violem o sigilo de dados, garantia fundamental consagrada na Constituição Federal. As informações

⁶⁶⁴ Fernandes, Edilson Carlos, Contabilidade Aplicada ao Direito: Direito, Gestão e Prática, Saraiva, 2017, p.58.

⁶⁶⁵ Art. 153, § 2º, I, da Constituição Federal/88.

⁶⁶⁶ Artigo 43 do CTN.

⁶⁶⁷ Harada, Kiyoshi, Direito Financeiro e Tributário, 27ª Ed. Saraiva, 2018, p.15.

transmitidas por conta dos tratados devem ser sigilosas, de forma que a sua utilização deve se limitar às finalidades expressas nos tratados, não podendo as informações obtidas serem veiculadas à terceiros estranhos à fiscalização ou à cobrança do tributo envolvido. A Convenção de Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária firmada pelos Estados Membros do Conselho da Europa e os países membros da OCDE, internada no Brasil por meio da norma⁶⁶⁸.

(...) Nesse sentido, importante destacar que, examinando a legislação interna, o Pleno do STF já declarou a inconstitucionalidade do disposto normativo que não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo na esfera bancária para a fiscal⁶⁶⁹. A ADI – Ação de Declaração de Inconstitucionalidade nº 2.390, cujo julgamento se deu em conjunto com as ADIs nº 2.386, 2.397 e 2.859, Rel. Min. Dias Toffoli, DJe de 20.10.2016 também foi julgada improcedente, reafirmando a constitucionalidade do art. 6º da LC nº 105/2001, que trata do acesso de dados bancários no âmbito nacional pela Receita Federal do Brasil.

A cláusula “*Tax sparing*” nos tratados contra a prevenção de dupla tributação celebrados com o Brasil não é atual, se encontrando presente no acordo de bitributação assinado com o Japão, promulgado pelo Decreto nº 61.899, de 14.12.1967, na redação dada pelo Protocolo assinado em 23.03.76, promulgado pelo Decreto nº 81.194, de 9.01.1978, conforme verifica de seu art. 22, parágrafo 2º, subparágrafo b, “ii”.

Neste mesmo sentido José Eduardo Soares de Melo⁶⁷⁰ escreve que os tratados internacionais de cooperação na troca de informações tributárias, prestigiando a transferência fiscal, poderão ser compatíveis com o nosso ordenamento jurídico na medida em que sejam legitimamente incorporados, e não conflitam com os princípios que asseguram os direitos e garantias individuais, harmonizados com o exercício das competências tributárias.

⁶⁶⁸ Decreto nº 8.842, de 29.08.2016, trata do sigilo de informações no artigo 22.

⁶⁶⁹ Artigo 6º da LC nº 105, de 10.01.2001, no RE nº 601.314/SP, Rel. Ministro Edson Fachin, DJe de 24.04.2016, em sede de repercussão geral, fixando a tese de que “o art. 6º da Lei Complementar nº 105/01

⁶⁷⁰ Melo, Jose Eduardo Soares de. Impostos federais, estaduais e municipais, 1ª edição, Saraiva de 2018, p. 16.

A Cláusula do “*tax sparing*”, consistente na atribuição de um crédito pertinente ao valor do imposto, justifica-se nos tratados para dupla tributação com o objetivo do desenvolvimento do país celebrante, desde que não implique cláusulas abusivas.

Os tratados e convenções internacionais primam pela troca de informações e Carlos Henrique Abrão entende que é pela troca de informações, visa fundamentalmente evitar a dupla tributação, como ocorreu naquele documento celebrado com o Peru em atenção à política de informações da administração tributária brasileira. A pioneira convenção tinha intenção nítida de evitar a dupla tributação, preconizando o modelo de fornecimento de informações abrangendo dados contábeis, livros fiscais e escrituração digital, além de estabelecer fiscalização conjunta e simultânea.

A posição brasileira é ainda tímida e incipiente, muito mais em nível de Mercosul do que propriamente abraçando mercados internacionais importantes como Nafta, União Européia e transpacífico, sendo substancial convenção entabulada com Chile e Peru. Isso porque, embora não integre a OCDE, nosso país segue algumas regras para melhorar o investimento e trazer recursos financeiros compatíveis com obras de infraestrutura e o crescimento econômico do Brasil.

Desta forma, não se pode descartar a finalidade desses acordos de cooperação internacional, porquanto permitem uma verdadeira radiografia panorâmica das incidências em cada país, evitando bitributação e almejando a ampliação dos mercados sem custo de precificação desconhecida da carga de incidência tributária.

O Brasil seguiu o modelo reportado à legislação de baixa tributação e regimes fiscais privilegiados, conforme a Receita Federal, o evidencia o reduzido número de acordos assinados para troca de informações na disciplina tributária. Preferencialmente o Brasil adota o sistema de lista, enquanto os integrantes da OCDE vislumbram mecanismo mínimo de acordos, num total de 12, prevendo a troca de informações.

Foram entabulados somente dois acordos para troca de informações: um feito com a Argentina em 2005 e outro com os EUA em 2006. Porém, o largo interstício para colocar em vigor o Ato Cooperativo demonstra um formalismo até incompatível com a intenção do governo e do próprio Fisco.

O Brasil participa do Fórum Global e se encarregou de monitorar o padrão internacional de transparência e troca de informações em matéria tributária, celebrando acordo

como Peru para inibir a dupla tributação e tentando se alinhar ao modelo da globalização e ao forte impulso existente na movimentação de fundos e recursos financeiros, inclusive em paraísos fiscais.

O mecanismo de *tax sparing*, simbolicamente, foi estabelecido entre os países subdesenvolvidos e em vias de desenvolvimento com aqueles desenvolvidos para que não haja transferência ou sistema de compensação se nos países desenvolvidos o tributo não for cobrado ou se houver isenção. Conseqüentemente, o investidor não poderá obter qualquer privilégio por conta de incentivo fiscal se no país de origem do recurso financeiro inexistir a cobrança de tributo, o que impede o creditamento de caráter fictício.

É essencial uma reflexão a respeito dessa cláusula de *tax sparing* nos tratados celebrados pelo Brasil, notadamente quando países, como o EUA, que praticam enorme protecionismo e se cercam de regras favoráveis à arrecadação ou eliminação de barreiras preterindo nações subdesenvolvidas ou em vias de desenvolvimento.

(...) Para que não houvesse desnivelamento entre os países desenvolvidos e aqueles em vias de desenvolvimento, os investimentos reportam-se às cláusulas de *tax sparing* e *matching credit*- crédito correspondente, substituindo a metodologia tradicional no creditamento tributário.

Neste contexto Jimir Doriak Jr.⁶⁷¹, sente que os tratados internacionais de cooperação na troca de informações tributárias em nome da transparência fiscal são compatíveis com o nosso ordenamento jurídico, em linha com o decidido pelo STF no RE 601.314, desde que os direitos fundamentais sejam respeitados e adotando as cautelas e os requisitos apropriados para tanto.

Entendemos que a cláusula “*tax sparing*”, nos tratados para prevenção de dupla tributação, ainda é útil em certas situações, seja para evitar que políticas fiscais brasileiras sejam frustradas com a tributação no país com o qual firmamos tratado, seja como um elemento a ser concedido pelo Brasil em meio à negociação de tratados.

⁶⁷¹ Doriak Jr, Jimir. Novo RIR aspectos jurídicos relevantes do Regulamento do Imposto de Renda 2018, Ed. Quartier latim, 2019, p. 19.

Ressaltasse que Fernando L. Lobo D’Eça⁶⁷² traz que no caso dos tratados sobre cooperação na troca de informações tributárias (“*TIEA-Tax Information Exchange Agreements*”), não obstante a competência do Presidente da República para “manter relações com Estados Estrangeiros” e “celebrar tratados, convenções e atos internacionais sujeitos a referendo do Congresso⁶⁷³”, a Constituição estabelece ser “da competência exclusiva do Congresso Nacional resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional⁶⁷⁴”, o que se justifica plenamente nas referidas matérias (e troca de informações tributárias), seja porque a matéria esta submetida à reserva de lei e ao princípio da legalidade⁶⁷⁵ sem qualquer possibilidade constitucional de delegação de poderes⁶⁷⁶, seja porque como demonstrado, o “poder de tributar” (“*jurisdiction to tax*”) – por ser inerente à soberania interna e se caracterizar como “um poder constitucional”, “indisponível”, “irrenunciável”, “indelegável” e cuja “titularidade” é pessoalmente atribuída na própria Constituição -, não é compatível com qualquer ingerência ou intervenção externa que não seja previamente consentida pelo povo através de seus representantes (“*no taxation without representation*” - nenhuma tributação sem representação) ou que transgrida formal ou materialmente a Constituição, estando sempre sujeitos ao “*judicial review* – revisão judicial” do exame de constitucionalidade dos tratados ou convenções internacionais, pelos Tribunais Superiores. Da mesma forma o uso das informações decorrentes dos tratados de intercâmbio de informações (“*TIEA – Tax Information Exchange Agreements*”) que habilitam a fazenda pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos o convênios, “a permutar informações com Estados estrangeiros”, não só está limitado pela Lei Complementar “interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos⁶⁷⁷”, mas “no âmbito da Administração pública”, o seu intercâmbio deve ser feito “mediante, processo regularmente instaurado” devendo a “entrega” ser “feita pessoalmente à

⁶⁷² Lobo D’Eça, Fernando L. e Ives Gandra da Silva Martins, Responsabilidade Tributária, Revista dos Tribunais, 2011, p.25.

⁶⁷³ Art. 84, VII e VIII da CF/88.

⁶⁷⁴ Art. 49, I da CF/88.

⁶⁷⁵ Art. 150, I da CF/88; arts 2º, 6º, 97, III, 113,121,128 a 138 do CTN.

⁶⁷⁶ Art. 7º e 8º do CTN.

⁶⁷⁷ Art. 199, parágrafo único do CTN.

autoridade solicitante, mediante recibo que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo⁶⁷⁸ sob pena de violação à garantia do devido processo legal⁶⁷⁹.

As Cláusulas de Crédito presumido (“*matching credit*”) e crédito fictício (“*tax sparing*”) hodiernamente não são pacificamente aceitas por países desenvolvidos.

Alem disso, Marilene Talarico Martins Rodrigues⁶⁸⁰, escreve que os tratados internacionais de cooperação na troca de informações tributárias em nome da transparência fiscal são compatíveis com o nosso ordenamento jurídico⁶⁸¹ da Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua em Matéria Tributária, nos limites estabelecidos pela norma⁶⁸², que trata do sigilo de informações no seu art. 22. As informações devem ser sigilosas e a utilização das informações devem ser limitadas as suas finalidades expressas nos tratados. O STF já decidiu que a queda do sigilo bancário, embora sendo um direito do contribuinte, não é absoluto, devendo ceder, diante do interesse público, do interesse social e do interesse da justiça⁶⁸³.

A Cláusula “*tax sparing*” nos tratados contra prevenção de dupla tributação, celebrados com o Brasil não é atual. Por seu intermédio, mantém-se o crédito na residência com base no imposto que teria sido pago na fonte (crédito fictício), não fosse o incentivo fiscal concedido pela última.

A OCDE em seu Relatório de 1998, questiona a eficácia do *tax sparing* quanto a atração do IED – Investimento Estrangeiro Direto.

Embora não tenha condenado a sua prática, recomendou maior preocupação em sua adoção, a fim de coibir possíveis abusos.

O relatório menciona como uma das razões para a revisão das cláusulas adotadas, a mudança no cenário econômico mundial, especialmente em relação a diminuição de investimentos, quanto a exportação de capitais e a necessidade de desenvolvimento econômico dos Estados da fonte, dos rendimentos, exigindo maior reflexão sobre os tratados que foram celebrados pelo Brasil, em relação ao princípio da neutralidade, ao protecionismo dos países de primeiro

⁶⁷⁸ Art. 198, § 2º do CTN.

⁶⁷⁹ Art. 5º, LIV, CF/88.

⁶⁸⁰ Rodrigues, Marilene Talarico Martins, *O Tributo: Reflexão Multidisciplinar sobre sua Natureza*, **Editora Forense**, 2007, p. 28.

⁶⁸¹ Art. 4º, IX; 37, XXII da CF; art. 199, § único do CTN e § 1º do art. 21.

⁶⁸² Constituição Federal e do Decreto nº 8.842, de 29/08/2016.

⁶⁸³ RE nº 61.314/SP e ADIs nºs 2386; 2390; 2397 e 2859, todas apensas e Petição nº 577-DF.

mundo, que se cercam de regras favoráveis à arrecadação ou eliminação de barreiras em detrimento de nações subdesenvolvidas ou em desenvolvimento.

Inobstante Marcelo Borghi⁶⁸⁴ entenda que tenha o Brasil depositado junto à OCDE o instrumento de ratificação da Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária, por inequívoco, toda e qualquer troca de informação nesse contexto, deverá estar restrita a administração de fiscalizar uma vez que assegurado ao cidadão seu direito à privacidade.

Referido posicionamento encontra guarida no próprio preâmbulo da citada convenção que toda pessoa tenha direito ao procedimento legal adequado e que referidos Estados devem esforçar-se na proteção dos interesses dos contribuintes.

Ademais, a essência da Convenção de Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária é o acesso das informações para o próprio controle da informação tributária quer seja, toda e qualquer informação prestada deve se pautar na proteção da privacidade e no fluxo de dados de caráter pessoal.

Quanto à manutenção do “tax sparing” quer seja, a geração de crédito fictício que serve como parâmetro para a dedução fiscal no Estado de residência (sem o tax sparing, as reduções ou isenções de impostos concedidas pelos países em desenvolvimento via renúncia fiscal, como um esquema para atrair investimentos extremos, irão para o Tesouro dos países desenvolvidos, se estes exigirem que seus residentes paguem impostos sobre os rendimentos gerados no exterior), dado ao ambiente de cooperação multilateral, poderia deixar de ser adotado, mediante simples declaração onde constate a ausência de cobrança, pelos residentes, dos impostos gerados no exterior.

Entende Miguel Delgado Gutierrez⁶⁸⁵ que os tratados internacionais de cooperação na troca de informações tributárias em nome da transparência fiscal só serão compatíveis com o nosso ordenamento jurídico se preverem obrigações que não contraiem a Constituição Federal.

⁶⁸⁴ Silva, Marcelo Borghi Moreira da, *Direito Tributário Contemporâneo*, Saraiva, 2017, p.73.

⁶⁸⁵ Gutierrez, Miguel Delgado, *Planejamento Tributário - Elisão e Evasão Fiscal*, Quartier latin, 2006, p. 83.

No entendimento de Ricardo Castagna⁶⁸⁶, desde que adotadas as medidas necessárias para que os dados sigilosos de contribuintes brasileiros recebam, por parte de outros Estados, o mesmo tratamento e proteção conferidos pela lei nacional – conforme interpretação do STF -, os tratados internacionais de cooperação na troca de informações tributárias em nome da transparência fiscal são compatíveis com o nosso ordenamento jurídico.

Desse modo, não é atual a cláusula do “*tax sparing*” nos tratados contra a prevenção de dupla tributação celebrados com o Brasil, na medida em que os demais Estados contratantes não mais aceitam disposição dessa natureza, cujo efeito é a transparência do encargo tributário dispensado no Brasil para o outro Estado Contratante.

4.2- BEPS MUDANÇAS INEVITÁVEIS

4.2.1- BEPS e o ingresso do Brasil na OCDE

O Brasil não é membro da OCDE, mas é considerado “*key partner*”⁶⁸⁷ daquela organização, o que equivale a uma pré-qualificação para o processo de acessão. A sua cooperação com a OCDE teve início no ano de 1990, e a partir de 2007 houve um estreitamento de suas relações com o compromisso de engajamento ampliado assumido pelo Brasil em maio de 2007 e com a criação de um grupo de trabalho específico no Ministério da Fazenda, por meio da Portaria do Ministério da Fazenda nº214, de 28/08/2007, para avaliar a possibilidade de ingresso na OCDE.

Em 03/07/2015 o Brasil assinou um acordo marco de cooperação com a OCDE, para aprofundar e sistematizar o relacionamento bilateral, fixando bases mais sólidas, e, finalmente, em 2017 o Presidente Michel Temer solicitou a adesão do Brasil à OCDE. O Brasil é hoje o país não membro que participa do maior número de instâncias da Organização, já tendo se comprometido com 36 recomendações e decisões da Organização e solicitado a adesão de outros 70 instrumentos por conta da coincidência de sua legislação e de suas políticas.

Por outro lado, o Brasil é membro do G-20, grupo formado pelos ministros de finanças e chefes dos bancos centrais das 19 maiores economias do mundo e mais a União Européia, que

⁶⁸⁶ Castagna, Ricardo, Tutela de Urgência: Análise Teórica e Dogmática. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 27.

⁶⁸⁷ Key partner – parceiro chave.

tem por finalidade o fortalecimento da economia mundial, reunindo os países desenvolvidos e em desenvolvimento que o compõem para a discussão de aspectos econômicos. O BEPS que significa em português: Erosão de bases e transferência de lucros- é um movimento instituído pela OCDE com a participação do G-20 para impedir a elisão tributária por meio da transferência de lucros das pessoas jurídicas para países aonde o nível de tributação do imposto de renda seja menor ou nenhum, sem que haja considerável atividade econômica naquele país pela empresa.

A OCDE publicou 15 Planos de Ação para orientar e auxiliar os Estados Nacionais a implementarem os mecanismos do BEPS com a inserção nas respectivas legislações, com vistas a impedir ou dificultar a implementação de estruturas societárias em operações transnacionais que objetivem a erosão da base tributária e a transferência de lucros entre jurisdições.

A Tributação nas novas tecnologias está sendo dificultada, são muitos os entraves, e os estudos mais recentes trazem este tema: BEPS - *Base Erosion and Profit Shifting*⁶⁸⁸, ou seja, a erosão da base de transferência de lucros e tributação eletrônica internacional. A economia digital veio com novidades que surpreenderam as regras de tributação concebidas para ambientes em que estabelecimentos físicos realizam operações por meio das quais bens tangíveis circulam fisicamente.

As operações realizadas no âmbito virtual, especialmente no contexto da internet, permitem que as empresas, ou mesmo pessoas físicas, forneçam bens e serviços a clientes situados nas mais diversas jurisdições, sem que haja estabelecimento de qualquer presença física nessas localidades. A chamada economia disruptiva⁶⁸⁹ impõe um grande desafio na edição de novas regras.

Novidades como: Cloud Computing, e-commerce, jogos on-line e streaming entre tantos outros, são exemplos de atividades realizadas na internet, que, ao longo dos últimos anos, movimentam grandes cifras, as mais valiosas empresas no mundo são Google, Amazon, Apple, Face book e Microsoft; elas gerarão mais de US\$25 milhões de lucro líquido, no

⁶⁸⁸ <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>: acessado em 23 de março de 2020.

⁶⁸⁹ Tecnologia disruptiva ou inovação disruptiva é um termo que descreve a inovação tecnológica, produto, ou serviço, com características "disruptivas", que provocam uma ruptura com os padrões, modelos ou tecnologias já estabelecidos no mercado.

primeiro semestre de 2017⁶⁹⁰. Sem contar o *bitcoin* e outras espécies de criptoativos também estão no centro das investigações tributárias. São ativos digitais criptografados registrados em um sistema notarial distribuído e cuja função vai além de mero meio de pagamento ou reserva de valor, ou seja, sua função não se resume ou é similar a da moeda, o que explica o uso do termo criptoativo e não criptomoeda.

Em 2014 mais da metade da população brasileira já possuía acesso à internet¹. O comércio varejista on-line (e-commerce) apresentou crescimento real de 290,4% no período entre 2007 e 2014⁶⁹¹. Chamando a atenção das autoridades fiscais, que perceberam que Elas possuem planejamento fiscal agressivo.

Como consequência, estas empresas tiveram que enfrentar litígios tributários decorrentes de autuações lavradas por jurisdições que se viam insatisfeitas com o montante de tributo que lhes era recolhido, desproporcionais em a riqueza que circulava em seu território.

Seja em razão dos grupos multinacionais conseguirem reduzir a tributação incidente sobre as suas atividades, seja pela má utilização do conceito de “não residente” em diferentes jurisdições, seja pela fragmentação de atividades com o objetivo de evitar a caracterização de estabelecimento permanente, ou mesmo pela realização de operações “*intercompany*”, que, pelo descasamento do tratamento fiscal aplicável (*mismatches*)⁶⁹², permitiam a transferência artificial de lucros para jurisdições com baixa ou nenhuma tributação.

Muitos desses planejamentos foram realizados em estrita observância às normas fiscais existentes, o que evidenciou que a regra tributaria internacional, construídas ao longo do século passado, havia se tornado insuficiente para combater tais práticas.

Assim surgiu o Projeto BEPS com planos de ação destinados ao combate à erosão das bases tributárias e à transferência artificial de lucros. Capitaneados pela OCDE - organização para cooperação e desenvolvimento econômico e pelo G-20, grupo formado por representantes das 19 maiores economias do mundo⁶⁹³.

⁶⁹⁰ Disponível em <<http://economist.com/news/leaders/21721656-data-economy-demands-new-approach-antitrust-rules-worlds-most-valuable-resource>>. Acesso em 1º/10/2017.

⁶⁹¹ Disponível em <<http://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2016-08/comercio-movimentou-r-3-trilhoes-e-ocupou-107-milhoes-de-pessoas-em-2014>>. Acesso em 1º/10/2017.

⁶⁹² *Mismatches* em tradução livre -Desencontros.

⁶⁹³ Este assunto foi objeto também de sessão plenária do Congresso IFA – international Fiscal Association 2017, realizada no Rio de Janeiro entre 27 de agosto e 1.o de setembro com o tema: *Assessing BEPS: origins, Standards and responses*”. Além da presença de renomados especialistas estrangeiros, notadamente Pascal Sant-Amans (OCDE), Allison Chistians (Canadá), Stephen Shay (EUA), Robert Danon (Suíça), Sjoerd Douna (União

“O Projeto BEPS⁶⁹⁴, em fevereiro de 2013, a OCDE emitiu o seu relatório inicial, denominado “*Addressing Base Erosion and Profit Shifting*”⁶⁹⁵ foi divulgado no ano de 2015 com o título “*Beps 2015 Final Reports*”⁶⁹⁶.

Como observa Yariv Brauner⁶⁹⁷, catedrático da Universidade da Florida o projeto Beps se fundamenta em 3 pilares, que são: i. Aprimoramento da cooperação entre países, afastando-se a competição fiscal predatória; ii. Substituição das abordagens pontuais por um plano de ação mais abrangente, que abordasse o problema em todas as suas facetas (holistic approach); e iii. Liberdade para o desenvolvimento de soluções inovadoras para os novos e complexos problemas tributários internacionais, ainda que, de alguma forma, elas pudessem conflitar com os fundamentos tradicionais do Direito Tributário Internacional. Foram 15 planos de ação apontados com fundamento nos três pilares ideais para um novo sistema tributário Internacional na “coerência”, “substancia” e “transparência”⁶⁹⁸.

A coerência: deve ser adotado um padrão fiscal entre os países com o objetivo de impedir lacunas nas suas legislações internas que possibilitem a elisão tributária; o que se busca é a harmonização da tributação internacional, eliminando-se as lacunas normativas que permitem a baixa ou nula tributação de empreendimentos lucrativos. Nessa categoria, se enquadram os planos de ação “2” (neutralização de arranjos híbridos), “3” (fortalecimento da regras de CFC – *controlled foreign company*) ou ainda as regras brasileiras de tributação de controladas e coligadas no exterior, “4” (limites à dedutibilidade de despesas financeiras) e “5” (combate às praticas tributárias nocivas).

Olhando a substância a tributação deve ocorrer no Estado em que se realizar a atividade econômica; esta objetiva-se garantir que a tributação plano de ação “7” o combate à descaracterização artificial do status de estabelecimento permanente e plano de ação “8 a 10”

Européia), Akhilesh Ranjan (Índia), San Sin (Cingapura) e Jacob Heyka (Canadá), este último na qualidade de secretário, o painel também contou com a participação de Marienne Coutinho.

⁶⁹⁴ <https://www.ifa.nl/congresses/ifa-2017-rio-de-janeiro>; último acesso dia 23 de março de 2020.

⁶⁹⁵ Disponível em <<http://www.oecd.org/ctp/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>>. Acesso em 4/10/2017.

⁶⁹⁶ <https://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm>; com último acesso em 23 de março de 2020.

⁶⁹⁷ “What the BEPS”, BRAUNER, Yariv, *UFA Law Faculty Publications*, 2014. Disponível em <<http://scholarship.law.ufl.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1652&context=facultypub>>. Acesso em 2/10/2017.

⁶⁹⁸ Gomes, Marcus Livio ET Shoueri, Luís Eduardo. Relatório do Projeto e Pesquisa Coletiva “Base Erosion and Profit Shifting” in *A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: Soluções Globais Peculiaridades de Países em desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Lumenluris, 2016, p.1.

o alinhamento da legislação de preços de transferência com o objetivo de permitir que a tributação da renda ocorra nas jurisdições em que há efetiva geração de valor.

E a transparência, os Estados devem trocar informações sobre as operações realizadas em seus territórios; busca assegurar que haja maior lisura e troca de informação nas relações entre diferentes jurisdições e também, administrações fazendárias e contribuintes, plano de ação “11” que também avalia e monitora o Beps. O plano de ação “12” com regras mandatórias de revelação de planejamentos fiscais abusivos, “13” (documentação relativa a preços de transferência e “14” (mecanismos eficazes de resolução de conflitos).

Apesar dos Brasil não ser membro da OCDE ele tem assento nos fóruns de discussão do BEPS e já implementou algumas iniciativas normativas inspiradas nos seus planos de ação, participando do seu quadro inclusive. Neste contexto se mostra viável a sujeição do Brasil às regras de direito tributário internacional, emanadas da OCDE com a chancela do G-20, no âmbito do BEPS, desde que estas normas não violem os direitos e garantias fundamentais expressos na Constituição Federal, tendo em vista que o STF – Supremo Tribunal Federal atribuiu às normas convencionais a natureza jurídica de normas supra legais.

Na verdade, o Brasil já vem implementando alguns Planos de Ação com o objetivo de internalizar o BEPS, como os de nº 5, 6, 13 e 14 que tratam de práticas tributárias danosas; abuso na aplicação de tratados; declaração de preço de transferência e o relatório por País e sobre solução de litígios, respectivamente.

Cito como exemplo o Decreto Federal que promulga o Acordo entre o Governo da Republica Federativa do Brasil e o Governo dos Estados Unidos da América para o intercambio de informações Relativas a Tributos, firmado em Brasília em 20 de março de 2007, que tem por objetivo combater as Práticas Tributárias Danosas por meio do intercâmbio de informações, de acordo com o Plano de ação 5⁶⁹⁹.

O Brasil já assumiu a obrigatoriedade do BEPS, através da Instrução Normativa⁷⁰⁰. Nesse sentido, não haveria possibilidade de “*treaty override*”⁷⁰¹- substituição de tratado⁷⁰².

⁶⁹⁹ Cito como exemplo o Decreto Federal nº 8.003, de 15 de maio de 2013 que promulga o Acordo entre o Governo da Republica Federativa do Brasil e o Governo dos Estados Unidos da América para o intercambio de informações Relativas a Tributos

⁷⁰⁰ Instrução Normativa nº1681/2016.

⁷⁰¹ A definição de *treaty override* é: prevalência de um tratado fiscal sobre a legislação nacional.

⁷⁰² Art. 98 do CTN- Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Art. 98. Os tratados e as convenções

Portanto, a sujeição é juridicamente viável, mesmo na possibilidade da criação de um organismo visando à governança tributária global, oportunamente e devidamente alinhada à legislação interna, de acordo com o mencionado artigo do Código Tributário Nacional em consonância com a Constituição Federal⁷⁰³.

A Constituição é a fonte principal dos direitos inalienáveis de um povo: consentir os tributos e controlar sua destinação e alocação aos gastos públicos, delimitados por princípios específicos de justiça distributiva (generalidade, igualdade e proporcionalidade, etc.) o poder de tributar, portanto é inerente à soberania interna e se caracteriza como um poder constitucional indisponível, irrenunciável, indelegável (princípio da indisponibilidade do patrimônio público) e cuja titularidade é pessoalmente atribuída na própria constituição, não é compatível e nem admite qualquer ingerência ou intervenção externa não prevista ou que transgrida formal ou materialmente a constituição.

No mesmo diapasão, a constituição estabelece ser “da competência exclusiva do Congresso Nacional”⁷⁰⁴, resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional⁷⁰⁵. O que se justifica plenamente em matéria tributária, porque está submetida à reserva de lei e ao princípio da legalidade⁷⁰⁶ sem qualquer possibilidade constitucional de delegação de

internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

⁷⁰³ Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional: I - resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional;

⁷⁰⁴ (art. 84, VIII da CF) Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República: VIII - celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional;

⁷⁰⁵ (art. 49, I da CF) Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional: I - resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional;

⁷⁰⁶(art. 150, I da CF; e artigos 2º; 6º; 97, III; 113, 121, 128 a 138 do CTN) Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; **Art. 2º** O sistema tributário nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais. **Art. 6º** A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei. Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no

poderes ⁷⁰⁷, e como já assentou o STF “nenhum valor jurídico terão os tratados internacionais, que, incorporados ao sistema de direito positivo interno, transgredirem, formal ou materialmente, o texto da Carta Política”.

Conforme o exposto, ainda que exista risco dessas normas internas conflitarem com a legislação do outro país contratante, é a previsibilidade dos sistemas tributários, aliada à composição dos interesses de ordem internacional entre os países, que levará à solução dos casos concretos de forma a alcançar a justiça fiscal.

É evidente que as mudanças sugeridas pela OCDE têm pontos positivos e que serão necessários novos institutos jurídicos para promover o combate aos planejamentos abusivos. No entanto, o que deve pautar essas modificações são a segurança jurídica e a igualdade material dos contribuintes, evitando-se soluções ou medidas inadequadas a realidade brasileira.

Assim, somente após modificações na legislação interna haverá possibilidade do Brasil sujeitar-se às regras do direito internacional, propostas pela OCDE, observados, porém os limites estabelecidos pela constituição. Sabendo que a economia globalizada notabiliza-se pela reorganização geopolítica do mundo em blocos comerciais e não mais ideológicos, com a constante aplicação comercial e proliferação de empresas multinacionais que produzem mercadorias em vários países, até mesmo, simultaneamente, para redução do custo do processo produtivo, entende-se desautorizada pela Constituição Federal a adoção de regras de direito tributário internacional por organismo tributário global, sem que a referida regra seja aprovada formalmente, pelo legislativo nacional.

A vedação para sujeição incondicionada do Brasil às regras de direito tributário internacional, emanadas pela OCDE, encontra guarida na soberania de estado (soberania

inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo; **Art. 113.** A obrigação tributária é principal ou acessória. **Art. 121.** Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. **Art. 128.** Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

⁷⁰⁷ (art. 7 e 8º do CTN) **Art. 7º** A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição. **Art. 8º** O não-exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído.

nacional econômica) uma vez que Afonso da Silva⁷⁰⁸, “a Constituição criou as condições jurídicas fundamentais para a adoção do desenvolvimento aut centrado, nacional e popular, que, não sendo sinônimo de isolamento ou autarquização econômica, possibilita marchar para um sistema econômico desenvolvido, em que a burguesia local e seu Estado tenham o domínio da reprodução da força de trabalho, da centralização do excedente da produção, do mercado e a capacidade de competir no mercado mundial, dos recursos naturais e, enfim da tecnologia”.

Além disso, a sujeição incondicionada fica em afronta ao princípio da legalidade vez que, conforme ensinamento de Ives Gandra⁷⁰⁹, “tem o sujeito passivo da relação tributária a segurança de que apenas a lei poderá obrigá-lo. A lei emanada de poder independente do beneficiário da aplicação da norma. Tal princípio não pode ser genérico nem admitir interpretações flexíveis, devendo conter, por decorrência inabalável, a tipologia pertinente à regra exigencial. À estrita legalidade, a indelegabilidade de competência deve-se acrescentar a tipologia cerrada, fechada, inelástica, contendo a norma toda a configuração pertinente e própria à imposição pretendida. Os princípios tributários pressupondo uma relação de subordinação não autorizam maleabilidade exegética, seja em sua regulamentação, em sua aplicação, assemelhando-se, por via de consequência, suas normas às próprias normas de direito penal”.

Assim, o exercício da soberania tributária do Brasil pode impor a observação das normas BEPS e a participação em organismo tributária multilateral, desde que isso não implique em afastamento das normas constitucionais brasileiras e não implique em prejuízo aos direitos humanos dos contribuintes brasileiros e estrangeiros no Brasil residente.

Nesse caso, parece-nos ainda que a nova instituição deva ater-se também às especificidades de certos países membros, menos favorecidos, como os do Sul, para que haja real equilíbrio sistêmico. A adesão se mostra interessante no sentido de coibir a fuga de capitais para paraísos fiscais; a concorrência fiscal lesiva e promover a transparência fiscal internacional.

Na última década o Brasil assinou tratado e editou normas em que são previstas trocas internacionais de informação relativas a operações envolvendo empresas de um mesmo grupo

⁷⁰⁸ SILVA, JOSE AFONSO. Curso De Direito Constitucional Positivo - 42ª Ed. Malheiros, 2019.

⁷⁰⁹ Martins, Ives Gandra da Silva; Nascimento, Carlos Valder do; Mendes, Gilmar Ferreira. Tratado de Direito Constitucional - Vol. 1 - 2ª Ed. Saraiva 2012, p. 52.

econômico. Essas operações são expressamente autorizadas. pelo art. 199, parágrafo único, do Código Tributário Nacional⁷¹⁰.

A troca de informações fiscais esta também prevista nos tratados firmados pelo Brasil para evitar a dupla tributação. Estes tratados se baseiam na Convenção Modelo sobre a Tributação da Renda e do Capital da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – (OCDE), que em seu art. 26 prevê que: “As autoridades competentes dos Estados Contratantes trocarão entre si as informações necessárias para aplicar esta Convenção ou as leis internas dos Estados Contratantes relativas aos impostos abrangidos por esta Convenção”.

Outros acordos, como o *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA)⁷¹¹, ou seja, a lei de conformidade fiscal com contas no exterior, e o *Tax Information Exchange Agreements* (TIEAs)⁷¹² firmados pelo Brasil têm em seu teor o necessário intercâmbio de informações fiscais em determinadas circunstâncias neles descritas.

No âmbito dos atos normativos editados pelas próprias autoridades administrativas⁷¹³, a qual, dispondo sobre o processo de consulta a ser formulado aos órgãos da administração pelos contribuintes acerca da interpretação da legislação tributária vigente, prevê imediata troca de informação internacional para os casos em que a questão formulada disser com preços de transferência e estabelecimento permanentes.

Note-se, contudo, que troca depende da existência de tratado multilateral devidamente internalizado que autorize o intercâmbio de informações, sob pena de ilegalidade e inconstitucionalidade. É por isso que, de acordo com o teor do ato normativo, havendo tratado internacional que preveja troca de informação entre as autoridades administrativa brasileira e a

⁷¹⁰ (pelo art. 199, parágrafo único, do Código Tributário Nacional) **Art. 199.** A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio. **Parágrafo único.** A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

⁷¹¹ <https://www.irs.gov/businesses/corporations/foreign-account-tax-compliance-act-fatca>; Art de conformidade fiscal de contas estrangeiras, último acesso em 21 de março de 2020.

⁷¹² *Tax Information Exchange Agreements* (TIEAs) - Acordos de intercâmbio de informações fiscais <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/taxinformationexchangeagreementstieas.htm>; protocolo de 2015, último acesso em 21 de março de 2020.

⁷¹³ Publicada no Brasil a Instrução Normativa nº 1.689/2017, Altera a Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, que dispõe sobre o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira e à classificação de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

do país no qual a pessoa jurídica formule a consulta possua estabelecimento permanente ou pessoa jurídica a ela vinculada com a qual estabeleça relações comerciais sujeitas a regra de preços de transferência, da consulta formulada deverá ser encaminhado às autoridades fiscais correspondentes, com as informações sobre grupos econômicos.

É relevante da mesma forma, o teor da Instrução Normativa⁷¹⁴, editada pelas autoridades fiscais brasileiras em 28/12/2016. Esse ato constitui nova obrigação acessória para empresas brasileiras integrantes de conglomerados internacionais, denominada Declaração País-a-País, que deve conter a prestação de informações das empresas do grupo relativas à identificação de empresas com a qual possui vinculação, inclusive da natureza de suas atividades econômicas, das receitas obtidas de empresas vinculadas e dos fluxos financeiros entre essas empresas⁷¹⁵.

Destaca-se, desse modo, a atuação do Governo Brasileiro no sentido de amoldar-se a um cenário de intensificação de troca de informações tendentes a coibir planejamentos tributários abusivos, inclusive no âmbito internacional, por meio da troca de informações a respeito de fluxos econômicos e financeiros entre empresas ligadas.

⁷¹⁴ N° 1.681/2016 Dispõe sobre a obrigatoriedade de prestação das informações da Declaração País-a-País.

⁷¹⁵ Art.9º do ato Normativo: A Declaração País-a-País consiste: I - em informações agregadas por jurisdição na qual o grupo multinacional opera relativo: a) aos montantes de receitas totais e das obtidas de partes relacionadas e não relacionadas; b) ao lucro ou prejuízo antes do imposto sobre a renda; c) ao imposto sobre a renda pago; d) ao imposto sobre a renda devido; e) ao capital social; f) aos lucros acumulados; g) ao número de empregados, trabalhadores e demais colaboradores; e h) aos ativos tangíveis diversos de caixa e equivalentes de caixa; II - na identificação de cada entidade integrante do grupo multinacional, mediante a indicação: a) da sua jurisdição de residência para fins tributários e, quando diferente desta, da jurisdição sob cujas leis a entidade integrante está estabelecida; e b) da natureza de suas principais atividades econômicas; e III - em informações em texto livre, para prestação de esclarecimentos adicionais, a critério do grupo multinacional. § 1º Nas informações relativas ao Brasil, os valores constantes das alíneas “c” e “d” do inciso I do caput abrangem a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). § 2º As informações de valores constantes da Declaração País-a-País deverão ser prestadas: I - em uma única moeda, que deve ser a moeda do controlador final do grupo multinacional; II - considerando-se a totalidade das entidades integrantes, ou seja, independentemente da proporção de participação do controlador final do grupo multinacional em suas controladas; e III - de maneira agregada, isto é, somam-se os valores relativos a todas as entidades integrantes residentes na mesma jurisdição tributária. § 3º As informações em texto livre, conforme previsto no inciso III do caput deverá ser fornecido em um único idioma, a ser escolhido pela entidade declarante dentre as opções de português, inglês e espanhol. § 4º As informações da Declaração País-a-País devem ser prestadas considerando-se as definições e instruções contidas no Manual de Orientação do Leiaute da ECF, divulgado pela Coordenação-Geral de Fiscalização por meio de Ato Declaratório Executivo (ADE) publicado no Diário Oficial da União (DOU).

Os tratados internacionais são uma das fontes mais importantes de normas tributárias, contudo, não existia um regime claro sobre sua interpretação, incorporação ou hierarquia no Direito brasileiro até a ratificação pelo Brasil da Convenção de Viena sobre o Direito dos tratados⁷¹⁶.

Inexiste no texto constitucional disposição a respeito da hierarquia dos tratados perante as leis, que foi objeto de deliberação do Supremo Tribunal Federal ao estabelecer a interpretação constitucional sobre o tema. Em decisão plenária o STF⁷¹⁷, entendeu pela possibilidade de revogação do tratado internacional por lei ordinária posterior (critério cronológico). Diversos julgados têm restringido a aplicação da sistemática adotada pela OCDE opondo-se as devidas reservas às regras que ofendam os mandamentos constitucionais.

Sendo garantidos no ordenamento os princípios da transparência e publicidade no processo administrativo, a CF prevê a inviolabilidade, privacidade e a ampla defesa como garantias fundamentais⁷¹⁸. Nesse ponto parece preocupante a informação divulgada pela OCDE⁷¹⁹, o país recebeu 89 (oitenta e nove) pedidos de troca de informações, enquanto enviou 4 (quatro) pedidos, o que evidencia a prática até então adotada de implemento as cláusulas de Troca de Informações constantes dos Acordos firmados pelo país, sem contudo, a necessária ciência prévia e participação do jurisdicionado fiscalizado, ao arripio das garantias constitucionais referidas.

Existe um costume internacional, de cooperação, cujo conteúdo mínimo seja representado nas recomendações proferidas pela OCDE, no âmbito do BEPS, que considera os “*minimum Standards*”⁷²⁰ que continua no tempo e generalizada no espaço – ainda não existem evidências de que a ampla maioria dos países adotou ou irá adotar as recomendações proferidas. Basta analisar os planos de ação para identificar diversas reservas feitas pelos

⁷¹⁶ CVDT – Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados, O Brasil é parte da Convenção de Viena desde 25 de outubro de 2009, mas a ratificou com ressalvas (Decreto 7030/09).

⁷¹⁷ RE 80.004- DJU de 29-12-1977.

⁷¹⁸ Art. 5º, Caput, CF–“Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos **brasileiros** e residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes; **X** - são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação; **XII** - e inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal; (Vide Lei nº 9.296, de 1996). LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes; Lei nº 9.784/99 Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

⁷¹⁹ *Brazil Peer Review Reporte Phase 2: implementation of the standard in practice*, que entre 2009 e 2011,

⁷²⁰ *BEPS Action 5 minimum standard: Transparency on tax rulings continues to increase*- Padrão mínimo da Ação 5 do BEPS: a transparência nas decisões fiscais continua a aumentar.

países à sua adoção. Inexiste consenso neste sentido. Conquanto concordem que a cooperação fiscal é necessária para combater o fenômeno do BEPS.

Quando muito, este costume internacional, acaso existente, estaria adstrito, apenas, aos membros da OCDE ou, ainda, de modo mais restrito, aos Estados Membros da União Européia, com a positivação no Direito Comunitário Europeu de grande parte destas recomendações proferidas pela OCDE no âmbito do Projeto BEPS, através da edição da “*Anti Tax Avoidance Directive – ATAD*” diretiva antielisão fiscal.

Vejam-se os princípios gerais do Direito reconhecidos pelas nações civilizadas. A convicção jurídica dos Estados ditos civilizados considera como parte necessariamente integrante de toda e qualquer ordem jurídica interna, equiparam-se ao *jus gentium* do Direito Romano, aplicável a todos os povos pertencentes a uma mesma civilização. Neste sentido, os princípios comuns à ordem jurídica interna e internacional, princípios gerais de Direito propriamente, tais como os princípios típicos do Direito das Obrigações contratuais (e. g. princípios relativos ao nascimento, à execução e extinção de obrigações, e ao exercício de direitos), da responsabilidade civil e de Direito Processual; bem como os princípios especiais da ordem jurídica internacional – princípios gerais da ordem internacional que podem ser abstraídos dos preâmbulos de algumas das principais convenções multilaterais celebradas.

Esta fonte material do Direito Internacional Público, pode-se dizer que os instrumentos de *Soft Law*⁷²¹ prestam-se à evidenciação da generalização dos princípios. No que dizem respeito aos princípios gerais propriamente ditos, os instrumentos de *soft Law* são capazes de ensejar adoção generalizada de princípios originalmente adotados por apenas um grupo restrito de Estados, de modo a permitir a sua transposição futura para a esfera internacional.

Novamente, deve-se pensar a respeito do papel que as recomendações da OCDE no âmbito do Projeto BEPS podem assumir um sentido ou bem de evidenciar um princípio geral de adoção das medidas defendidas para o combate do BEPS se refiram ao alegado “*single tax principle*”⁷²² ou princípio fiscal único, que informaria um desejado “*international tax regime*”⁷²³, um regime tributário internacional, à existência de tal princípio. Assim, do ponto

⁷²¹ A expressão *soft law* Quase-Direito está vinculada ao termo *droit mou* do direito internacional e traduz, de forma genérica, regras cujo valor normativo é limitado e que não são juridicamente obrigatórias, normalmente com uma interpretação do modo de se ver cumprir.

⁷²² “*single tax principle*” - ou *principio fiscal único*.

⁷²³ “*international tax regime*” – ou *regime tributário internacional*

de vista jurídico inexistente qualquer obrigação internacional capaz de vincular o Brasil às recomendações feitas pela OCDE no âmbito do Projeto BEPS.

Nessa forma de ver, Luis Shoueri⁷²⁴ destaca “que, se, por um lado, a Constituição Federal reconhece que o país é independente do ponto de vista externo, ela também reconhece que o país está inserido em uma ordem jurídica internacional, sem a qual, diga-se, a própria independência dos países seria um atributo inconcebível, haja vista que uma nação somente é independente – na medida em que haja o reconhecimento pelos demais sujeitos de Direito Internacional Público. Ou seja: a existência de uma ordem jurídica internacional é pressuposto da independência dos Estados. Logo, apenas para que não parem dúvidas a este respeito, caso as recomendações da OCDE fossem capazes de criar obrigações internacionais, dispositivos do ordenamento jurídico brasileiro incompatíveis com tais recomendações poderiam ser afastados”.

Ainda que por hipótese houvesse a criação de um Organismo Tributário Global somente vincularia o Brasil nos exatos termos da limitação voluntária de sua própria soberania, como ocorre no âmbito da ONU e da OMC. E nessa hipótese, conforma a legislação vigente para se aplicar as normas deste organismo no Brasil, ainda que firmado o tratado, haveria o Congresso Nacional para dar sua aprovação, porque soberania é fundamento do Estado Brasileiro, logo indelegável sob pena de seu perecimento⁷²⁵, assim como competência tributária, a mais importante manifestação de soberania de um Estado⁷²⁶. A igualdade dos Estados⁷²⁷, tampouco permite tal tipo de submissão visto que seria contrária aos fundamentos do Estado Brasileiro.

Nesta última década em que o Brasil assinou Tratado e editou normas em que são previstas trocas internacionais de informação relativas a operações envolvendo empresas de um mesmo grupo econômico.

⁷²⁴ Schoueri, Luis Eduardo. Direito tributário - 9ª edição de 2019 Ed. Saraiva 2019, p. 50.

⁷²⁵ Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado democrático de direito e tem como fundamentos: I - a soberania;

⁷²⁶ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

⁷²⁷ Art. 4º A República Federativa do Brasil rege-se nas suas relações internacionais pelos seguintes princípios: V - igualdade entre os Estados;

Essas operações são expressamente autorizadas pela lei⁷²⁸, a troca de está também prevista nos tratados bilaterais firmados pelo Brasil para evitar a bitributação. Estes tratados se baseiam na Convenção Modelo sobre a tributação da Renda e do Capital da OCDE, que prevê no seu art. 26 “As autoridades competentes dos Estados Contratantes trocarão entre si as informações necessárias para aplicar esta Convenção ou as leis internas dos Estados Contratantes relativas aos impostos abrangidos por esta Convenção”.

Outros acordos, como o Foreign Account Tax Compliance Act - FATCA e o Tax Information Exchange Agreements (TIEAs), firmados pelo Brasil têm em seu teor o necessário intercâmbio de informações fiscais em determinadas circunstâncias neles descritas. No âmbito dos atos normativos editados pelas próprias autoridades administrativas, foi publicado no Brasil a Instrução Normativa nº 1.689/2017, a qual dispendo sobre o processo de consulta a ser formulado aos órgãos da administração pelos contribuintes acerca da interpretação da legislação tributária vigente, prevê imediata troca de informação internacional para os casos em que a questão formulada disser com preços de transferência e estabelecimento permanentes.

Da mesma forma é relevante o teor da Instrução Normativa nº 1.681/2016, editada pelas autoridades fiscais brasileiras em 28/12/2016. Este ato constitui nova obrigação acessória para empresas brasileiras integrantes de conglomerados internacionais, que exige que na Declaração País a País, contenha a prestação de informações das empresas do grupo relativas a identificação da empresas com a qual possui vinculação, inclusive da natureza de suas atividades econômicas, das receitas obtidas de empresas vinculadas e dos fluxos financeiros entre essas empresas⁷²⁹.

A atuação do Governo Brasileiro no sentido de amoldar-se com versatilidade para cumprir com este compromisso de troca de informações tendentes a coibir planejamento tributário abusivo, inclusive no âmbito internacional por meio de troca de informações a respeito de fluxos econômicos e financeiros entre empresas ligadas. Mesmo não havendo a sujeição do Brasil as diretrizes da OCDE, por ainda não ser membro, cumpre com este compromisso, mas, respeitando os princípios adotados pelo Sistema Constitucional, quais

⁷²⁸ Art. 199 do Código Tributário Nacional - Lei 5172/66.

⁷²⁹ Art. 9º do ato normativo.

sejam o da livre iniciativa, da liberdade de concorrência, aliada a segurança jurídica e a não intervenção estatal.

O plano de ação 15 trata de instrumento multilateral e o 1 de desafios tributários da digital. Para isto a OCDE institui a força-tarefa sobre economia digital (*Task Force on de Digital Economy – TFDE*), órgão vinculado ao Comitê de Assuntos Fiscais- (CFA), com o objetivo de identificar os principais desafios existentes no que diz respeito à tributação das manifestações de riqueza geradas pela economia digital⁷³⁰.

O plano de ação 1 aproveitou os princípios gerais estabelecidos na Convenção de Ottawa, em especial o do grupo que analisou a tributação de lucros empresariais (*business profits*)⁷³¹.

As conclusões da TFDE, a força tarefa sobre Economia Digital, foi consolidada em um relatório publicado em 2014, que incorporou o texto completo do Projeto BEPS, divulgado em 2015. Onde a OCDE reconhece a economia digital é caracterizada por sua estreita ligação com bens intangíveis, transferência massiva de dados cibernéticos e soluções tecnológicas, aparentemente “gratuitas”, mas, cujo retorno financeiro é obtido pelo desenvolvedor a partir de externalidades dessa atividade (marketing, gerenciamento de dados etc...).

O estudo é aprofundado e vale trazer alguns destaques que se reputa de maior interesse para o tema, que são os comentários de alguns planos de ação específicos.

Em razão da própria essência, ela envolve atividades que se caracterizam pela descentralização e pelo fato de prescindirem de presença física efetiva em qualquer localidade específica. Curiosamente o plano de ação 1 não recomenda a adoção de soluções que lhe sejam específicas, mas, sim, a adaptação da legislação tributária de forma que essas transações recebam o mesmo tratamento fiscal das operações não virtuais⁷³². Ora se os estudos realizados não foram feitos de forma isolada, vale dizer então que em razão do seu imenso potencial de crescimento natural inserção na vida cotidiana, A economia digital provavelmente se tornará a

⁷³⁰ “What the BEPS”, BRAUNER, Yariv, *UFA Law Faculty Publications*, 2014. Disponível em <<http://scholarship.law.ufl.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1652&context=facultypub>>. Acesso em 2/10/2017.

⁷³¹ Disponível em <<http://www.oecd.org/ctp/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>>. Acesso em 4/10/2017.

⁷³² O relatório final do *action plan 1* pontuou que, no que se refere à erosão da base tributável e transferência de lucros entre jurisdições, na maioria dos casos, os modelos de negócio proporcionados pela economia digital tão somente exacerbam as oportunidades já previamente existentes nos modelos negociais tradicionais. Precisamente por esse motivo, o *action plan* optou por não os analisar de forma isolada, avaliando em que medida a economia digital potencializa essas oportunidades.

própria economia de forma que será impossível separar as operações “digitais” das demais transações.

Mas, elege o princípio da equidade (vertical e horizontal) como direcionador de estratégias de política fiscal para fins de garantir a justa repartição de receita tributária advindas de operações internacionais entre os países que por vezes oferecem benefícios para atraírem operações tributáveis, e desta forma assegurar que os contribuintes em iguais condições de mercado arquem com o ônus tributário equivalente, ou seja, a não discriminação entre operações digitais propriamente ou entre digitais e convencionais.

Ressalta-se o “enquadramento como EP nos casos em que não há presença física do provedor da nuvem *cloud computing*; a criação de impostos retidos na fonte ou de impostos sobre o volume de negócios *turnover taxes* para certos tipos de operações digitais – por exemplo, operações com *software*; a criação de um tributo específico ou de regimes específicos destinados a grandes empresas multinacionais”⁷³³.

Se da de várias maneiras além dos modelos de negócio B2B e B2C, tornou-se comum a realização de transação entre os consumidores C2C (*consumer to consumer*), as empresas neste caso atuam como intermediárias para a conclusão do negócio em si, usado na venda de bens usados, e intercâmbio de música e filmes. Isso pode se dar em diversas jurisdições com total mobilidade de bens intangíveis. Daí se observa o grande desafio da economia digital em se determinar o local em que a criação de valor e o consumo desses bens devem se considerar ocorridos para serem tributados.

A informação gerada pela participação voluntária e gratuita dos usuários com o uso da ferramenta tecnológica permite a geração de banco de dados de alto valor agregado que também deve ser tributado. O desafio é apurar o valor e o local para fazê-lo. Ora a legislação fiscal usualmente exige a incorporação formal da empresa, ou certo nível de presença física, para caracterizar a sujeição passiva, o que pode ser evitado com a atuação remota pela internet ou pela contratação de agentes locais independentes.

Quando há a presença efetiva, o planejamento pode se dar com a maximização de deduções fiscais, por meio de pagamentos a empresas relacionadas, com o objetivo de erodir a

⁷³³ Gruppenmacher, Betina Treiger. Foligno, Camille. Estudos de Tributação Internacional. Rio de Janeiro: Lumemjuris, 2019. p. 338.

base tributável. Que podem tomar forma de despesas financeiras, juros e preço de serviço e outras.

Para reduzir a base tributável se dá a interposição artificial de pessoas jurídicas em jurisdições intermediárias com amplas redes de tratados de forma que pagamentos que estariam usualmente sujeito à tributação se fossem realizados entre origem e destino, são acobertados por disposições das convenções existentes entre estas jurisdições.

A OCDE então formulou algumas recomendações através dos planos de ação que vale destacar algumas delas. Em 2015 recomendou as praticas do relatório “*Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances* – combatendo o abuso dos tratados, combate ao *Treaty Shopping*, ou seja, o planejamento em que o contribuinte se utiliza de estrutura artificial para se aproveitar de benefício previsto em tratado.

Destaca-se o plano de ação 2, com a neutralização de arranjos híbridos, eliminação da discrepância entre normas de Direito Tributário Internacional que permitem que contribuintes se aproveitem da não harmonização existentes entre as legislações internas dos países para maximizar deduções fiscais;

Observa-se que o plano de ação 3, *Designing Effective Controlled Foreign Companies*, CFC - *Controlled Foreign Companies*, o controle das empresas estrangeiras consiste em normas tendentes a evitar que empresas reduzam a tributação doméstica por meio do reconhecimento de receitas tributáveis por entidades controladas em países com tributação favorecida ou que concedem incentivos fiscais, possui objetivos e até mesmo disposições que podem ser aproximadas à legislação brasileira mas com ela não se confunde. Em vigor a legislação brasileira estabelece que todo e qualquer lucro auferido por controladora brasileira fica sujeito à tributação no Brasil, independente da natureza ou da origem de seus rendimentos, e do país de seu domicilio. Enquanto este plano estabelece critérios e condições específicos para a aplicação de suas normas, especificamente relacionadas com o combate à evasão tributária.

Neste Plano de ação 3 o relatório reconhece que os grupos podem criar afiliadas não residentes para as quais eles podem transferir resultados e que estas afiliadas podem ser estabelecidas parcial ou exclusivamente por razões fiscais, e não por razões econômicas ou

negociais propriamente ditas⁷³⁴. (...) a expressão CFC faz alusão a um tipo específico de normas antiabuso que pressupõe para a sua aplicação que a controlada estrangeira esteja domiciliada em país de tributação favorecida e/ou aufera apenas as rendas passivas.

Suas principais características são: “a existência de controle societário; localização da sede da empresa controlada em país de baixa tributação; submissão do regime de forma preferencial sobre os lucros decorrentes de operações passivas ou realizadas entre partes relacionadas”⁷³⁵.

No que se refere ao plano de ação 3 “a legislação brasileira não só não está com ela em concerto mas, pelo contrário, estabelece diretrizes a ela opostas, já que a referida Ação atribui prevalência ao princípio da territorialidade, ao passo que a legislação brasileira adota o princípio da universalidade, o que decorre do intuito de viabilizar a tributação da renda produzida pelas empresas brasileiras em qualquer lugar do globo em que sejam geradas”⁷³⁶.

O plano de ação 4 limita a dedutibilidade de despesas financeiras, e a contratação de empréstimos “*intercompany*”, que geram despesas financeiras elevadas que podem erodir a base tributável.

O plano de ação 5 combate a prática nociva com adoção de medida mais eficaz no combate a prática nocivas especialmente nas atividades com intangíveis.

O plano de ação 7 olha para as exceções ao conceito de estabelecimento permanente. Visando eliminar brechas que permitem que as empresas atuem em um país sem a caracterização de Estabelecimento Permanente, e conseqüentemente sem ter que pagar imposto naquela jurisdição. O plano propõe novos conceitos de Estabelecimento Permanente para enfrentar estruturas comuns de planejamento tributário cujo objetivo final seria transferir lucros para países com baixa tributação mesmo mantendo operações significativas para além das fronteiras. Busca dar ênfase ao aspecto econômico dos agentes envolvidos, através da demonstração da atividade acessória e não é o negócio principal da empresa, ou então por meio de “regras anti-fragmentação fazem com que os lucros sejam atribuídos em uma

⁷³⁴ OCDE (2013), Action Plan Base Erosion and Profit Shifting. OCDE disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/desingning-effective-controlled-foreign-company-rules-action-3-2015-final-report_9789264241152-en#page13, acesso em 10/12/2018. Em tradução livre.

⁷³⁵ Bianco, João Francisco. Transparência Fiscal Internacional. São Paulo: Dialética, 2007. p. 39

⁷³⁶ Grupenmacher, Betina Treiger. Foligno, Camille. Estudos de Tributação Internacional. Rio de Janeiro: Lumemjuris, 2019. p. 69.

jurisdição específica, muito embora as suas atividades estejam dispersas em mais de um estabelecimento”⁷³⁷.

A melhor doutrina Brasileira entende que o Estabelecimento Permanente é um “centro de imputação”⁷³⁸, cujo objetivo é delimitar a soberania tributária sobre a atividade econômica de determinado contribuinte, quando este se situar (por razões espaciais, temporais ou pessoais) entre dois ou mais países. A legislação vigente restringe-se ao Regulamento do Imposto de Renda⁷³⁹. Onde se observa que em nenhum momento de forma expressa se reconhece a existência, mas, se aproximando do conceito de Estabelecimento Permanente⁷⁴⁰. A jurisprudência ainda com poucos casos referenciados também parece tímida⁷⁴¹.

Sendo parte do (art. 5 parágrafo 4 da convenção modelo da OCDE), sugerindo a alteração da redação atual, de modo a assegurar que as exceções digam respeito apenas a atividade de natureza materialmente preparatória ou auxiliar.

Os planos de ação 8 a 10 alteram as normas de preço de transferência e criação de valor, com o objetivo de permitir que a tributação da renda ocorra nas jurisdições em que há efetiva geração de valor.

4.3- PERSPECTIVAS GLOBAIS E BRASILEIRAS

⁷³⁷ Grupenmacher, Betina Treiger. Foligno, Camille. Estudos de Tributação Internacional. Rio de Janeiro: Lumemjuris, 2019. P. 314

⁷³⁸ Caliendo, Paulo. Estabelecimentos Permanentes em Direito Tributário Internacional. Prefácio de Heleno Taveira Tôrres. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

⁷³⁹ Regulamento do Imposto de Renda de 1999 - Decreto 3000/99.

Art. 147. Consideram-se pessoas jurídicas, para efeito do disposto no inciso I do artigo anterior: (...) **II** - as filiais, sucursais, agências ou representações no País das pessoas jurídicas com sede no exterior (Lei nº 3.470, de 1958, art. 76, Lei nº 4.131, de 1962, art. 42, e Lei nº 6.264, de 1975, art. 1º);

Art. 210. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos (Lei nº 5.172, de 1966, art. 135): (...) **§ 1º** Os comissários, mandatários, agentes ou representantes de pessoas jurídicas domiciliadas no exterior respondem, pessoalmente, pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias resultantes das operações mencionadas nos arts. 398 e 399 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 192, parágrafo único, e Lei nº 3.470, de 1958, art. 76).

Art. 468. O disposto no artigo anterior aplica-se aos lucros disfarçadamente distribuídos e não prejudica as normas de ineditabilidade estabelecidas neste Decreto.

Art. 469. O imposto de que trata o art. 467 e a multa correspondente somente poderão ser lançados de ofício após o término do período de apuração do imposto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 62, § 4º, Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, inciso X, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 2º).

⁷⁴⁰ **Art. 539.** No caso de serem efetuadas vendas, no País, por intermédio de agentes ou representantes de pessoas estabelecidas no exterior, quando faturadas diretamente ao comprador, o rendimento tributável será arbitrado de acordo com o disposto no art. 532.

⁷⁴¹ STJ. REsp 1.161.467-RS; REsp 1.272.897-EP e REsp 134.115-MG

Este estudo demonstra que a perspectiva global da não discriminação tributária internacional dependera também da evolução das negociações e propriamente a implementação das propostas do BEPS e do Modelo de dupla tributação da OCDE. Levando em conta que respeitando a soberania dos países, estas normas devem ser internalizadas para gerar segurança jurídica para as empresas exercerem as suas atividades⁷⁴².

Entre outros desafios anteriormente citados: O propósito é aprimorar a legislação de preços de transferências em diversos aspectos para garantir a efetiva tributação nos países do globo, onde se verifica a geração de valor, de fato. “A OCDE tem como tradição a adoção de critério *arm’s length*, de acordo com os quais as operações entre partes relacionadas devem ser balizadas conforme as operações que são realizadas entre partes independentes, isto é, os preços praticados devem ser os de mercado”⁷⁴³. O Brasil adota sistema legal muito semelhante e em 28.02.2018 iniciou-se um projeto conjunto para estudos sobre as principais similitudes e diferenças entre o tratamento brasileiro e o tratamento proposto pela OCDE no que tange a preço de transferência⁷⁴⁴.

Neste contexto, identificou-se que uma estratégia poderia ser criada por meio dos Acordos de Contribuição de Custo, CCA- Cost Contribution Arrangements⁷⁴⁵, e de compartilhamento de despesas. Pode dizer se que: i- trata-se de um arranjo que visa ao desenvolvimento de bens, direitos e serviços entre empresas que contribuem para tal atividade, esperando usufruir benefícios proporcionalmente às contribuições; ii- os *Intra-group Service*⁷⁴⁶ são efetivos serviços prestados entre empresas relacionada, e iii- o rateio de despesas é um instrumento contratual em que as empresas optam por compartilhar apenas os custos de determinadas atividades secundárias, efetuando reembolsos umas às outras pelos gastos incorridos.

⁷⁴² Guglielmo Maisto, Pasquale Pistone, Dennis Weber; *Non-Discrimination in Tax Treaties: Selected Issues from a Global Perspective*, Volume 14 in the EC and International Tax Law Series Editor(s): Date of publication: October 2016. P. 30.

⁷⁴³ Schoueri, Luis Eduardo, *Preços de Transferência no Direito Brasileiro*. 3ª Ed. Ver. Atual. São Paulo: Dialética 2013.p.29

⁷⁴⁴ [HTTP://www.ocde.org/tax/a-ocde-e-o-brasil-lancan-projeto-para-examinar-as-diferenças-nas-regras-fiscais-internacionais.htm](http://www.ocde.org/tax/a-ocde-e-o-brasil-lancan-projeto-para-examinar-as-diferenças-nas-regras-fiscais-internacionais.htm). Acesso em 10.01.2019.

⁷⁴⁵ https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017/cost-contribution-arrangements_tpg-2017-12-en ; ultimo acesso em 21 de março de 2020.

⁷⁴⁶ *Intra-group Service*- serviço intragrupo tradução nossa.

O Plano de ação 13 visa tornar mais transparente para o fisco o retrato fiscal de qualquer grupo empresarial. Observe-se que no Brasil a instrução Normativa que introduziu a obrigação de entrega anual da Declaração País a País, é coerente com este plano de ação. De qualquer forma ainda falta uma lei ordinária a regulamentar a norma antielisiva⁷⁴⁷.

Os demais planos de ação em seu teor genérico passam recomendações práticas previstas para contribuintes em geral que englobam os desafios da economia digital. No entanto o crescente aumento da economia digital e a complexidade dos negócios fazem do modelo de fiscalização alvo de transformação. Hoje já se pode pensar em novos tempos onde o fisco global se é cogitado e assim o Projeto BEPS vai enfrentando os desafios da tributação eletrônica internacional.

Ao mesmo tempo formalmente, portanto, o panorama do moderno Direito Tributário brasileiro acena para, em respeito ao princípio da globalização, neste sentido Angela Vidal Gandra Martins⁷⁴⁸ escreve que de acordo com as regras do *Controlled Foreign Corporation*⁷⁴⁹, quaisquer tipos de investimento no exterior, sujeitam-se ao imposto de renda da pessoa jurídica independentemente de já serem tributados na jurisdição local. Na mesma linha, no que se refere aos lucros não distribuídos por empresas vinculadas no exterior, estes estão sujeitos à incidência do imposto de renda, porém de forma individualizada, fazendo alguns ajustes para determinadas atividades; pagamento parcelado; diferimento; resultados apurados diretamente na controladora brasileira, dos lucros auferidos no exterior⁷⁵⁰, principalmente através do registro em subcontas individualizadas que reflitam o resultado contábil a partir do valor do investimento, bem como orientando o regime das coligadas.

⁷⁴⁷ Art. 166 parágrafo único CTN, “A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.”

⁷⁴⁸ <https://aplj.org.br/publicacoes/noticias/angela-vidal-gandra-da-silva-martins-toma-posse-da-cad-n-46-na-aplj.html>; ultimo acesso em 21 de março de 2020.

⁷⁴⁹ As regras controladas de empresas estrangeiras são características de um sistema de imposto de renda projetado para limitar o diferimento artificial de impostos usando entidades offshore (é o nome comum dado às empresas e contas bancárias^[1] abertas em territórios onde há menor tributação (em comparação ao país de origem dos seus proprietários, e geralmente referidos como paraíso fiscal)^[2] para fins lícitos (mas, por vezes, ilícitos, quando estas ocultam a origem do dinheiro seja por crime ou corrupção). Essas empresas *offshore* (em inglês: *offshore company*) também são chamadas de sociedade extraterritorial ou empresa extraterritorial) de baixa tributação.

⁷⁵⁰ Instrução Normativa 1502/14, dispõe sobre o regime fiscal adotado nas operações realizadas em mercados de liquidação futura.

O mesmo no que se refere à CSLL, apurada com base no resultado do trimestre encerrado em 31 de dezembro, deduzindo-se imposto pago no exterior durante o ano calendário. o Sistema de informação⁷⁵¹, ainda que favoreça a transparência global e o controle local pode também fortalecer a prática vigente no Brasil. Portanto, estando nossa legislação ancorada em um regime de tributação com bases universais, seria necessária a devida alteração para o acolhimento das ações propugnadas pelo BEPS, não sendo possível abarcá-las todas e de imediato.

Os tratados internacionais de cooperação na troca de informações, é outra questão global em perspectiva, na opinião de Luis Eduardo Shoueri⁷⁵², podem ser encontrados em três tipos de convenções distintas celebradas pelo Brasil até os dias de hoje: (i) as convenções celebradas para evitar a dupla tributação da renda (*Double Taxation Conventions – DTC*) que, atualmente, totalizam 34, as quais possuem o artigo 26 da Convenção Modelo da OCDE que prevê a troca de informações para fins fiscais entre os Estados Contratantes; (ii) as convenções bilaterais relativas à troca de informações em matéria tributária (*Tax Information Exchange Agreements – TIEA*); e (iii) a Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária (*Multinacional Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters –MCMAA*), a qual, após o depósito do respectivo instrumento de ratificação em 01/06/2016, entrou em vigor em 31/10/2016.

As diversas fontes normativas apontadas acima, bem como o próprio fato de que o Brasil é um dos 149 membros atuais do Fórum Global de Transparência e Troca de Informações para Fins Fiscais, só vem a confirmar que o Brasil, de fato, está engajado no movimento global de promoção da transparência e da troca de informações fiscais entre as diversas Administrações Tributárias.

O Brasil – assim como qualquer outro Estado – é soberano para celebrar convenções em matéria fiscal de modo a limitar a sua jurisdição fiscal ou, ainda, para a autoimposição de obrigações tributárias de caráter instrumental perante outros Estados. Constituição Federal não restringe que o Brasil se auto imponha obrigações na esfera internacional. Muito pelo contrario: a Constituição Federal expressamente reconhece a inserção di Brasil na ordem

⁷⁵¹ IN 1681/16, Dispõe sobre a obrigatoriedade de prestação das informações da Declaração País-a-País.

⁷⁵² Schoueri, Luís Eduardo. e Gomes, Marcus Lívio. Tributação Internacional Na Era Pós-beps – 2ª Ed. – 2019, p. 54.

jurídica internacional ao prever, como competência privativa do Presidente da República⁷⁵³, “celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional”.

O ponto que, a nosso ver, enseja maiores questionamentos acerca da adequação das convenções apontadas acima com o ordenamento jurídico nacional está na necessária proteção que deve ser conferida aos direitos dos contribuintes no tocante às informações mantidas pela Administração Fiscal a seu respeito e, em especial, quando da realização da troca de informações com as demais Autoridades Fiscais.

A Constituição Federal prevê⁷⁵⁴, o princípio do devido processo legal segundo o qual “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”. Partindo-se da premissa de que a tributação é um instrumento que, caso não seja adequadamente utilizado, pode levar à privação indevida do direito de propriedade do contribuinte, hipótese em que haveria o confisco do seu patrimônio, deve-e concluir pela aplicação do referido princípio à esfera tributária.

As cláusulas de *tax sparing*⁷⁵⁵ e *matching credit*⁷⁵⁶ permanecem atuais no Direito Tributário Internacional enquanto mecanismo hábil, em primeiro lugar, a delimitar a jurisdição fiscal dos Estados, e, em segundo lugar, a promover o estímulo ao investimento em países em desenvolvimento, na forma de investimento estrangeiro direto (*foreign direct investment – FDI*)⁷⁵⁷.

Com efeito, há cláusula de *tax sparing* e *matching credit* em parte bastante expressiva das 34 convenções celebradas pelo Brasil com outros países para evitar a dupla tributação da renda, sobretudo nos tratados celebrados nos anos 1960 e 1970 com países notoriamente desenvolvidos. O tema é, portanto, de grande importância para o Brasil, bem como para países em desenvolvimento de um modo geral.

⁷⁵³ Art., 84, inciso VIII, Constituição Federal

⁷⁵⁴ Art. 5º, LIV, CF.

⁷⁵⁵ *Tax sparing* - Uma forma particularmente generosa de redução de impostos dupla que permite um crédito tributário em um país para um imposto que foi "poupado" - em outras palavras, na verdade não foi cobrado - em outro país. Termo do Euromarket para dívidas cobertas por uma dupla isenção de imposto retido na fonte sob economia de impostos, permitindo que os credores ofereçam taxas favoráveis.

⁷⁵⁶ *matching credit* - Crédito correspondente.

⁷⁵⁷ *foreign direct investment* - Um investimento estrangeiro direto (IED) é um investimento na forma de uma propriedade controladora em uma empresa em um país por uma entidade sediada em outro país.

Antes, no entanto, que formulemos o nosso posicionamento sobre o tema, é fundamental que se tenha uma compreensão mais detalhada da perspectiva das principais organizações internacionais relevantes sobre o tema (OCDE e ONU), bem como das possíveis conseqüências que as cláusulas de *tax sparing* podem possuir, atualmente, sobre o fenômeno denominado de (BEPS).

Iniciando-se pela perspectiva da OCDE, importa chamar atenção, como ponto de partida, para o relatório publicado pela organização, em 23 de outubro de 1997m denominado “*Tax Sparing: A Reconsideration*”⁷⁵⁸. Através do referido relatório, a organização adotou uma postura mais crítica em relação às cláusulas de *tax sparing* e recomendou que os países reconsiderassem a postura até então adotada quando da negociação de convenções internacionais, de modo a passarem a aceitar tais cláusulas somente após uma rigorosa avaliação.

Em síntese, a organização formulou as seguintes críticas às cláusulas *Tax Sparing*: (i) o potencial uso abusivo de tais cláusulas; (ii) a baixa efetividade da cláusula de *Tax Sparing* enquanto instrumento de ajuda externa para a promoção do desenvolvimento econômico do Estado da fonte de produção (normalmente, um país em desenvolvimento); e (iii) preocupações gerais relativas à forma através da qual as cláusulas de *Tax Sparing* estimulam o desenvolvimento dos Estados de fonte de produção.

(...) A organização aponta, ainda, para o suposto elevado preço que os países em desenvolvimento estariam pagando para obter cláusulas de *Tax Sparing* nas convenções negociadas, haja vista que eles se veriam obrigados a realizar concessões de diversas naturezas quando da sua negociação – em especial, a redução das alíquotas máximas de imposto de renda retido na fonte sobre remessa de dividendos, *royalties* e juros – o que tornaria a relação custo v. benefício das referidas cláusulas muito desfavoráveis para sua obtenção.

Destaquem-se, neste sentido, que a organização, atualmente, recomenda que as cláusulas de *Tax Sparing* e de *matching credit* sejam negociadas com maior rigor por parte dos países, devendo ser admitidas apenas quando há uma diferença bastante evidente em termos de desenvolvimento econômico entre os países que estão em negociação de uma convenção fiscal.

⁷⁵⁸ <https://www.elgaronline.com/view/edcoll/9780857930019/9780857930019.00014.xml>; acessado em 21 de março de 2020.

A ONU na visão de Luiz Shoueri⁷⁵⁹, conquanto faça referência aos comentários da OCDE aplicáveis ao *Tax Sparing* bem como às conclusões do relatório publicado por esta última organização em 1997, pondera, com maior imparcialidade, as visões e os interesses de países desenvolvidos e em desenvolvimento no tocante à conveniência da adoção das referidas cláusulas. Diversamente da OCDE, a ONU limita-se a estatuir que “os países permanecem livres para adotar estes incentivos para investimentos (cláusulas de *Tax Sparing* e de *matching credit*) que venha a lhes parecer útil ou inevitável”.

(...) Não há dúvidas de que as cláusulas de *Tax Sparing* e de *matching credit* assumem importante função na promoção do desenvolvimento das economias menos desenvolvidas. No entanto, entendemos que é justamente a adoção exclusiva desta perspectiva assistencialista das cláusulas que enseja a sua má compreensão.

Antes disso, a adoção das referidas cláusulas deve ser vista como uma delimitação voluntária da jurisdição fiscal, ou seja, como as delimitações da extensão do poder de tributar de cada um dos Estados Contratantes dentro das quais ambos possuem plena liberdade para exercer o referido poder total ou parcialmente ou ainda, deixar de exercê-lo, sem que haja qualquer interferência externa.

Para Shoueri, embora o plano de ação 7 não tenha modificado o conceito nuclear de estabelecimento permanente, diversas alterações pontuais foram sugeridas e já se encontram refletidas na nova Convenção – Modelo de 2017, bem como nos seus respectivos comentários, tendo por finalidade evitar que o contribuinte, artificialmente, seja capaz de evitar a sua caracterização no Estado de Fonte. Em brevíssima síntese, as sugestões feitas pela organização: (i) a alteração dos parágrafos 5º e 6º do artigo 5º da Convenção – Modelo⁷⁶⁰ de

⁷⁵⁹ Schoueri, Luís Eduardo. e Gomes, Marcus Lívio. *Tributação Internacional Na Era Pós-beps – 2ª Ed.* – 2019, p. 56.

⁷⁶⁰ <https://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf>: “5. Não obstante o disposto nos parágrafos 1 e 2, mas sujeito ao disposto no parágrafo 6, quando uma pessoa estiver atuando em um Estado Contratante em nome de uma empresa e, ao fazê-lo, habitualmente celebra contratos ou desempenha habitualmente principal papel que leva à conclusão de contratos que são rotineiramente concluídos sem modificação material da empresa, e esses contratos são a) em nome da empresa, ou b) pela transferência da propriedade ou pela concessão do direito de uso, propriedade pertencente a essa empresa ou que a empresa tem o direito de usar, ou c) pela prestação de serviços por essa empresa, considera-se que uma empresa tem um estabelecimento permanente nesse Estado em respeito a quaisquer atividades que essa pessoa realize para a empresa, a menos que as atividades dessa pessoa são limitadas às mencionadas no parágrafo 4 que, se exercido através de um local fixo de negócios (que não seja um local fixo de negócios para que o parágrafo 4.1 se aplicaria), não tornaria esse local fixo de negócios um estabelecimento permanente de acordo com o disposto nesse parágrafo.

modo a evitar que *commissionaire arrangements*⁷⁶¹- através dos quais, apenas formalmente, o agente possui independência, ao passo em que as suas atividades revelem efetiva dependência – levem à não caracterização de um estabelecimento permanente; (ii) a alteração do parágrafo 4º do artigo 5º da Convenção Modelo⁷⁶² para que haja dúvida de que as hipóteses de exclusão

6. O parágrafo 5 não se aplica quando a pessoa que atua em um Estado Contratante em nome de uma empresa do outro Estado Contratante exerce suas atividades no Estado mencionado como agente independente e atua para a empresa de maneira ordinária curso desse negócio. Onde, no entanto, uma pessoa age exclusiva ou quase exclusivamente em nome de uma ou mais empresas com as quais está intimamente relacionada, que pessoa não será considerada agente independente na acepção do presente parágrafo em relação a qualquer empresa”.

“5. Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2 but subject to the provisions of paragraph 6, where a person is acting in a Contracting State on behalf of an enterprise and, in doing so, habitually concludes contracts, or habitually plays the principal role leading to the conclusion of contracts that are routinely concluded without material modification by the enterprise, and these contracts are a) in the name of the enterprise, or b) for the transfer of the ownership of, or for the granting of the right to use, property owned by that enterprise or that the enterprise has the right to use, or c) for the provision of services by that enterprise, that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business (other than a fixed place of business to which paragraph 4.1 would apply), would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph.

6. Paragraph 5 shall not apply where the person acting in a Contracting State on behalf of an enterprise of the other Contracting State carries on business in the firstmentioned State as an independent agent and acts for the enterprise in the ordinary course of that business. Where, however, a person acts exclusively or almost exclusively on behalf of one or more enterprises to which it is closely related, that person shall not be considered to be an independent agent within the meaning of this paragraph with respect to any such enterprise”; último acesso em 21 de março de 2020.

⁷⁶¹ *commissionaire arrangements*- acordos comissionados.

⁷⁶² <https://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf>; 4. Não obstante as disposições anteriores deste artigo, o termo "estabelecimento permanente" será considerado como não incluindo: a) o uso de instalações exclusivamente para fins de armazenamento, exibição ou entrega de mercadorias ou mercadorias pertencentes à empresa; b) a manutenção de um estoque de bens ou mercadorias pertencentes à empresa unicamente para fins de armazenamento, exibição ou entrega; c) a manutenção de um estoque de bens ou mercadorias pertencentes à empresa apenas para fins de processamento por outra empresa; d) a manutenção de um local fixo de negócios exclusivamente para fins de compra de bens ou mercadorias ou de coleta de informações para a empresa; e) a manutenção de uma instalação fixa de negócios unicamente com a finalidade de realizar, para a empresa, qualquer outra atividade; f) a manutenção de uma instalação fixa de negócios unicamente para qualquer combinação de atividades mencionada nas alíneas a) ae), desde que tal atividade ou, no caso da alínea f), a atividade global da instalação fixa de negócios seja de caráter preparatório ou auxiliar. 4.1 O parágrafo 4 não se aplicará a uma instalação fixa de negócios que seja usada ou mantida por uma empresa se a mesma empresa ou empresa intimamente relacionada realizar atividades comerciais no mesmo local ou em outro local no mesmo Estado Contratante e a) que local ou outro local constitua um estabelecimento permanente para a empresa ou empresa intimamente ligada nos termos do presente artigo; ou b) a atividade geral resultante da combinação das atividades realizadas pelas duas empresas no mesmo local ou pelo mesma empresa ou empresas estreitamente relacionadas nos dois locais, não é de caráter preparatório ou auxiliar, desde que as atividades comerciais realizadas pelas duas empresas no mesmo local ou pela mesma empresa ou empresas estreitamente relacionadas nos dois locais, constituem funções complementares que fazem parte de uma operação comercial coesa.

4. Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term “permanent establishment” shall be deemed not to include: a) the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise; b) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the

ali previstas só se aplicam para atividades de caráter auxiliar ou preparatório, e não para atividades que constituem o *core business* ⁷⁶³de diversas empresas e que, neste sentido, deveriam levar à caracterização de um estabelecimento permanente; (iii) a introdução da regra anti-fragmentação para evitar que operações complexas sejam segregadas artificialmente (mediante contratos) em pequenas operações que, vistas isoladamente, poderiam ter caráter meramente auxiliar e preparatório e, portanto, ensejariam a não caracterização de estabelecimento permanente; e (iv) a alteração dos comentários à Convenção Modelo destinados a esclarecer (*splitting-up of contracts*)⁷⁶⁴deve estar sujeita à *clausula Principal Purpose Test (PPT)* do Plano de Ação nº 06, tratada anteriormente⁷⁶⁵.

4.3.1 - A juridicidade de margens pré-determinadas de lucro no controle dos preços de transferência

Outra perspectiva global e desafio brasileiro é a questão sobre a juridicidade de margens pré-determinadas de lucro no controle dos preços de transferência. Tem relação conforme, Heleno Torres⁷⁶⁶, com o Direito Constitucional e a segurança jurídica. Na opinião de Ives Gandra da Silva Martins⁷⁶⁷ a juridicidade encontra-se em que tais preços pré-estabelecidos

enterprise solely for the purpose of storage, display or delivery; c) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise; d) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise; e) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity; f) the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs a) to e), provided that such activity or, in the case of subparagraph f), the overall activity of the fixed place of business, is of a preparatory or auxiliary character. 4.1 Paragraph 4 shall not apply to a fixed place of business that is used or maintained by an enterprise if the same enterprise or a closely related enterprise carries on business activities at the same place or at another place in the same Contracting State and a) that place or other place constitutes a permanent establishment for the enterprise or the closely related enterprise under the provisions of this Article, or b) the overall activity resulting from the combination of the activities carried on by the two enterprises at the same place, or by the same enterprise or closely related enterprises at the two places, is not of a preparatory or auxiliary character, provided that the business activities carried on by the two enterprises at the same place, or by the same enterprise or closely related enterprises at the two places, constitute complementary functions that are part of a cohesive business operation; último acesso em 21 de março de 2020.

⁷⁶³ *core business* – o negócio principal.

⁷⁶⁴ *splitting-up of contracts* – cisão de contratos.

⁷⁶⁵ *clausula Principal Purpose Test (PPT)* O Teste de Finalidade Principal (PPT).

⁷⁶⁶ Torres, Heleno Taveira, Direito Constitucional Tributário E Segurança Jurídica - Metodica Da Segurança Jurídica Do Sistema Constitucional Tributário (Português) Capa Comum – Revista dos Tribunais, 2019.

⁷⁶⁷ Martins, Ives Gandra da Silva. *O Tributo: Reflexão Multidisciplinar sobre sua Natureza*, Forense, Rio de Janeiro, 2019, p. 58.

devem corresponder à verdade material das operações, sendo, pois, contestável sua aplicação, se, por acaso, os preços praticados forem diferentes e mais nocivos ao contribuinte, implicando imposição tabelada maior; já para Kioshi Harada⁷⁶⁸, as margens pré-determinadas de lucro nos preços de transferência⁷⁶⁹ têm finalidade de evitar que transações entre empresas vinculadas multinacionais sejam realizadas a preços inferiores aos praticados no mercado interno por empresas nacionais, reduzindo a sua renda e, por conseguinte, a correspondente tributação, violando os princípios constitucionais da igualdade⁷⁷⁰ e da livre concorrência, à medida que as empresas multinacionais pagariam menos impostos do que as empresas nacionais, apesar de realizarem as mesmas atividades.

No tocante às margens de lucro Luís Eduardo Shoueri⁷⁷¹, ensina que sua natureza é igualmente de presunção jurídica haja vista que o legislador também presumiu que terceiros independentes, atuando em condições normais de mercado, têm por prática adotá-las. A questão central está em saber se as referidas margens são presunções absolutas ou relativas. Neste ponto importa ter em mente que a norma⁷⁷² permite a alteração das margens de lucro, pelo Ministro de Estado da Fazenda, de ofício ou mediante requerimento, devendo o

⁷⁶⁸ Harada, Kiyoshi, *Direito Financeiro e Tributário*, 27ª Ed. Saraiva 2018, p 37.

⁷⁶⁹ Art. 18, II, “d” e parágrafo 2º da Lei nº 9.430/96, está previsto as margens pré determinadas de lucro nos preços de transferência: Art. 18. Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos: II - Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL: definido como a média aritmética ponderada dos preços de venda, no País, dos bens, direitos ou serviços importados, em condições de pagamento semelhantes e calculados conforme a metodologia a seguir: d) margem de lucro: a aplicação dos percentuais previstos no § 12, conforme setor econômico da pessoa jurídica sujeita ao controle de preços de transferência, sobre a participação do bem, direito ou serviço importado no preço de venda do bem, direito ou serviço vendido, calculado de acordo com a alínea c.

⁷⁷⁰ Art. 150, III da CF/88: **Art. 150.** Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios (...), II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; e da livre concorrência art. 170, IV, CF; **Art. 170.** A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...) **IV** - livre concorrência.

⁷⁷¹ Shoueri, Luis Eduardo. *Direito tributário* - 9ª edição de 2019 Ed. Saraiva 2019.

⁷⁷² Lei 9.430/96, art 20 e 21, § 2º, Art. 20. O Ministro de Estado da Fazenda poderá, em circunstâncias justificadas, alterar os percentuais de que tratam os arts. 18 e 19, de ofício ou mediante requerimento conforme o § 2º do art. 21. Art. 21. Os custos e preços médios a que se referem os arts. 18 e 19 deverão ser apurados com base em: § 2º Admitir-se-ão margens de lucro diversas das estabelecidas nos arts. 18 e 19, desde que o contribuinte as comprove, com base em publicações, pesquisas ou relatórios elaborados de conformidade com o disposto neste artigo.

contribuinte, neste último caso, comprovar, com base em publicações, pesquisas ou relatórios elaborados, que a margem aplicável ao seu setor de atividade econômica é diversa daquela prevista em lei.

(...) Do ponto de vista do direito interno, há de se questionar em que medida a adoção das referidas margens pré-determinadas poderia ferir alguma regra ou princípio jurídico aplicável. A nosso ver, em face da natureza jurídica de presunção relativa das margens de lucro adotadas pela legislação brasileira, afastam-se todos os questionamentos que, porventura, poder-lhes-iam ser feitos. Há, com efeito, (o respeito à Capacidade Contributiva, Legalidade (haja vista que as referidas margens estão previstas em lei), Isonomia Tributária, entre outros princípios que orientam o sistema tributário nacional. Portanto, a adoção de margens pré-determinadas que podem mediante circunstâncias específicas, ser alteradas, não é *per se* contrária ao ordenamento jurídico brasileiro.

No mesmo sentir Angela Vida Gandra Martins⁷⁷³ complementa esta idéia que as margens pré-determinadas tendem a distanciar o preço parâmetro do que seria normal no mercado. De fato, os percentuais indicados pela legislação brasileira para a aplicação de margens fixas, por serem genéricos e pouco ajustados ao mercado, acabam desestimulando a importação/exportação de bens e serviços e geram infinitas questões no plano administrativo a serem posteriormente judicializadas, além do fechamento de empresas brasileiras e retirada do capital estrangeiro. Neste sentido, deveriam ser revistas, embora legais, para que prevaleça a verdade material capaz de equilibrar o desenvolvimento, já que a artificialidade – *legal fiction*⁷⁷⁴- pode ser prejudicial por veicular uma injustiça disfarçada e acobertada por uma suposição.

4.3.2 - O Princípio do *Arm's leght* já consta na legislação brasileira

O Princípio do *Arm's leght*⁷⁷⁵ já consta na legislação brasileira na sua tributação com bases universais⁷⁷⁶, e, se não conflitante com a legislação interna ou com o disposto nos

⁷⁷³ Martins, Angela Vidal Gandra, *Justiça Econômica: um diálogo entre o capitalismo democrático de Michael Novak e a Economia Colaborativa de Jeremy Rifkin* in *Justiça Econômica e Social*. São Paulo: Noeses, 2017, p. 28.

⁷⁷⁴ *legal fiction*- ficção legal.

⁷⁷⁵ Vertinden, Isabel, *Transfer Pricing Developments Aroud the Word* 2019, Ed. Wolters Kluwer, 2019, p.25.

tratados assinados pelo país, é legal. Para Kiyoshi Harada, este princípio que ele traduz por princípio da distância de um braço, deve ser preservado, pois consiste em tratar cada pessoa jurídica vinculada como uma empresa independente, na realização de negócios entre si. O seu objetivo precípua é garantir a equidade de tributação entre as empresas multinacionais e as empresas nacionais, preservando o princípio da livre concorrência, já que essas últimas sempre estão sujeitas às regras do mercado, não podendo convencionar o valor de suas transações, ao contrário do que ocorre com as empresas vinculadas.

Para o entendimento de Jose Eduardo Soares de Melo⁷⁷⁷ a preservação do “*Arm’s leght*” pode não oferecer nenhuma segurança jurídica, na medida em que desrespeita o princípio da capacidade contributiva, além dos métodos estabelecidos representarem meras presunções, de que sempre seriam irrealis os preços pactuados entre empresas vinculadas, ligadas, etc. Somente no caso de restar comprovada a manipulação de preços, é que se poderia proceder ao arbitramento de valores.

Nestes termos Carlos Henrique Abrão⁷⁷⁸ acrescenta que ocorre harmonia entre a disciplina brasileira e o “*Arm’s leght*”, tanto assim que se tem uma Lei específica⁷⁷⁹. “Embora se reconheça que a legislação sobre preços de transferência comporte aperfeiçoamento, aprimoramento, fato é que, com a velocidade de se descomplicar o método para que se apure o efetivo custo da produção em relação às importações e também no aspecto das exportações, que poderia ensejar quebra de sigilos até de natureza industrial”. De qualquer forma Jimir Doniak jr, pensa que com relação a este princípio uma vez atendidas as condições particulares devem se atendido. Assim, se determinado País concede auxílios as empresas lá localizadas, possibilitando que elas tenham custos e preços inferiores, isso deve ser levado em consideração, por exemplo, quando uma empresa brasileira importa mercadorias de lá. Eventuais regras internas de outros países, concedendo auxílios ou outros mecanismos

⁷⁷⁶ Lei 12.973/14, Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins; revoga o Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009; dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas.

⁷⁷⁷ Melo, Jose Eduardo Soares de. Impostos federais, estaduais e municipais, 1ª edição, Saraiva de 2018, p.45.

⁷⁷⁸ Abrão, Carlos Henrique, Crime Tributário, 4ª Ed Malheiros 2015. P. 30.

⁷⁷⁹ Lei 9.430/96.

irregulares, que distorcem os valores de mercado, devem ser consideradas para preservar o *Arm's leght principle*.

Neste sentido, apesar do Brasil não ser membro da OCDE, Angela Vidal Gandra Martins⁷⁸⁰, entende que as leis brasileiras que dispõe sobre preço de transferência não tratem expressamente do *Arm's leght*, verifica-se que o mesmo está incluído, de forma implícita, nos tratados para evitar a bitributação dos quais o Brasil é signatário e mesmo na legislação interna⁷⁸¹, que versa sobre as referidas regras sobre preço de transferência, visto que, a todo o

⁷⁸⁰ Martins, Angela Vidal Gandra, *Justiça Econômica: um diálogo entre o capitalismo democrático de Michael Novak e a Economia Colaborativa de Jeremy Rifkin* in *Justiça Econômica e Social*. São Paulo: Noeses, 2017, p. 37.

⁷⁸¹ Art. 18 a 24 da Lei 9430/96; **Art. 18.** Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos: **I** - Método dos Preços Independentes Comparados - PIC: definido como a média aritmética ponderada dos preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países, em operações de compra e venda empreendida pela própria interessada ou por terceiros, em condições de pagamento semelhantes; (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência). **II** - Método do Custo de Produção mais Lucro- CPL: definido como o custo médio ponderado de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no país onde tiverem sido originariamente produzidos, acrescido dos impostos e taxas cobrados pela referido país na exportação e de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o custo apurado; **II** - Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL: definido como a média aritmética ponderada dos preços de venda, no País, dos bens, direitos ou serviços importados, em condições de pagamento semelhantes e calculados conforme a metodologia a seguir: (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência). **a**) preço líquido de venda: a média aritmética ponderada dos preços de venda do bem, direito ou serviço produzido, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas e das comissões e corretagens pagas; (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência). **b**) percentual de participação dos bens, direitos ou serviços importados no custo total do bem, direito ou serviço vendido: a relação percentual entre o custo médio ponderado do bem, direito ou serviço importado e o custo total médio ponderado do bem, direito ou serviço vendido, calculado em conformidade com a planilha de custos da empresa; (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência). **c**) participação dos bens, direitos ou serviços importados no preço de venda do bem, direito ou serviço vendido: aplicação do percentual de participação do bem, direito ou serviço importado no custo total, apurada conforme a alínea b, sobre o preço líquido de venda calculado de acordo com a alínea a; (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência). **d**) margem de lucro: a aplicação dos percentuais previstos no § 12, conforme setor econômico da pessoa jurídica sujeita ao controle de preços de transferência, sobre a participação do bem, direito ou serviço importado no preço de venda do bem, direito ou serviço vendido, calculado de acordo com a alínea c; e (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência). **e**) preço parâmetro: a diferença entre o valor da participação do bem, direito ou serviço importado no preço de venda do bem, direito ou serviço vendido, calculado conforme a alínea c; e a "margem de lucro", calculada de acordo com a alínea d; e (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência). **III** - Método do Custo de Produção mais Lucro - CPL: definido como o custo médio ponderado de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, acrescido dos impostos e taxas cobrados na exportação no país onde tiverem sido originariamente produzidos, e de margem de lucro de 20% (vinte por cento), calculada sobre o custo apurado. (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência). **§ 1º** As médias aritméticas ponderadas dos preços de que tratam os incisos I e II do caput e o custo médio ponderado de produção de que trata o inciso III do caput serão calculados considerando-se os preços praticados e os custos incorridos durante todo o período de apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda a que se referirem os custos, despesas ou encargos. (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência). **§ 2º** Para efeito do disposto no inciso I, somente serão consideradas as operações de compra e venda praticada entre compradores e vendedores não vinculados. (Vide Medida Provisória

nº 478, de 2009). § 3º Para efeito do disposto no inciso II, somente serão considerados os preços praticados pela empresa com compradores não vinculados. § 50. (Redação dada pela Medida Provisória nº 478, de 2009) (Sem eficácia). § 4º Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado, observado o disposto no parágrafo subsequente. § 5º Se os valores apurados segundo os métodos mencionados neste artigo forem superiores ao de aquisição, constante dos respectivos documentos, a dedutibilidade fica limitada ao montante deste último. § 60 Não integram o custo, para efeito do cálculo disposto na alínea b do inciso II do caput, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, desde que tenham sido contratados com pessoas: (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência). **I** - não vinculadas; e (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência). **II** - que não sejam residentes ou domiciliadas em países ou dependências de tributação favorecida, ou que não estejam amparados por regimes fiscais privilegiados. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência). § 60-A. Não integram o custo, para efeito do cálculo disposto na alínea b do inciso II do caput, os tributos incidentes na importação e os gastos no desembarço aduaneiro. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência). § 7º A parcela dos custos que exceder ao valor determinado de conformidade com este artigo deverá ser adicionada ao lucro líquido, para determinação do lucro real. § 8º A dedutibilidade dos encargos de depreciação ou amortização dos bens e direitos fica limitada, em cada período de apuração, ao montante calculado com base no preço determinado na forma deste artigo. § 9º O disposto neste artigo não se aplica aos casos de royalties e assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada, os quais permanecem subordinados às condições de dedutibilidade constantes da legislação vigente. § 10. Relativamente ao método previsto no inciso I do caput, as operações utilizadas para fins de cálculo devem: (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência); **I** - representar, ao menos, 5% (cinco por cento) do valor das operações de importação sujeitas ao controle de preços de transferência, empreendidas pela pessoa jurídica, no período de apuração, quanto ao tipo de bem, direito ou serviço importado, na hipótese em que os dados utilizados para fins de cálculo digam respeito às suas próprias operações; e (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência); **II** - corresponder a preços independentes realizados no mesmo ano-calendário das respectivas operações de importações sujeitas ao controle de preços de transferência. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência); § 11. Na hipótese do inciso II do § 10, não havendo preço independente no ano-calendário da importação, poderá ser utilizado preço independente relativo à operação efetuada no ano-calendário imediatamente anterior ao da importação, ajustado pela variação cambial do período. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência); § 12. As margens a que se refere a alínea d do inciso II do caput serão aplicadas de acordo com o setor da atividade econômica da pessoa jurídica brasileira sujeita aos controles de preços de transferência e incidirão, independentemente de submissão a processo produtivo ou não no Brasil, nos seguintes percentuais: (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência). **I** - 40% (quarenta por cento), para os setores de: (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência). **a**) produtos farmoquímicos e farmacêuticos; (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência), **b**) produtos do fumo; (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência). **c**) equipamentos e instrumentos ópticos, fotográficos e cinematográficos; (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência), **d**) máquinas, aparelhos e equipamentos para uso odontomédico-hospitalar; (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência). **e**) extração de petróleo e gás natural; e (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência). **f**) produtos derivados do petróleo; (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência). **II** - 30% (trinta por cento) para os setores de: (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência). **a**) produtos químicos; (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência). **b**) vidros e de produtos do vidro; (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência). **c**) celulose, papel e produtos de papel; e (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência). **d**) metalurgia; e (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência). **III** - 20% (vinte por cento) para os demais setores. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência), § 13. Na hipótese em que a pessoa jurídica desenvolva atividades enquadradas em mais de um inciso do § 12, deverá ser adotada para fins de cálculo do PRL a margem, correspondente ao setor da atividade para o qual o bem importado tenha sido destinado, observado o disposto no; § 14. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência). § 14. Na hipótese de um mesmo bem importado ser revendido e aplicado na produção de um ou mais produtos, ou na hipótese de o bem importado ser submetido a diferentes processos produtivos no Brasil, o preço parâmetro final será a média ponderada dos valores encontrados mediante a aplicação do método PRL, de acordo com suas respectivas destinações. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência). § 15. No caso de ser utilizado o método PRL, o preço parâmetro deverá ser apurado considerando-se os preços de venda no período em que os produtos forem baixados dos estoques para resultado. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência). § 16. Na hipótese de importação de commodities sujeitas à cotação em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas, deverá ser utilizado o Método do Preço sob Cotação na Importação - PCI definido no art. 18-A. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

momento pretendem seguir métodos para apurar quais seriam os reais preços de praticados entre empresas que atuam “à distância de um braço”, ou seja, entre empresas independentes, observando-se os preços estabelecidos em operações similares, com vistas a promover a igualdade de condições capaz de sustentar a saudável concorrência.

Em opinião levemente diversa Fernando L. Lobo D’Eça⁷⁸² preconiza que o arbitramento fiscal de preços ou de margem de lucro nas operações comerciais internacionais, a par de comprometer a justiça, neutralidade e uniformidade da tributação daquelas operações, que ao contrário do que ocorre com as operações internas, passa a incidir, em desacordo com a realidade dos valores e das condições negociais específicas de cada mercado ditadas pelo regime de livre concorrência, não só aumenta a discricionariedade fiscal na atribuição dos referidos valores e condições, nem só eleva o nível de pressão fiscal sobre as empresas e grupos multinacionais mais eficientes, mas eleva substancialmente o risco de investimentos, estimulando seu redirecionamento para países de regimes fiscais que proporcionem maior segurança jurídica na tributação das empresas e grupos econômicos multinacionais. Fernando conclui ainda que desde a implantação do controle de preço de transferência nas transações

(Vigência). **§ 17.** Na hipótese do inciso I do § 10, não havendo operações que representem 5% (cinco por cento) do valor das importações sujeitas ao controle de preços de transferência no período de apuração, o percentual poderá ser complementado com as importações efetuadas no ano-calendário imediatamente anterior, ajustado pela variação cambial do período. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência). **Art. 18-A.** O Método do Preço sob Cotação na Importação - PCI é definido como os valores médios diários da cotação de bens ou direitos sujeitos a preços públicos em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência). **§ 1o** Os preços dos bens importados e declarados por pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no País serão comparados com os preços de cotação desses bens, constantes em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas ajustados para mais ou para menos do prêmio médio de mercado, na data da transação, nos casos de importação de: (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência). **I** - pessoas físicas ou jurídicas vinculadas; (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência). **II** - residentes ou domiciliadas em países ou dependências com tributação favorecida; ou (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência). **III** - pessoas físicas ou jurídicas beneficiadas por regimes fiscais privilegiados. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência). **§ 2o** Não havendo cotação disponível para o dia da transação, deverá ser utilizada a última cotação conhecida. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência). **§ 3o** Na hipótese de ausência de identificação da data da transação, a conversão será efetuada considerando-se a data do registro da declaração de importação de mercadoria. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência). **§ 4o** Na hipótese de não haver cotação dos bens em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas, os preços dos bens importados a que se refere o § 1o poderão ser comparados com os obtidos a partir de fontes de dados independentes fornecidas por instituições de pesquisa setoriais internacionalmente reconhecidas. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência). **§ 5o** A Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda disciplinará a aplicação do disposto neste artigo, inclusive a divulgação das bolsas de mercadorias e futuros e das instituições de pesquisas setoriais internacionalmente reconhecidas para cotação de preços. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência); Receitas Oriundas de Exportações para o Exterior;

⁷⁸² <https://www.migalhas.com.br/arquivos/2018/12/art20181212-04.pdf>; 43º Simpósio CEU Law School, último acesso dia 23 de março de 2020.

internacionais, prestigiosa parte da Doutrina tem sustentado a inconstitucionalidade das limitações legais impostas na determinação das bases de cálculo do Imposto de Renda e da CSSL, aos judiciosos fundamentos de que tais limitações, resumidamente, violam: a) o conceito constitucional de renda, e a regra-matriz de incidência do IR e da CSSL⁷⁸³; b) os princípios da generalidade e da universalidade do imposto sobre a renda⁷⁸⁴, com reflexos sobre a CSSL; c) os princípios da igualdade tributária⁷⁸⁵, e da capacidade contributiva⁷⁸⁶; d) a vedação ao efeito confiscatório do tributo⁷⁸⁷.

Do ponto de vista das convenções firmadas pelo Brasil, Luís Eduardo Shoueri⁷⁸⁸, escreve que para evitar a dupla tributação da renda, impões-se a seguinte questão: se teria o legislador brasileiro se afastado do princípio *arm's length*.

Esta questão é importante haja vista que, das 34 convenções celebradas pelo Brasil para evitar a dupla tributação, todas possuem o artigo 9º o qual prevê o chamado princípio *arm's length*, segundo o qual as transações realizadas entre empresas associadas (partes dependentes) deverão receber o mesmo tratamento das transações realizadas entre empresas independentes em situação normal de mercado, no tocante à alocação dos lucros para fins tributários.

O legislador, a toda evidência, incorporou o *princípio arm's length* quando da redação da norma⁷⁸⁹. A sua principal virtude é concretizar a Isonomia Tributária, bem como o próprio

⁷⁸³ Art. 153, III da CF/88 do IR: **Art. 153.** Compete à União instituir impostos sobre: **III** - renda e proventos de qualquer natureza; e da CSSL art. 195, I, "c" da CF/88; **Art. 195.** A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998); **I** - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998); **c**) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998).

⁷⁸⁴ Art. 153, §2º, I CF/88; Compete à União instituir impostos sobre: § 2º O imposto previsto no inciso III: **I** - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei.

⁷⁸⁵ Art. 150, II CF/88; **Art. 150.** Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: **II** - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

⁷⁸⁶ Art. 145, § 1º da CF/88; A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

⁷⁸⁷ Art. 150, IV da CF/88; **Art. 150.** sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: **IV** - utilizar tributo com efeito de confisco.

⁷⁸⁸ Shoueri, Luis Eduardo. Direito tributário - 9ª edição de 2019 Ed. Saraiva 2019.

Princípio da Capacidade Contributiva, ao assegurar que toda e qualquer transação será tributada seguindo-se um mesmo referencial – i.e. o que terceiros independentes teriam feito em condições normais de mercado, tal como apontados anteriormente. No ordenamento jurídico brasileiro, o critério *arm's length* possui tamanha importância que passou a ser um critério validador de todas as disposições legais e regulamentares em matéria de preços de transferência.

Logo, o critério *arm's length* deve ser forçosamente observado, em qualquer contexto, sob pena de descumprimento do artigo 9º das referidas convenções fiscais, o que ensejaria *treaty override*⁷⁹⁰ e conseqüentemente dupla tributação incompatível com as disposições convencionais.

(...) Cumpre, ainda, pontuar que, recentemente, na ocasião dos debates relativos aos planos de ação nº 8, 9, e 10 do Projeto BEPS (*assure that transfer pricing outcome are in line with value creation*)⁷⁹¹ o Brasil reafirmou o seu posicionamento no sentido de que as suas margens predeterminadas estão em plena conformidade com o princípio *arm's length* e continuará a adotá-las no desenho das suas normas tributárias.

Por fim, devemos analisar a possibilidade de aplicação do artigo 107 do TFEU ao Brasil em situação em que, mediante acordos secretos nos quais são fixados preços de transferência, os Estados acabam por falsear a concorrência.

Os referidos acordos são denominados de *advanced Prince arrangements* (APA)⁷⁹², através dos quais duas ou mais jurisdições fiscais podem estabelecer, de antemão, preço de transferência para determinadas transações realizadas entre as jurisdições fiscais envolvidas. Assim, tendo sido celebrado um APA entre o Brasil, de um lado, e um ou mais Estados Membros da União Européia, do outro, este APA poderá ser considerado contrário ao artigo 107 do TFEU diante de determinadas condições específicas.

⁷⁸⁹ Lei 9.430/96.

⁷⁹⁰ *Treaty override* – A substituição do Tratado, também conhecida como substituição de um acordo, é um ato de legislação nacional que contradiz um contrato de direito internacional, em particular um contrato de dupla tributação, e, portanto, quebra o último. A lei dos tratados é, portanto, unilateralmente substituída por uma lei nacional.

⁷⁹¹ *Assure that transfer pricing outcome are in line with value creation* -garantir que o resultado do preço de transferência esteja alinhado com a criação de valor.

⁷⁹² *Advanced Prince arrangements* – acordos de preços avançados.

(...) Há duas explicações que justificam o fato de o Brasil não ter celebrado nenhum APA até o presente momento. Em primeiro lugar, o Brasil prestigia de forma bastante coerente a praticabilidade na aplicação das suas regras de preço de transferência. A praticabilidade das normas brasileiras pode ser observada não nas margens predeterminadas de lucro, como também na previsão de elementos de cálculo de fácil determinação, *safe harbors*⁷⁹³, a exclusão de *royalties* da aplicação das normas de preço de transferência, e a limitação do regime brasileiro aos métodos transacionais clássicos (i.e. excluem-se os métodos de comparabilidade de margens de lucro – *Transactional Net Margin Method e Profit Split*⁷⁹⁴). Diante deste cenário, não deve causar surpresa o fato de ser difícil que as autoridades cheguem a um acordo. Em segundo lugar, as Autoridades Fiscais brasileiras precisam de autorização legislativa para negociarem, com outras jurisdições fiscais, a aplicação de métodos de determinação de preço de transferência distintos daqueles previstos na legislação aplicável, tornando ainda mais improvável a celebração de um APA.

(...) Na atualidade, um dos maiores temas que vem sendo discutidos no âmbito do Direito Comunitário Europeu é a potencial utilização de APA como instrumentos através dos quais são concedidas ajudas de Estado incompatível com o artigo 107 do TFEU, justamente por afetar a concorrência entre os seus Estados Membros. Até o presente momento, inexistente jurisprudência da Corte de Justiça da União Européia acerca desta temática específica (i.e. possibilidade de um APA figurar-se uma ajuda de Estado), não obstante sejam fartos os casos já apreciados pela corte no tocante à concessão de ajudas pelos Estados Membros da União Européia de modo geral. Os casos “Starbucks”, “Fiat”, “Apple”, “McDonalds”, “Amazon”, entre outros, ainda aguardam, ao menos na presente data em que este trabalho foi escrito, apreciação final pela Corte de Justiça.

Parece razoável supor que a adequação ao *princípio arm’s length* seja capaz, também, de afastar a hipótese de concessão de ajuda de Estado incompatível com o artigo 107 do TFEU. Afinal, um dos valores fundamentais protegidos pelo *princípio arm’s length* é, justamente, a isonomia tributária e a tributação em conformidade com a capacidade contributiva.

⁷⁹³ *safe harbors*- portos seguros.

⁷⁹⁴ *Transactional Net Margin Method e Profit Split*- Método da margem líquida transacional e divisão de lucros.

Entretanto, não podemos ignorar que, por ocasião do julgamento do presente tema, a Corte de Justiça da União Européia venha a considerar que a isonomia em matéria tributária alcançada pelo *princípio arm's length* não seja suficiente para assegurar semelhante isonomia no campo concorrencial.

(...) Admitindo-se que venha a ocorrer a situação mencionada, a escolha do método aplicável pode ser de elevada relevância para apreciação por parte da Corte de Justiça da União Européia. Por um lado, se o método escolhido se aproximar do (CUP) *Comparable Uncontrolled Price Method* – ou seja: o método com maior fidelidade ao *princípio arm's length* – o que ocorre com os métodos de comparabilidade de margem de lucro - aumentam-se os riscos de incompatibilidade com o artigo 107, parágrafo 1 do TFEU, conquanto estes métodos sejam admitidas pela OCDE em suas *guidelines*- orientações, como alternativas diante da impossibilidade de aplicação dos métodos transacionais tradicionais.

(...) A oportunidade da margem de lucro predeterminada específica para determinado setor econômico ao artigo 107 do TFEU dependerá da sua capacidade de refletir a realidade econômica objetiva – i.e a sua fidelidade ao princípio *arm's length*. Não se pode descartar, neste sentido, o risco de que as margens de lucro predeterminadas brasileiras, estabelecidas para setores econômicos específicos, venham a ser consideradas em contrariedade com o princípio *arm's length*.

É questionável por Carlos Henrique Abrão⁷⁹⁵ ‘a capilaridade inerente aos preços de transferência, apresenta maior economicidade do que juridicidade propriamente dita, evitando-se vínculo entre grupos econômicos de áreas de favorecimento tributário para evitar superfaturamento das importações e subfaturamento das exportações.

Conseqüentemente, esta metodologia, é aplicável aos países em via de desenvolvimento no propósito de minimizar prejuízos ou evitar margens de manobra com repercussão na própria incidência tributária.

Conquanto o Brasil não seja membro da OCDE, as instruções da entidade representam substancial mecanismo de interpretação de normas, na medida em que expressam o posicionamento da administração fiscal dos países desenvolvidos.

⁷⁹⁵ Abrão, Carlos Henrique, Crime Tributário, 4ª Ed, Malheiros 2015, p. 30.

Destarte, devem as empresas vinculadas receber tratamento na qualidade de independentes nos negócios realizados com países de tributação favorecida, sem qualquer benefício.

Parte-se do princípio, pois, dos negócios celebrados, do mercado global deveriam ser feitos nas idênticas condições realizadas no mercado aberto. Naturalmente, o contexto de preço de transferência no Brasil representa inovação e pode ser utilizado em duplo sentido, de economicidade e, ainda, de juridicidade em favor da administração fiscal.

Conseqüência lógica, os preços praticados entre empresas vinculadas, grupos econômicos, teoricamente, deviam corresponder àqueles de forma independente.

Legislação brasileira, traduzindo segurança jurídica para o contribuinte. ’

Questiona-se também sobre a aplicabilidade no Brasil do artigo 107 do Tratado de Funcionamento da União Européia (TFUE)⁷⁹⁶ Ao ver de, Kiyoshi Harada ⁷⁹⁷ o art. 170 do Tratado de Funcionamento da União Européia (TFUE) não trata especificamente do preço de transferência, mas sim dos auxílios concedidos aos Estados, e (...) não é aplicável ao Brasil, haja vista que suas normas são direcionadas aos países componentes de um mesmo bloco econômico, a União Européia. De qualquer forma o Brasil não poderá firmar tratado que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, pois a livre concorrência é um princípio constitucional, insculpido na Constituição que não pode ser ignorado pelos tratados

⁷⁹⁶ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex%3A12012E%2FTXT>; 1. Salvo disposição em contrário dos Tratados, são incompatíveis com o mercado interno, na medida em que afetem as trocas comerciais entre os Estados-Membros, os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções. 2. São compatíveis com o mercado interno: a) Os auxílios de natureza social atribuídos a consumidores individuais com a condição de serem concedidos sem qualquer discriminação relacionada com a origem dos produtos; b) Os auxílios destinados a remediar os danos causados por calamidades naturais ou por outros acontecimentos extraordinários; c) Os auxílios atribuídos à economia de certas regiões da República Federal da Alemanha afetadas pela divisão da Alemanha, desde que sejam necessários para compensar as desvantagens econômicas causadas por esta divisão. Cinco anos após a entrada em vigor do Tratado de Lisboa, o Conselho, sob proposta da Comissão, pode adotar uma decisão que revogue a presente alínea. 3. Podem ser considerados compatíveis com o mercado interno: a) Os auxílios destinados a promover o desenvolvimento econômico de regiões em que o nível de vida seja anormalmente baixo ou em que exista grave situação de subemprego, bem como o desenvolvimento das regiões referidas no artigo 349.o, tendo em conta a sua situação estrutural, econômica e social; b) Os auxílios destinados a fomentar a realização de um projeto importante de interesse europeu comum, ou a sanar uma perturbação grave da economia de um Estado-Membro; 7.6.2016 Jornal Oficial da União Européia C 202/91 PT c) Os auxílios destinados a facilitar o desenvolvimento de certas atividades ou regiões econômicas, quando não alterem as condições das trocas comerciais de maneira que contrariem o interesse comum; d) Os auxílios destinados a promover a cultura e a conservação do património, quando não alterem as condições das trocas comerciais e da concorrência na União num sentido contrário ao interesse comum; e) As outras categorias de auxílios determinadas por decisão do Conselho, sob proposta da Comissão. último acesso em 23 de março de 2020.

⁷⁹⁷ Harada, Kiyoshi, *Direito Financeiro e Tributário*, 27ª Ed. Saraiva 2018, p 39.

internacionais e têm natureza supralegal. E Kiyoshi continua escrevendo que eventuais incentivos concedidos pelos tratados deverão observar o disposto na Constituição⁷⁹⁸ que trata da intervenção do Estado no domínio econômico.

Na mesma baía pensa o Ives Gandra Martins⁷⁹⁹, “o artigo 107 da TFUE não pode ser aplicado ao Brasil, pois princípio de direito europeu, sendo que a parte que poderia ser aplicada por não conflitante com a legislação brasileira, já tem regulação própria no direito interno, sobre ter sido objeto de tratados bilaterais ou de outra natureza de comum acordo entre os países signatários e o Brasil. Sempre que o Estado prejudicar a concorrência, mediante atos dissociados da realidade, devem os elementos comprobatórios da ficção estatal ser apresentados em eventual contestação judicial interna ou nas Cortes internacionais, dependendo, todavia, de provar-se que esta prática condenável foi efetivamente promovida.

Sendo que quanto a aplicabilidade complementa Angela Vidal Gandra Martins⁸⁰⁰ deste artigo 107 do (TFUE) é admitida a possibilidade da prática concorrencial injusta paralela, ainda que esta se refira primeiramente aos Estados membros, submetidos a um Conselho específico a um tribunal Geral, deve ser respeitado, e não necessariamente aplicado, pelo Brasil, com base no princípio da legalidade e na proteção de ordens jurídicas fundamentadas no *rule of law*⁸⁰¹, o que não impede a tomada das medidas necessárias para regular oportunamente uma situação fática comum de forma justa, para que os envolvidos possam efetivamente participar de uma *fair play*⁸⁰².

Na visão de José Eduardo Soares de Melo⁸⁰³, não há legitimidade nas margens pré-determinadas de lucro no controle de preços de transferência, porque concernem a mera ficção, e presunção, de que sempre seriam irreais os preços pactuados entre empresas vinculadas, ligadas, etc. Somente no caso de restar comprovada a manipulação de preço, é que se poderia proceder ao arbitramento de valores. Embora seja ponderável a recomendação

⁷⁹⁸ Art. 174 da CF, Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.

⁷⁹⁹ Martins, Ives Gandra da Silva. *O Tributo: Reflexão Multidisciplinar sobre sua Natureza*, Forense, Rio de Janeiro, 2019, p. 60.

⁸⁰⁰ Martins, Angelea Vidal Gandra, *Justiça Econômica: um diálogo entre o capitalismo democrático de Michael Novak e a Economia Colaborativa de Jeremy Rifkin* in *Justiça Econômica e Social*. São Paulo: Noeses, 2017, p. 46.

⁸⁰¹ *rule of Law*- Estado de Direito

⁸⁰² *fair play*- jogo justo.

⁸⁰³ Melo, José Eduardo Soares, *Impostos federais, estaduais e municipais*, Saraiva, 1ª edição de 2018, p.45.

prevista no (TFUE, art.107), que não aceita os auxílios concedidos pelos Estados, ou provenientes de recursos estatais, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência com favorecimentos empresariais-, somente poderia aplicar-se no Brasil se houve expressa e categórica previsão legal.

Pontualmente, se manifesta Marilene Talarico Martins Rodrigues⁸⁰⁴ (...) i) a legislação brasileira prevê métodos específicos para determinar o valor de mercado, praticado pelas partes, que servirá de parâmetro para evitar superfaturamento ou subfaturamento nas operações entre empresas vinculadas⁸⁰⁵. A adoção de margem determinadas de lucro no controle de preços de transferência, tem por objetivo a demonstração do lucro efetivamente praticado. Em razão da Segurança Jurídica, e pré-definição de margens de lucro, deve obedecer aos princípios da legalidade, igualdade, capacidade contributiva, e a livre concorrência, assegurados pela Constituição caso contrario, será inconstitucional.(ii)as normas do art. 107 do (TFUE) sobre auxílios concedidos pelos Estados, não aplicáveis ao Brasil, por serem direcionadas aos países integrantes do bloco econômico da União Européia.

No mesmo sentir, Renato Lopes Becho⁸⁰⁶ analisa a expressão preço de transferência (*transfer pricing*) é aplicada no contexto das operações internacionais realizadas entre empresas vinculadas que, se valendo da manipulação artificial do preço entre elas praticados, visam reduzir a carga tributária de um grupo econômico. A expressão também se aplica a operações praticadas com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, situada em país de tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado.

Nesse contexto, as regras de controle dos preços de transferência configuraram norma antielisiva cuja finalidade específica é evitar a transferência artificial de lucros para jurisdição que ofereça uma tributação mais favorável.

Por sua vez, o princípio *arm's lenght* é a base para a próprio fixação do preço de transferência, sendo definido por Ricardo Lobo Torres como a “espinha dorsal da problemática do preço de transferência”.

⁸⁰⁴ Rodrigues, Marilene Talarico Martins, O Tributo: Reflexão Multidisciplinar sobre sua Natureza, Editora Forense, 2007, p.135.

⁸⁰⁵ Lei nº 9430/96 art. 18 a 24, com as alterações da Lei 12.715/2012.

⁸⁰⁶ BECHO, Renato Lopes. Considerações sobre dados extrajurídicos que podem influenciar os julgamentos tributários. JURIS PLENUM, v. 86, p. 105-122, 2019.

(...) Nesse sentido, a OCDE define o preço *arm's lenght* como aquele que teria sido acordado entre partes não relacionadas, envolvidas nas mesmas transações similares, nas mesmas condições ou condições semelhantes, no mercado aberto.

No Brasil, o regime de controle os preços de transferência foi instituído pela Lei nº 9.430/1996, que, embora não faça referência expressa ao princípio do *arm's lenght*, o considera como vetor norteador na busca pelo preço parâmetro, conforme entendimento da doutrina majoritária. Nas palavras de Shoueri⁸⁰⁷: “o legislador não foi literal quanto ao princípio do *arm's lenght*, mas ele se extrai de todo o texto legal e, nesse sentido, pode-se dizer foi introduzido por lei e, como tal, deve ser observado”.

A legislação brasileira prevê métodos específicos para determinar o valor de mercado – isto é, aquele que seria praticado por partes independentes – que servirá como parâmetro para verificar eventual superfaturamento nas transações entre empresas vinculadas, cabendo ao contribuinte a escolha do método que lhe seja mais benéfico. Os métodos adotados pela legislação podem ser segregados entre aqueles cuja essência é a comparação e aqueles que se limitam a levantamento de dados e aplicação de uma margem de lucro presumida, observa Shoueri.

A adoção de margens pré-determinadas de lucro no controle do preço de transferência segundo Renato⁸⁰⁸ é objeto de severas críticas por autores que entendem que a metodologia brasileira não obedece ao princípio do *arm's lenght* e que se apresentaria, em verdade, como um padrão de segurança mínima adotado em prol da Receita Federal.

(...) Renato pontua⁸⁰⁹ nesse ponto, importante lembrar que a aplicação das normas de preço de transferência enfrenta diversos obstáculos para a determinação do preço de mercado, na medida em que os países que adotam unicamente métodos de comparação estão sujeitos a cálculos complexos, baseados em dados que necessitam de extrema pesquisa de mercado e conhecimento de informações que não estão disponíveis a preço razoável. Assim, a adoção de margens fixas de luros seria vista como um avanço legislativo, uma vez que tornaria mais simples a aplicação do preço de transferência, em consagração ao princípio da praticidade.

⁸⁰⁷ Shoueri, Luis Eduardo. Direito tributário - 9ª edição de 2019 Ed. Saraiva, 2019, p.103.

⁸⁰⁸ BECHO, Renato Lopes. Considerações sobre dados extrajurídicos que podem influenciar os julgamentos tributários. JURIS PLENUM, v. 86, p. 105-122, 2019.

⁸⁰⁹ BECHO, Renato Lopes. Considerações sobre dados extrajurídicos que podem influenciar os julgamentos tributários. JURIS PLENUM, v. 86, p. 105-122, 2019.

Outro argumento levantado em favor das margens predeterminadas sustenta inexistência de afronta ao *arm's lenght* porque, nos termos da norma⁸¹⁰, os percentuais de presunção de lucro não são obrigatórios, podendo ser alterados de ofício por ato do Ministro da Fazenda, ou caso contestados pelo contribuinte em requerimento fundamentado e instruído por documentação apta a comprovar a prática de margens de lucro diversas daquelas previamente estabelecidas em lei.

(...) Contudo, a realidade mostrou-se outra. Em tentativa de regulamentação do tema, a Receita Federal emitiu a Instrução Normativa⁸¹¹, exigindo do contribuinte a apresentação de um conjunto de provas tão extenso e de difícil acesso que acabou por obstar quase que por completo a possibilidade de alteração dos percentuais prefixados e margens de lucro, tornando absoluta as presunções legais das referidas margens.

Os atos infra-legais, portanto, extrapolaram as disposições legais ao tornar inócua a previsão da Lei nº 9.430/1996, que não vincula a possibilidade de constelação das margens presumidas a apresentação de documentos tão específicos quanto aqueles exigidos na regulamentação da Receita Federal.

(...) Diante de todo o exposto, Renato Lope conclui que, conquanto compatível com o ordenamento interno a adoção das margens predeterminadas de lucros, é imprescindível que se assegure a possibilidade de demonstração de que o lucro efetivamente praticado se distancia daquele presumido pela legislação, sem o que as referidas margens se presumem inaceitavelmente absolutas.

Intrinsicamente relacionado ao tema dos preços de transferência está disposto no art. 107 do Tratado de Funcionamento da União Européia – TFUE.

(...) Considerando a implicação em matéria de preço de transferência, merece destaque o item da comunicação que versa sobre decisão fiscais administrativas que visam “estabelecer antecipadamente a aplicação do regime fiscal comum a um caso concreto tendo em conta os seus fatos e circunstâncias específicos”, por razões de segurança jurídica.

(...) A decisão fiscal administrativa no âmbito dos preços de transferência é denominada APP – acordo Previo dos Preços de transferência (em inglês APA – Advanced Price Agreements). Os APPs foram inicialmente desenvolvidos nos Estados Unidos e,

⁸¹⁰ Lei nº 9.430/96.

⁸¹¹ IN SRF nº 243/02 e Portaria MF nº 222/08.

posteriormente, foram inicialmente desenvolvidos nos Estados Unidos e, posteriormente, foram adotados pela OCDE como um mecanismo administrativo para reduzir o elevado grau de incerteza que é inerente aos preços de transferência.

(...) A comunicação da Comissão Europeia sobre o art. 107 do TFUE determina em qual extensão as normas sobre os auxílios fiscais se aplicam expressamente às regulamentações dos preços de transferência⁸¹², explicando como o princípio *at arm's length* (na versão em português por muitos traduzido como princípio da livre concorrência) afeta a avaliação pela comissão da adequação de uma medida fiscal a previsão do artigo 107 do TFUE.

(...) Renato⁸¹³ continua, sustentando que o Brasil não se sujeita às regras sobre auxílios fiscais do artigo 107 do TFUE. Porém, caso o país fosse membro da União Europeia, todo o sistema de normas de preço de transferência brasileiro poderia ser considerado incompatível sob as regras de questionamento pela Comissão Europeia.

(...) A Comissão Europeia já analisou situação semelhante quando investigou o chamado regime de “lucro Excessivo” da Bélgica conforme comenta Isabel⁸¹⁴.

No caso da Bélgica, não obstante às regras serem aplicadas a todas às multinacionais estabelecidas naquele país, a Comissão Europeia afirmou que o incentivo fiscal belga beneficia apenas os grupos multinacionais, em detrimento das outras companhias, representando “uma distorção muito séria na concorrência dentro do mercado único” da região.

Nesse cenário é importante destacar que as recentes investigações e decisões proferidas são alvo de críticas severas de doutrinadores e principalmente, e dos Estados Unidos, que afirma que as multinacionais americanas então são alvo desproporcional das investigações da Comissão Europeia. As críticas envolvem a interpretação do princípio do *arm's length*, a

⁸¹² Vertiden, Isabel, Michael Lang, Raffaele Petruzzi, Alfred Storck, By Gabriela Capristano Cardoso, Giammarco Cottani, Stefaan De Baets, Pieter Deré, Andrew Hickman, Marco Maria Mazio, Adolfo Martín Jiménez, Sayee Prasanna, Gianni De Robertis, Alicja Smolkowska, Michael E. Steinsaltz, *Transfer pricing Developments Around the word* 2019, ed Wolters kluwer 2019, <https://rus.wolterskluwer.com/store/product/transfer-pricing-developments-around-the-world-2019/> último acesso 19 de maio de 2020.

⁸¹³ BECHO, Renato Lopes. Considerações sobre dados extrajurídicos que podem influenciar os julgamentos tributários. JURIS PLENUM, v. 86, p. 105-122, 2019.

⁸¹⁴ Vertiden, Isabel, *Transfer pricing Developments Around the word* 2019, ed Wolters kluwer 2019. P. 50

aplicação do critério de seletividade e a escolga do teste do prudente *market operator* para identificar uma violação ao artigo 107.

As margens pré-determinadas de lucro no controle dos preços de transferência são consistentes com o Direito Tributário Nacional e conforme Paulo Caliendo⁸¹⁵apesar de implicarem em uma ofensa material ao princípio da renda efetiva.

Os lucros não determinados devem ser os mesmos que seriam decorrentes de um legítimo processo de contabilidade (*processes of good business accountancy*). Da mesma forma, o “*arm’s leght principle*” se estende para a alocação de lucros que derivem da transação entre o Estabelecimento Permanente e outros Estabelecimentos Permanentes da mesma empresa.

O “*arm’s leght principle*” é regulado pelo Guia de Referência do MC OCDE (“*OCDE Guidelines on Tranfer Price*”). Determina esse que a aplicação do “*arm’s leght principle*” será fundado em comparações quanto: a) quantidade; b) condições e termos; c) mercados; d) funções; e) riscos; e f) ativos, incluindo aqueles intangíveis.

Entende-se como sendo “circunstâncias comparáveis” – “*comparable means*” aquelas nas quais: a) não existe diferença entre situações; b) as diferenças proventura existentes não afetam materialidade a condição examinada; e c) sejam possíveis ajustes para eliminar determinadas diferenças.

De modo geral, os Estabelecimentos Permanentes possuem contabilidades separadas, salvo em casos excepcionais. (...) Entende a doutrina que há possibilidade de a administração tributária proceder a construção hipotética de figuras reituais *in vacuo*. Torna-se necessário que essa parte de dados concretos, especialmente daqueles decorrentes do registro escritural do Estabelecimento Permanente e dos necessários ajustes a serem realizados, sejam devidamente caracterizados.

Outra questão relevante é sobre idoneidade dos registros de transação entre a matriz e o Estabelecimento Permanente. Os acordos entre essas entidades não são considerados como sendo contratos juridicamente vinculantes (*legally binding contracts*).

⁸¹⁵ Caliendo, Paulo, Estabelecimentos Permanentes Em Direito Tributário Internacional, Revista dos Tribunais, Ano: 2005, e Caliendo, Paulo, Curso De Direito Tributário - 2ª Ed. Saraiva, 2019, p. 50.

Contudo, tem sido entendido que se esses acordos forem configurados de modo simétrico e organizarem a realização de atividades diversas por diferentes partes da empresa, as escriturações comerciais poderão ser consideradas pela administração fiscal (*tax authorities*).

Esses registros não serão considerados (...) se os valores das transações ou os métodos de atribuição de lucros e despesas dos livros escriturais do Estabelecimento Permanente não corresponderem exatamente aos valores ou métodos de atribuição nos registros escriturais da matriz, devidamente ajustados em seus aspectos cambiais.

(...) Entende-se que, mesmo na presença de uma escrituração dos Estabelecimentos Permanentes detalhada e clara, pode ser possível à administração tributária proceder determinadas retificações, em conformidade com o “*arm’s leght principle*”. Esses ajustes podem ser decorrentes (...) em situações nas quais os bens foram faturados da matriz para o Estabelecimento Permanente com preços que não se adequam ao “*arm’s leght principle*”,

Gerando um “desvio” (*profits have bem diverted*) de lucro em favor da matriz ou vice-versa.

(...) Muitos Estados têm entendido que há a realização de lucros quanto um ativo, forma parte da propriedade de um Estabelecimento Permanente, é transferido para a matriz ou para a matriz ou para outro EP da mesma empresa situado em outro Estado. Tem sido entendido em Direito Internacional Tributário que o art. 7º do MC OCDE autoriza tal tributação, que será denominada de “disjunção tributável” – “*disjunction taxation*”.

Neste caso, essa transferência será realizada em conformidade com um método próprio. A primeira questão a ser respondida é quanto aos lucros tributáveis são realizáveis. Considera-se que quando a propriedade em uma parcela substancial de valor de mercado e quando provavelmente tal situação venha a aparecer na escrituração do ano seguinte à transação, entende-se que a realização dos lucros não irá necessariamente ocorrer no ano fiscal em que ocorreu tal transferência.

Outro problema relevante, que pode dar origem a uma sobretaxação, ocorre com o diferencial entre o momento do pagamento de tributo no exterior e a sua contabilização pela matriz (“*time lag following payment of tax abroad*”). Essa situação ocorre quando determinados Estabelecimentos Permanentes operam o pagamento de impostos no exterior sobre lucros realizados por transferência interna, mesmo que tais valores não tenham sido

realizados antes do próximo ano comercial. Haverá nessa situação um diferencial temporal (“time lag”) entre o momento em que os impostos são pagos e a sua contabilização pela matriz no exterior. Indica-se à solução dessas dificuldades a utilização de um procedimento amigável.

A transferência de empréstimos de liquidação duvidosa (“transfer of bad loans”) também apresenta um relativo grau de dificuldades. Ela pode ocorrer no sistema financeiro internacional através da transferência de créditos de liquidação duvidosa entre a matriz e a filial, objetivando a melhor supervisão desses valores. Entende-se que tais transferências não devem ser caracterizadas como sendo realizadas entre empresas independentes e, portanto, não devem ser consideradas para fins de afetar o montante de rendimentos que seriam esperados de uma empresa independente negociando com outra empresa independente.

(...) Uma leitura sistemática, portanto, não autoriza uma compreensão de uma independência total entre a matriz e o Estabelecimento Permanente. Assim, os lucros de vendas intraempresariais não devem ser contabilizados como atribuíveis ao Estabelecimento Permanente se essas vendas não produzirem um benefício para a empresa enquanto um todo. Esse entendimento deve ser também utilizado na compreensão das despesas a serem alocadas aos EP’s.

Se esse entendimento exige que duas entidades da mesma empresa sejam tratadas como partes separadas e distintas, então decorre o entendimento de que um fornecimento ou serviço realizado de modo intra-empresarial deve ser entendido como gerador de benefícios tão somente na medida em que esses resultados possam ser particularizados (*segregable*), Estsegregavel, para o Estabelecimento Permanente, bem como para a empresa enquanto um todo.

(...) De modo geral, os Modelos de acordos que visam evitar a dupla tributação da renda têm historicamente considerado os Estabelecimentos Permanentes como possuidores de uma independência restrita ou autonomia tributária (*restrict independence*). Esse tem sido o entendimento nos estudos realizados para a elaboração dos Modelos da Liga das Nações e dos demais modelos.

Entende-se que esse artigo determina a aplicação do “*arms leght principle*”, que esta consagrado no art. 9º do MCOCDE. Os lucros atribuídos ao Estabelecimento Permanente serão considerados como se este obtivesse através da constituição de uma empresa distinta e

separada exercendo atividade idêntica ou similar, em condições idênticas e similares e negociando com total independência.

Agostinho Toffoli Tavoraro⁸¹⁶ entende que a predeterminação das margens de lucro não encontra amparo na Constituição Brasileira, constituindo-se em restrição à livre iniciativa, fundamento do Estado Democrático de Direito.

(...)Não é aplicável no Brasil o artigo 107 do Tratado de Funcionamento da União Européia (TFUE), por envolver exagerada subjetividade e afront à soberania do Brasil e dos Estados que com o Brasil estabelecer tratado.

(...)A preservação do princípio do arms length parece uma imposição de ordem prática, que nosso país adota em seus Tratados de Dupla Tributação e que merece continuidade.

4.3.3 – Da desconsideração pela Administração de atos e negócios jurídicos e os paraísos fiscais.

E sem embargo resta analisar os limites da desconsideração pela administração tributária de atos e negócios jurídicos praticados pelos contribuintes, e em que medida Resolução de 05/12/2017 da União Européia quanto aos 17 países que integram a lista negra dos paraísos fiscais é compatível com a legislação brasileira.

Conforme se posiciona Ives Gandra da Silva⁸¹⁷ Martins é que a permanente ilegalidade da Receita em desconsiderar negócios jurídicos, admitindo seus efeitos privados, mas não tributários, como, por exemplo, o da falta de propósito comercial, não tem qualquer respaldo legislativo, ingressando, portanto, seu uso indiscriminado, no campo do arbítrio fiscal, infelizmente tão comum na história da imposição tributária no Brasil.

A relação dos países considerados paraísos fiscais, no Brasil, é bem mais extensa do que os 17 países elencados na Resolução da União Européia. Transcrevo os nomes dos 17 países: Samoa Americana; Bahrein; Barbados; Granada; Guam; Korea; Macao SAR; Marshall

⁸¹⁶ Tavoraro, Agostinho Toffoli, Princípios Tributários no Direito Brasileiro, Forense, 1998; Simpósio Nacional de Direito Tributário do CEU Law School, coordenado pelo Prof. Dr. Ives Gandra da Silva Martins, entra em 2018.

⁸¹⁷ Martins, Ives Gandra da Silva, Pasin, João Bosco Coelho, Direito Financeiro e Tributário Comparado - Estudos Em Homenagem A Eusébio González García, Saraiva, 2014, p 56.

Islands; Mongolia; Namibia; Palau; Panama; Saint Lucia; Samoa; Trinidad and Tobago; Tunisia e United Arab Emirates, segundo a lista daquela Confederação de países, que, de rigor constitui a U. E.

A relação brasileira é maior, não havendo, pois, incompatibilidade, em princípio, mas, em face das características próprias da legislação brasileira, as restrições do Brasil não se adequam inteiramente às restrições europeias, razão pela qual a compatibilidade apenas existirá, sempre e quando as restrições da Europa forem identificadas às brasileiras.

No sentir de Kiyoshi Harada⁸¹⁸, “em que pese a legislação prescrever⁸¹⁹, a desconsideração pela administração tributária de atos e negócios jurídicos praticados pelos contribuintes deve se limitar os casos de sonegação fraude ou conluio, pois como já assinalamos, A norma antielisiva geral, que permite ao fisco desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados pelos contribuintes, para evitar que sejam alcançados pela norma jurídica de tributação, implica grave violação dos princípios da estrita legalidade, da tipicidade fechada e da reserva absoluta da lei formal, gerando situações de total insegurança e de arbítrio, incompatíveis com a ordem jurídica vigentes.

Ora, a desconsideração dos atos ou dos negócios jurídicos praticados pelos contribuintes somente poderia ocorrer quando presentes a sonegação, a fraude ou o conluio, definido respectivamente na legislação⁸²⁰, jamais implicar economia legal de tributo.

Sobre o limite da desconsideração Jose Eduardo Soares de melo⁸²¹, esclarece que pela administração tributária, de atos e negócios jurídicos praticados pelos contribuintes,

⁸¹⁸ Harada, Kiyoshi, *Direito Financeiro e Tributário*, 27ª Ed. Saraiva 2018, p 49.

⁸¹⁹ Art. 116, parágrafo único “a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”.

⁸²⁰ Lei 4502/1964 art. 71 a 73; Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente. Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento. Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

⁸²¹ Melo, José Eduardo Soares, *Impostos federais, estaduais e municipais*, Saraiva- 1ª edição de 2018, p.55.

encontram-se previstos no Código Civil⁸²², em razão de vícios de consentimento (dolo, erro, coação, simulação e fraude); e, no Código Tributário Nacional⁸²³, nos casos de dissimulação de atos ou negócios jurídicos mascarando a ocorrência do fato gerador tributário, ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. (...), todavia, as listas negras de paraísos fiscais somente poderão revestir plena eficácia na medida em que também não sejam observadas as normas internas do Código Civil e do Código Tributário Nacional.

No mesmo passo, entende Carlos Henrique Abrão⁸²⁴, entende que os limites impostos à desconsideração de atos praticados pelos contribuintes repousam no aspecto da legalidade para demonstrar praticas antielisivivas resultantes de simulação e dissimulação. No propalado planejamento tributário pacifica a interpretação do CTN⁸²⁵, não estando, por assim dizer, o aparato da administração tributária livre para agir ou cometer abusos e excessos.

Deverão ser adotados procedimentos previstos na legislação ordinária, hospedado no preceito da legalidade, descrevendo-se, rigorosamente, os procedimentos, derivando o princípio da vinculação ao regramento infraconstitucional.

À administração pública, existente o fato gerador, cumpre aplicar a legislação pertinente, havendo lacuna do legislador, não cabe à administração pública preenche-la, mas sim cumprir rigorosamente aquilo previsto na legislação ordinária.

⁸²² Arts. 86 a 113, Código Civil, Artigo 86.º (*Domicílio legal da mulher casada*); Artigo 87.º (*Domicílio legal dos empregados públicos*); Artigo 88.º (*Domicílio legal dos agentes diplomáticos portugueses*); Secção IV *Ausência* ; Subsecção I *Curadoria provisória*; Artigo 89.º (*Nomeação de curador provisório*); Artigo 90.º (*Providências cautelares*); Artigo 91.º (*Legitimidade*); Artigo 92.º (*A quem deve ser deferida a curadoria provisória*); Artigo 93.º (*Relação dos bens e caução*); Artigo 94.º (*Direitos e obrigações do curador provisório*); Artigo 95.º (*Prestação de contas*); Artigo 96.º (*Remuneração do curador*); Artigo 97.º (*Substituição do curador provisório*); Artigo 98.º (*Termo da curadoria*); Artigo 99.º (*Justificação da ausência*); Artigo 100.º (*Legitimidade*); Artigo 101.º (*Abertura de testamentos*); Artigo 102.º (*Entrega de bens aos legatários e outros interessados*); Artigo 103.º (*Entrega dos bens aos herdeiros*); Artigo 104.º (*Curadores definitivos*); Artigo 105.º (*Aparecimento de novos interessados*); Artigo 106.º (*Exigibilidade de obrigações*); Artigo 107.º (*Caução*); Artigo 108.º (*Ausente casado*); Artigo 109.º (*Aceitação e repúdio da sucessão; disposição dos direitos sucessórios*); Artigo 110.º (*Direitos e obrigações dos curadores definitivos e demais interessados*); Artigo 111.º (*Fruição dos bens*); Artigo 112.º (*Termo da curadoria definitiva*); Artigo 113.º (*Restituição dos bens ao ausente*).

⁸²³ Art. 116, parágrafo único, CTN; Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001).

⁸²⁴ Abrão, Carlos Henrique, e, Lucon, Paulo Henrique dos Santos, A Tutela Coletiva do Acionista Minoritário - Os 30 anos de vigência da lei 7913/89: uma visão prospectiva construtiva, quartier latin, 2019, p.53.

⁸²⁵ Art. 116. CTN, Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos.

Existe o dever de neutralidade e imparcialidade do fisco de acordo com a incidência tributária.

Desta forma, o art. 116 do CTN ⁸²⁶ consubstancia uma norma antielisão com obrigatório regramento pela lei ordinária, baseada em aspectos materiais, cujo ônus da prova compete ao fisco e a desconsideração somente admirável se comprovado o intuito de dissimulação do nexa causal da simulação, desde que constitua fato gerador da obrigação tributária.

Concreta e objetivamente a União Européia adotou a lista negra⁸²⁷ de paraísos fiscais, países não cooperantes, incluindo 17 deles fora do bloco, os quais não estabelecem relações de informações com os europeus, podendo ser alvo de sanções.

Significa dizer que referidos países não se mobilizam no combate a evasão fiscal.

Na visão dos países europeus, essas nações praticam regime tributário nocivo, sem comprometimento algum de mudança, além do que, existem listadas outras nações (lista cinza) incluindo países europeus, Suíça, Andorra, não tendo sido definidas as sanções, porém é muito provável congelamento dos fundos europeus e a retirada de investimentos enquanto não houver mudança de posicionamento.

O Brasil ampliou o conceito de países considerados paraísos fiscais, aumentando o seu leque, porém, a classificação feita pela União Européia, em razão dos regimes diferenciados, poderá vir a ser alvo de nova classificação pelo governo brasileiro.

É evidente, portanto, que a legislação brasileira, a partir dos graves escândalos nos papéis do Panamá, passou a ter uma visão diferenciada e, para tanto, inclusive diante de operações implementadas para arrefecer remessas irregulares de numerário, lavagem de dinheiro e crimes de corrupção, ocupa-se, preocupa-e o Brasil em manter monitoramento ou rastreamento sobre os países considerados paraísos fiscais.

Regimes fiscais privilegiados despertam descrédito e fazem com que a administração tributária tenha dificultado acesso aos subsídios societários e demais operações econômicas.

Não se localiza, portanto, antinomia entre aquilo deliberado pela União Européia e a percepção do governo brasileiro de cada vez mais e melhor reduzir o alcance dos malsinados feitos dos paraísos fiscais.

⁸²⁶ art. 116 do CTN. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:...

⁸²⁷ Em 05 de dezembro de 2017, a EU adotou a Lista negra dos países caracterizados como paraíso fiscal.

Trata-se de trabalho bastante complexo e demorado, mas que ensejará pacificação mediante a colaboração imprescindível dos países desenvolvidos.

No mesmo passo que Carlos tem a opinião de Jimir Doriak Jr.,⁸²⁸ que a Administração fiscal pode desconsiderar atos e negócios jurídicos praticados pelos contribuintes nos casos de simulação e nas hipóteses específicas expressamente previstas no ordenamento jurídico (como são os casos dos regimes de distribuição disfarçada de lucros e de preços de transferência). Por tais razões, não nos parece que seja o caso de averiguar a compatibilidade de Resolução da União Européia com a legislação brasileira. Tal Resolução não só não é aplicável ao Brasil, já que se trata de norma externa, como também por tratar de tema que é legislado no Brasil.

Complementando esta opinião se encontra Angela Vidal Gandra Martins⁸²⁹, a lei Complementar⁸³⁰ autoriza a desconsideração pela autoridade administrativa fiscal de atos praticados pelos contribuintes deveria ater-se ao fim para o qual foi estabelecido, ou seja, inibir atuação de má-fé visando dissimular a ocorrência de fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação, e não a simples alegação de economia dos custos do tributo pelo ato praticado pelo contribuinte. Infelizmente a prática brasileira tem abusado do dispositivo tergiversando seu fim, com vistas à arrecadação.

Quanto à lista negra definida pela União Européia, esta é orientativa para a precaução nas relações com estes países. A própria possibilidade de que o Brasil integrasse a lista foi ventilada em fevereiro do ano de dois mil e dezesseis.

Por outro lado, a legislação brasileira estabelece um teto de 17% com relação à alíquota indicadora para o enquadramento de um paraíso fiscal e este critério orientativo básico, ainda que o Brasil procure também alinhar-se aos padrões internacionais de transparência fiscal. Porém, para efeitos práticos os países enquadrados como paraísos fiscais em nosso país dependerão da determinação da Receita Federal com base na legislação em

⁸²⁸ Doriak Jr., Jimir, Direito Financeiro e Tributário, 26ª Ed. Atlas, SP, 2017, p. 40.

<https://forumdeconcursos.com/wp-content/uploads/wpforo/attachments/4021/130-Kiyoshi-Harada-Direito-Financeiro-e-Tributario-2017-Pdf.pdf>; ultimo acesso 28 de março de 2020.

⁸²⁹ Martins Angela, Vidal Gandra, CTN 50 Anos com eficácia de Lei Complementar, conselho superior de direito da fecomercio-sp, 2017, p. 47.

⁸³⁰ L. Complementar nº104/2001, que inseriu o parágrafo único do artigo 116 do CTN, Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existente os seus efeitos: **Parágrafo único.** A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001).

vigor, que baixou de 20% para 17% a alíquota, ainda que o órgão procurará ter também em conta outros critérios avaliadores como, por exemplo, a transparência ou o sigilo sobre composição societária de empresas, etc. Portanto, em tese, há compatibilidade parcial entre nossa legislação e a européia, definida em caso concreto. No dizer de Marlene Talarico Martins Rodrigues⁸³¹ os limites da descon sideração, pela administração tributária, de atos e negócios jurídicos praticados pelos contribuintes estão conformados no princípio da legalidade, para demonstrar práticas antielisivas resultantes de atos simulados e dissimulados, não estando a administração tributária livre para agir ou cometer abusos e excessos em relação aos contribuintes, sob pena de violar o CTN⁸³², não foi ainda regulamentado por lei ordinária. A Resolução da U. E, de 05/12/2017, quanto aos países que integram a lista negra dos paraísos fiscais, podem ser compatíveis com a legislação brasileira na medida em que no Brasil são aplicáveis regime tributário em condições mais rígidas, recomendadas pelo BEPS, em seus planos de ação, no combate à elisão fiscal.

Outrossim, de maneira mais completa e até prática Marcelo Borghi⁸³³, expõe; como já definido pelo Superior Tribunal de Justiça; “o princípio da legalidade impede que se exija do contribuinte tributo que seja calculado sobre a base de cálculo fictícia, por ela ter se representar o fato econômico com a real dimensão do ocorrido no momento da consumação do fato gerador”.

Por incontestes, “a lei tributária atribui ao agente administrativo um poder vinculado, o mais vinculado possível, no exercício do qual serão praticados atos plenamente vinculados. Assim, exercício do qual serão praticados atos plenamente vinculados. Assim, o objeto do lançamento, como ato de vontade da Administração (a saber, a declaração da ocorrência do fato jurídico, a identificação do sujeito passivo da obrigação, a determinação da base de cálculo e da alíquota para apuração do montante a pagar e os termos da exigibilidade) já está predeterminado na lei tributária, inexistindo margem de liberdade de escolha para o agente que pratica o ato”.

⁸³¹ Rodrigues, Marilene Talarico Martins, *O Tributo: Reflexão Multidisciplinar sobre sua Natureza*, Editora Forense, 2007, p.145.

⁸³² Art. 108 §1º CTN; Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada (...); § 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

⁸³³ *Silva, Marcelo Borghi* Moreira da, *Direito Tributário Contemporâneo*, Saraiva, Livreiros Editores, 2017, p. 35.

“Não cabe à administração tributária decidir sobre a conveniência, oportunidade e o conteúdo do lançamento” motivo pelo qual, os limites da desconsideração pela administração tributária de atos e negócios jurídicos rechaçam toda e qualquer conjectura, sem qualquer fundamentação, que venha a desconstituir o negócio jurídico, por flagrante infringência ao princípio da legalidade e da segurança jurídica.

(...) Como parâmetro para a limitação da desconsideração, pela administração, de atos e negócios praticados pelo contribuinte, de forma inversa, podemos estabelecer a própria atividade do agente administrativo tal como definido por Cernicchiaro⁸³⁴ uma vez que “o homem, em sua vida de sociedade, submete-se a três ordens de normas (moral, direito e costume). Reale⁸³⁵ sintetiza a distinção dessa forma, realçando características: moral (bilateralidade); direito (coatividade, heteronomia, bilateralidade e atributividade); costume (heteronomia e bilateralidade).

Ao exercer um direito, o titular coloca-se em comunicação com terceiro (pessoa obrigada à satisfação pretendida). Nesse momento, o agente da Administração Pública precisa agir conforme os parâmetros exigidos no encontro de duas pessoas. Repercute, pois, na moral, dada a bilateralidade atrás referida.

O Estado convive com pessoas, através de seus agentes. Estes, por sua vez, devem guardar, pois, as exigências do Direito, do Costume e da Moral.

O *modus faciendi* anotou-se, nem sempre vem explicitado na norma jurídica. Apesar disso, o exercício não pode ser arbitrário. “O agente precisa atuar, em termos de relacionamento, como se particular fosse, ou seja, como devem se corresponder duas pessoas”. Marcelo Borghi ainda conclui (...). Por fim, quanto à extensão da Resolução da União Européia que determinou a inclusão de 17 países na primeira lista negra de paraísos fiscais e que, caso não cooperem com os europeus serão alvo de sanções, por questão de soberania nacional econômica, entendemos incompatível tal imposição com a legislação nacional.

Para entender os limites da desconsideração Miguel Delgado Gutierrez⁸³⁶ esclarece que os limites da desconsideração pela administração de atos e negócios praticados pelos contribuintes estão ligados aos limites da possibilidade da elisão fiscal, entendida por nós

⁸³⁴ Cernicchiaro, Luiz Vicente, Estrutura do Direito Penal, Editora: Sugestões Literárias, 1972, p 32.

⁸³⁵ Reale Jr, Miguel, Instituições De Direito Penal. Parte Geral,Forense 2009, p. 12.

⁸³⁶ Gutierrez, Miguel Delgado, Planejamento Tributário - Elisão e Evasão Fiscal, Quartier latin, 2006, p, 16.

como maneira válida de evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo antes da ocorrência do seu fato gerador.

A elisão fiscal resulta das lacunas da lei, pois, por mais previdente que o legislador seja, sempre haverá brechas e fissuras no sistema tributário, aproveitadas pelos contribuintes e seus assessores que, utilizando de sua liberdade de contratar, escapam da tributação, moldando juridicamente os fatos a fim de serem tributados da forma mais benéfica possível, sem, contudo, desnaturá-los de tal forma que não mais produzam os efeitos econômicos ou tenham a utilidade negocial que leva à sua realização.

Em matéria contratual as disposições legais têm, em regra, caráter supletivo ou subsidiário, prevalecendo a vontade dos contratantes, que permite que regulem seus interesses por forma diversa e até oposta à prevista na lei.

Os contratantes são livres para determinar o conteúdo do contrato, nos limites legais imperativos.

Apesar de o Fisco ter plena legitimidade para combater a prática do planejamento tributário, parece-nos que prossegue sendo inquestionável o direito do contribuinte e optar pelo comportamento que gere um gravame menos oneroso do ponto de vista tributário, ou mesmo que não gere qualquer ônus tributário.

(...) Ora, desde que pratique atos válidos e lícitos, sem dissimulação, o contribuinte tem direito de organizar seus negócios de forma a evitar a ocorrência dos fatos delineados em lei como passíveis de tributação, ou de optar pelos atos que lhe acarretem um menor ônus tributário. Ou seja, o contribuinte tem o direito de não adentrar no campo de incidência da norma tributária, desde que não viole disposição de lei. É intuitivo que ninguém está obrigado a praticar os atos ou negócios que provoquem incidências de tributos, ou de tributos mais onerosos.

Isso é garantido pela Constituição Federal⁸³⁷ que confere aos cidadãos a liberdade de fazer qualquer coisa que não seja vedada ou exigida pela lei e que prevê que um dos

⁸³⁷Art. 5º, II, CF; Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

fundamentos do Estado Brasileiro é a livre iniciativa⁸³⁸. De tal direito, constitucionalmente assegurado, e do fato de que a obrigação tributária só pode nascer validamente pela ocorrência efetiva de uma hipótese de incidência prevista na norma Constitucional⁸³⁹, decorre a legitimidade de o contribuinte planejar suas atividades de forma a evitar ou postergar a prática de atos e negócios inseridos nas hipóteses legais de tributação, ou de maneira a procurar incorrer em situações legais de menor tributação.

A obrigação tributária decorre da lei⁸⁴⁰, só vindo a surgir se efetivamente ocorrer o fato gerador do tributo, tal como definido em lei. Dessa forma, qualquer ato ou omissão, anterior ao fato gerador, praticado sem violação de lei, com o intuito de evitar a concorrência do fato gerador, postergá-la, ou reduzir a obrigação dele decorrente, não pode ser desqualificados pelo Fisco.

Todavia, se o contribuinte, tendo praticado um ato ou negócio que configure a hipótese de incidência de uma norma tributária, pretender de maneira dissimulada, ocultar a sua realização, poderá o Fisco desqualificar o ato ou negócio aparente para buscar a realidade subjacente, a fim de cobrar o tributo efetivamente devido.

Quanto à lista negra européia, a Resolução que a contem é de jurisdição de não cooperantes em matéria fiscal. O objetivo dela é promover a boa governança a nível mundial, buscando maximizar os esforços para prevenir a evasão e a fraude fiscais. Os trabalhos do Conselho sobre a lista têm sido levados a cabo em paralelo com a OCDE e no contexto do G-20.

A lista da União Européia foi estabelecida na sequência de uma análise e um diálogo conduzido durante o ano de 2017 com um grande número de jurisdições de países não membros da União Européia. Os países que constam da lista não tomaram medidas significativas para sanar as deficiências identificadas nem encetaram um diálogo construtivo

⁸³⁸ Art. 1º, IV, CF; A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; (Vide Lei nº 13.874, de 2019).

⁸³⁹ Art. 150, I CF/88; Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

⁸⁴⁰ Art. 97, 113 e 114 do CTN **Art. 97.** Somente a lei pode estabelecer: **I** - a instituição de tributos, ou a sua extinção; **Art. 113.** A obrigação tributária é principal ou acessória. **Art. 114.** Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

com base nos critérios da União Européia. Em novembro de 2016, o Conselho da União Européia estabeleceu critérios que as jurisdições deverão respeitar para serem consideradas conformes em matéria de transparência fiscal, de equidade fiscal e que exigem que sejam implementadas medidas anti-BEPS (medidas contra a erosão da base tributável e a transferência de lucros).

Os países que constam na lista negra foram vivamente incentivados a fazer as alterações que lhes foram solicitadas, tendo em vista que a sua legislação fiscal, as suas políticas fiscais e práticas administrativas implicam ou são suscetíveis de causar uma perda de receitas para os Estados-membros da União Européia.

Enquanto se aguardam essas alterações, a União Européia e os Estados-Membros poderão aplicar medidas defensivas que incluem medidas fiscais e fora do âmbito da fiscalidade. Tais medidas destinam-se a prevenir a erosão da base tributável dos Estados-Membros da União Européia.

(...) Entende-se que são salutares as medidas tomadas no sentido de combater a falta de transparência fiscal prejudicial que prejudicam outras jurisdições que não se utilizam de tais estratégias.

Contudo, não se pode abusar no uso de tais medidas no sentido de que sejam atropelados direitos fundamentais dos cidadãos das jurisdições afetadas.

A Resolução do Conselho da União Européia que contém uma lista de jurisdições não cooperantes em matéria fiscal é, em princípio, compatível com a legislação brasileira.

(...) Dessa forma, as medidas adotadas pelo Brasil no sentido de promover os critérios de transparência fiscal, de equidade fiscal e de implementação de medidas contra a erosão da base tributável e a transparência de lucros só serão compatíveis com o nosso ordenamento jurídico se preverem obrigações que não contrariem a Constituição Federal.

Nesse caso, as eventuais leis internas criadas para o cumprimento das medidas sugeridas pela União Européia que contrariem a Constituição Federal serão inconstitucionais, não tendo qualquer validade perante o nosso ordenamento jurídico.

Não se pode combater a evasão e a fraude fiscais, com o sacrifício de direitos e garantias fundamentais dos contribuintes assegurados na constituição. Sempre que estes direitos e garantias forem desrespeitadas, deverão ser declaradas inconstitucionais as normas que os

violem, ainda que a pretexto de combater práticas nocivas aos interesses da arrecadação tributária.

Encontra-se no debate de forma mais sintética Ricardo Canstagna⁸⁴¹, deste modo, no âmbito da tributação internacional e da Ação 5 do BEPS, a desconsideração pela administração tributária de atos e negócios jurídicos praticados pelos contribuintes encontra os limites imediatos definidos na lei⁸⁴², e os limites mediatos na Constituição Federal.

⁸⁴¹ Castagna, Ricardo Alessandro, Tutela de Urgência, Editora: Revista dos Tribunais, Ano: 2008, p. 37.

⁸⁴² No artigo 24-A da Lei nº 9.430/96; Art. 24-A. Aplicam-se às operações realizadas em regime fiscal privilegiado as disposições relativas a preços, custos e taxas de juros constantes dos arts. 18 a 22 desta Lei, nas transações entre pessoas físicas ou jurídicas residentes e domiciliadas no País com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada no exterior. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008); e no artigo 2º da Instrução Normativa nº 1037/2010; Art. 2º São regimes fiscais privilegiados: II - com referência à legislação do Uruguai, o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de "Sociedades Financeiras de Inversão (Safis)" até 31 de dezembro de 2010; III - com referência à legislação da Dinamarca, o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de *holding company* que não exerçam atividade econômica substantiva; (Redação dada pelo (a) Instrução Normativa RFB nº 1045, de 23 de junho de 2010), IV - com referência à legislação do Reino dos Países Baixos, o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de holding company que não exerçam atividade econômica substantiva; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1045, de 23 de junho de 2010), V - com referência à legislação da Islândia, o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de International Trading Company (ITC); - (Revogado(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1474, de 18 de junho de 2014) (Vide Instrução Normativa RFB nº 1474, de 18 de junho de 2014), VII - com referência à legislação dos Estados Unidos da América, o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de Limited Liability Company (LLC) estaduais, cuja participação seja composta de não residentes, não sujeitas ao imposto de renda federal; ou, VIII - com referência à legislação da Espanha, o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de Entidad de Tenencia de Valores Extranjeros (E.T.V.Es.); IX - com referência à legislação de Malta, o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de International Trading Company (ITC) e de International Holding Company (IHC). X - com referência à Suíça, os regimes aplicáveis às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de holding company, domiciliary company, auxiliary company, mixed company e administrative company cujo tratamento tributário resulte em incidência de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), de forma combinada, inferior a 20% (vinte por cento), segundo a legislação federal, cantonal e municipal, assim como o regime aplicável a outras formas legais de constituição de pessoas jurídicas, mediante rulings emitidos por autoridades tributárias, que resulte em incidência de IRPJ, de forma combinada, inferior a 20% (vinte por cento), segundo a legislação federal, cantonal e municipal. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1474, de 18 de junho de 2014) (Vide Instrução Normativa RFB nº 1474, de 18 de junho de 2014) - (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1658, de 13 de setembro de 2016) (Vide Instrução Normativa RFB nº 1658, de 13 de setembro de 2016), XI - com referência à legislação da República da Áustria, o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de holding company que não exerçam atividade econômica substantiva. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1683, de 29 de dezembro de 2016), XII - com referência à legislação da República da Costa Rica, o Regime de Zonas Francas (RZF); (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1773, de 21 de dezembro de 2017) (Vide Instrução Normativa RFB nº 1773, de 21 de dezembro de 2017), XIII - com referência à legislação de Portugal, o regime do Centro Internacional de Negócios da Madeira (CINM); e (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1773, de 21 de dezembro de 2017) (Vide Instrução Normativa RFB nº 1773, de 21 de dezembro de 2017), XIV - com referência à legislação de Singapura, os seguintes regimes de alíquota diferenciada para: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1773, de 21 de dezembro de 2017) (Vide Instrução Normativa RFB nº 1773, de 21 de dezembro de 2017), a) armador ou fretador ou para empresa de transporte aéreo não residentes (special rate of tax for non-resident shipowner or charterer or air transport undertaking); (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1773, de 21 de dezembro de 2017) (Vide Instrução Normativa RFB nº 1773, de 21 de dezembro de 2017), b)

seguradoras e resseguradoras ou o regime de isenção aplicável a tais empresas (exemption and concessionary rate of tax for insurance and reinsurance business); (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1773, de 21 de dezembro de 2017) (Vide Instrução Normativa RFB nº 1773, de 21 de dezembro de 2017) c) Centro de Finanças e Tesouraria (concessionary rate of tax for Finance and Treasury Centre); (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1773, de 21 de dezembro de 2017) (Vide Instrução Normativa RFB nº 1773, de 21 de dezembro de 2017) d) administrador fiduciário (concessionary rate of tax for trustee company); (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1773, de 21 de dezembro de 2017) (Vide Instrução Normativa RFB nº 1773, de 21 de dezembro de 2017), e) renda derivada de títulos de dívida (concessionary rate of tax for income derived from debt securities); (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1773, de 21 de dezembro de 2017) (Vide Instrução Normativa RFB nº 1773, de 21 de dezembro de 2017) f) empresa de comércio global e empresa elegível (concessionary rate of tax for global trading company and qualifying company); (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1773, de 21 de dezembro de 2017) (Vide Instrução Normativa RFB nº 1773, de 21 de dezembro de 2017) g) empresa de incentivo do setor financeiro (concessionary rate of tax for financial sector incentive company); (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1773, de 21 de dezembro de 2017) (Vide Instrução Normativa RFB nº 1773, de 21 de dezembro de 2017) h) prestação de serviços de processamento para instituições financeiras (concessionary rate of tax for provision of processing services for financial institutions); (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1773, de 21 de dezembro de 2017) (Vide Instrução Normativa RFB nº 1773, de 21 de dezembro de 2017) i) gestor de investimentos em transporte marítimo (concessionary rate of tax for shipping investment manager); (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1773, de 21 de dezembro de 2017) (Vide Instrução Normativa RFB nº 1773, de 21 de dezembro de 2017), j) beneficiário de renda fiduciária (concessionary rate of tax for trust income to which beneficiary is entitled); (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1773, de 21 de dezembro de 2017) (Vide Instrução Normativa RFB nº 1773, de 21 de dezembro de 2017), k) arrendamento de aeronaves e motores de aeronaves (concessionary rate of tax for leasing of aircraft and aircraft engines); (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1773, de 21 de dezembro de 2017) (Vide Instrução Normativa RFB nº 1773, de 21 de dezembro de 2017), l) gestor de investimentos em aeronaves (concessionary rate of tax for aircraft investment manager); (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1773, de 21 de dezembro de 2017) (Vide Instrução Normativa RFB nº 1773, de 21 de dezembro de 2017), m) empresa de investimento em contêineres (concessionary rate of tax for container investment enterprise); (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1773, de 21 de dezembro de 2017) (Vide Instrução Normativa RFB nº 1773, de 21 de dezembro de 2017), n) gestor de investimentos em contêineres (concessionary rate of tax for container investment manager); (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1773, de 21 de dezembro de 2017) (Vide Instrução Normativa RFB nº 1773, de 21 de dezembro de 2017), o) corretores de seguros autorizados (concessionary rate of tax for approved insurance brokers); (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1773, de 21 de dezembro de 2017) (Vide Instrução Normativa RFB nº 1773, de 21 de dezembro de 2017), p) renda derivada da gestão de negócios registrados de fideicomissos ou de empresas elegíveis (concessionary rate of tax for income derived from managing qualifying registered business trust or company); (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1773, de 21 de dezembro de 2017) (Vide Instrução Normativa RFB nº 1773, de 21 de dezembro de 2017), q) corretores de navios e de operações de proteção de frete marítimo (concessionary rate of tax for ship broking and forward freight agreement trading); (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1773, de 21 de dezembro de 2017) (Vide Instrução Normativa RFB nº 1773, de 21 de dezembro de 2017), r) serviços de suporte relacionados com transporte marítimo (concessionary rate of tax for shipping-related support services); (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1773, de 21 de dezembro de 2017) (Vide Instrução Normativa RFB nº 1773, de 21 de dezembro de 2017), s) renda derivada da gestão de investimentos autorizados (concessionary rate of tax for income derived from managing approved venture company); e (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1773, de 21 de dezembro de 2017) (Vide Instrução Normativa RFB nº 1773, de 21 de dezembro de 2017), t) empresa em processo de expansão internacional (concessionary rate of tax for international growth company). (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1773, de 21 de dezembro de 2017). - Parágrafo único. Para fins de identificação de regimes fiscais privilegiados previstos nos incisos III e IV do caput, entende-se que a pessoa jurídica que exerce a atividade de holding desempenha atividade econômica substantiva quando possui, no seu país de domicílio, capacidade operacional apropriada para os seus fins, evidenciada, entre outros fatores, pela existência de empregados próprios qualificados em número suficiente e de instalações físicas adequadas para o exercício da gestão e efetiva tomada de decisões relativas: (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº

Diante do exposto, é possível afirmar que a Resolução de 05 de fevereiro de 2017 da União Européia, quanto aos 17 países que integram a lista negra dos paraísos fiscais, não exige compatibilidade com a legislação brasileira (e vice-versa), na medida em que tal definição pertence à soberania fiscal de cada Estado. Sem prejuízo, as diretrizes utilizadas na citada Resolução assemelham-se àquelas adotadas pela lei brasileira⁸⁴³, apesar do resultado da análise de jurisdições ser substancialmente diversos em cada uma das listas comparadas.

No entanto André Luis Costa-Corrêa⁸⁴⁴, compreende que somente será possível haver desconsideração pela Administração Tributária de atos e negócios jurídicos realizados pelos contribuintes quando houver a comprovação de fraude ou simulação por parte do contribuinte para não ser responsabilizado por fatos jurídicos tributários praticados. Assim, compreende-se que a previsão legal⁸⁴⁵, que possibilita a desconsideração de atos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo; ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária somente poderá ser aplicada quando houver fraude ou simulação – não sendo praticado, portanto, para desconsiderar quaisquer atos e negócios jurídicos que promovam a mera economia tributária.

Não há uma correlação direta entre os critérios adotados pelo Brasil e pela Comunidade Européia para identificação dos países com tributação favorecida. Logo, os critérios adotados não são compatíveis. Com alguns pontos a acrescentar Luis Eduardo Shoueri⁸⁴⁶ acentua que a leitura do dispositivo legal⁸⁴⁷ observa que o legislador autorizou que negócios jurídicos simulados fossem desconsiderados para que o fato dissimulado pudesse ser alcançado pela norma tributária em sua plenitude, condicionando-a, no entanto, aos requisitos que deveriam

1773, de 21 de dezembro de 2017) (Vide Instrução Normativa RFB nº 1773, de 21 de dezembro de 2017), I - ao desenvolvimento das atividades com o fim de obter rendas derivadas dos ativos de que dispõe; ou (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1658, de 13 de setembro de 2016) (Vide Instrução Normativa RFB nº 1658, de 13 de setembro de 2016), II - à administração de participações societárias com o fim de obter rendas decorrentes da distribuição de lucro e do ganho de capital. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1658, de 13 de setembro de 2016) (Vide Instrução Normativa RFB nº 1658, de 13 de setembro de 2016).

⁸⁴³ Lei 9430/96.

⁸⁴⁴ COSTA-CORREA, André L.. A inconstitucionalidade da imunidade sobre fonogramas e videofonogramas e seus suportes materiais ou arquivos digitais (Emenda Constitucional n. 75/2013) e a proposta de uma interpretação conforme para sua constitucionalidade. Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas, 2017 v. 61, p. 64-75.

⁸⁴⁵ Art. 116 do CTN, parágrafo único, que possibilita a desconsideração de atos pela administração pública.

⁸⁴⁶ Schoueri, Luis Eduardo, Preços de Transferência no Direito Brasileiro. 3ª Ed. Ver. Atual. São Paulo: Dialética 2013. Schoueri, Luis Eduardo. e Gomes, Marcus Lívio. Tributação Internacional Na Era Pós-beps – 2ª Ed. – 2019, p. 45.

⁸⁴⁷ Art. 116, parágrafo único do CTN.

ser posteriormente previstos em lei ordinária. (...) Ainda que se admitisse que a referida norma fosse uma “norma geral antielisiva”, não se pode ignorar o fato de que esta é uma norma de eficácia contida, ou seja, norma cuja eficácia plena encontra-se condicionada a norma superveniente que venha a regulamentá-la.

Verificando-se o próprio histórico legislativo subsequente que até hoje a norma⁸⁴⁸ permanece com sua eficácia mitigada pela inexistência de lei ordinária que tenha regulamentado a sua aplicação.

Ainda que aceita a premissa de que seja uma “norma geral antielisiva”, a sua aplicação apenas encontraria espaço mediante a aplicação da teoria da consideração econômica. Esta, no entanto, está em linha com a chamada “jurisprudência dos conceitos” pautada no exercício de subsunção do fato à norma jurídica. O que se busca, mediante a teoria da consideração econômica, é que o legislador possa investigar se a matéria tributável é o negócio ou são os fatos que, em geral, se dão quando da celebração de negócios jurídicos ou na presença de determinado arranjo de formas jurídicas. Neste caso, são os fatos o objeto da tributação e não propriamente a roupagem que lhes tenha sido atribuída pelo contribuinte.

(...) Entretanto, o recurso à consideração econômica encontra limites. Tendo o legislador tributário a plena liberdade para incorporar ou não a este ramo do Direito conceito oriundo do Direito Privado, a partir do momento em que o Direito Tributário apresenta um conceito próprio e autônomo de um mesmo instituto utilizado pelo Direito Privado, já não há mais espaço para a consideração econômica construir norma de incidência que dispense aquele intuito (i.e. aquele próprio do Direito Tributário). Constata-se, neste sentido, que a consideração econômica não é aplicável para desconsiderar situações jurídicas efetivas – i.e. situações não simuladas, quando estas compõem a hipótese tributária.

Convêm, ainda, destacar que a suposta “norma geral antielisiva” não pode, em nenhuma hipótese, revestir-se de caráter analógico, em face do princípio da legalidade. Havendo a desconsideração de atos e negócios jurídicos, não é possível substituí-los por outros fatos hipotéticos – i.e. que não tenham efetivamente ocorrido. Em caso de desconsideração, haverá a nova reavaliação dos fatos não considerados, aplicando-se sobre estes a lei tributária.

⁸⁴⁸ Art. 116, parágrafo único do CTN.

Em suma, no estado atual em que se encontra o ordenamento jurídico brasileiro, é apenas através da teoria da simulação oriunda do Direito Civil e da teoria da consideração econômica – devendo-se, neste último caso, obedecer aos limites apresentados acima, que o intérprete pode desconsiderar atos ou negócios jurídicos.

(...) A elaboração de *black list* – i.e. “listas negras” através das quais as jurisdições fiscais enumeram os países ou dependências de tributação favorecida e os regimes fiscais privilegiados para fins da aplicação de disposições específicas da sua legislação tributária interna – tornou-se comum, especialmente, desde a publicação do relatório, elaborado pela OCDE em 1998, intitulado “*harmful tax competition – na Emerging Global Issue*”⁸⁴⁹.

(...) A adoção de *black list*⁸⁵⁰ tornou-se, neste sentido, uma prática relativamente comum, sobretudo entre países com maior densidade econômica – i. e. aqueles que têm mais a perder com a prática global do *harmful tax competition*⁸⁵¹. O Brasil também possui uma *Black list*, prevista na norma⁸⁵². No caso do Brasil, a caracterização de um país como detentor de tributação favorecida ou possuidor de regimes fiscais privilegiados enseja e.g. a aplicação da legislação de preços de transferência, subcapitalização, majoração da alíquota de retenção de imposto de renda retido na fonte em remessas internacionais, condições mais rigorosas para a dedutibilidade de despesas, entre outras medidas. Ou seja: a consequência de estar presente da lista negra é a aplicação de um regime tributário mais rígido.

As listas negras adotadas pelos países podem ensejar questionamentos quanto à adequação com: (i) o Princípio da Isonomia em matéria tributária previsto no ordenamento jurídico interno; bem como (ii) as convenções celebradas, seja para evitar a dupla tributação da renda, seja para a promoção do livre comércio de serviços.

(...) Esta ordem de questionamentos, logicamente, só se aplica do ponto de vista do próprio país que adota a lista negra. No caso em análise, trata-se de uma Resolução preferida

⁸⁴⁹ “*harmful tax competition – na Emerging Global Issue*” - concorrência fiscal prejudicial - uma edição global emergente”. veja mais em:

<https://books.google.pt/books?id=uJY4DwAAQBAJ&pg=PT18&lpg=PT18&dq=%E2%80%9Charmful+tax+competition+%E2%80%93+na+Emerging+Global+Issue%E2%80%9D&source=bl&ots=KOO67KqCLB&sig=ACfU3U37C1bczie960z2jF1H39KpvMEwDg&hl=pt-PT&sa=X&ved=2ahUKEwj1yM34ltboAhXjzIUKHaVJAAAO6AEwAXoECAsQAQ#v=onepage&q=%E2%80%9Charmful%20tax%20competition%20%E2%80%93%20na%20Emerging%20Global%20Issue%E2%80%9D&f=false>; último acesso em 07 de abril de 2020.

⁸⁵⁰ *black list* – lista negra.

⁸⁵¹ *harmful tax competition* – fazer concorrência fiscal prejudicial.

⁸⁵² Instrução Normativa RFB nº 1037/2010.

pelo Conselho da União Européia, o que, obviamente, não enseja questionamentos quanto à sua adequação ao princípio da Isonomia Tributária adotado pelo ordenamento jurídico brasileiro. Diverso é o caso da lista negra adotada pelo Brasil; esta sim poderia ensejar questionamentos relativos ao Princípio da Isonomia em matéria tributária adotado pelo Brasil.

Na segunda hipótese apontada, busca-se analisar a compatibilidade a lista negra adotada pelo país com as convenções por ele celebradas. Neste caso, questiona-se a Resolução adotada pelo Conselho da União Européia é capaz de contrariar quaisquer das convenções celebradas pelo Brasil com um ou mais Estados Membros da União Européia. Há duas categorias de convenções celebradas entre o Brasil e os países membros da União Européia que podem ser, em tese, afetadas pela elaboração da lista negra européia.

A primeira categoria corresponde às convenções celebradas para evitar a dupla tributação da renda. As referidas convenções para evitar a dupla tributação de renda. As referidas convenções possuem, em regra, a redação dos parágrafos 4º e 5º do artigo 24 do MC OCDE. O parágrafo 4º prevê que os juros, royalties e quaisquer outros rendimentos pagos por uma pessoa residente a outra pessoa não residente não estejam sujeitos a qualquer limitação, no tocante à sua dedutibilidade da base de cálculo do resultado fiscal tributável, que não seja igualmente aplicável para as mesmas transações realizadas para beneficiário residente. O parágrafo 5º prevê que não se pode atribuir tratamento discriminatório a uma empresa residente, em razão do local de residência dos sócios detentores do seu capital social. Em tese, a adoção de uma lista negra poderia ir de encontro a ambos os parágrafos apontados.

A segunda categoria corresponde ao *General Agreement on Trade in Services (GATES)*⁸⁵³ – acordo geral sobre comércio e serviços, celebrado tanto pelo Brasil quanto pelos Estados Membros da União Européia, no âmbito da Organização Mundial do Comércio (OMC). O acordo GATS prevê, em seu artigo 2º, a regra do tratamento da nação mais favorecida (*Most-Favoured-Nation Treatment*) para serviços bem como prestadores de serviço ao dispor que “cada Estado-Membro deverá conceder imediata e incondicionalmente a serviço e prestadores de serviço de qualquer Estado-Membro tratamento não menos favorecido do que aquele concedido para serviços e prestadores de serviços similares de qualquer outro país”.

⁸⁵³ *General Agreement on Trade in Services (GATES)*⁸⁵³ – acordo geral sobre comércio e serviços https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/26-gats.pdf; último acesso 06 de abril de 2020.

(...) No entanto, analisando-se a Resolução do Conselho da União Europeia de 05 de dezembro de 2017, constata-se que nenhuma das duas potenciais incompatibilidades apontadas acima se faz presente no caso concreto, haja vista que o Brasil não está arrolado entre as 17 jurisdições fiscais arroladas no seu anexo I. Logo a referida resolução jamais poderia ir ao encontro das convenções fiscais para evitar a dupla tributação de renda e do acordo GATS celebrado entre o Brasil e os Estados Membros da União Europeia.

(...) Analisando os critérios adotados pelo Conselho da União Europeia, intitulados como “*international tax Standards*”⁸⁵⁴, a partir dos quais se avalia se uma jurisdição fiscal é cooperativa ou não, identificamos que os critérios apontados dizem respeito a três questões centrais: (i) Transparência: as jurisdições fiscais devem se comprometer a implementar a troca automática de informações, ser membros do Fórum Global de Transparência e Intercâmbio de Informações para Fins Fiscais e assinar e ratificar a Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária ou possuir rede de convenções bilaterais que permita a troca substancial de informações; (ii) Tributação Justa: as jurisdições fiscais devem eliminar regimes fiscais privilegiados existentes na sua legislação, bem como os regimes fiscais possibilitem a constituição de estruturas *offshore*⁸⁵⁵ capazes de atrair resultados desprovidos de qualquer atividade econômica substancial; e (iii) Medidas Anti-BEPS: as jurisdições fiscais devem se comprometer a adotar os *minimum Standards*⁸⁵⁶ do Projeto BEPS.

A análise dos “*international tax standard*”⁸⁵⁷ nos faz voltar à primeira questão apresentada, estaria o Conselho da União Europeia propondo um conteúdo mínimo para a cooperação fiscal internacional aos quais os países deveriam aderir, sendo este conteúdo mínimo capaz de ostentar natureza de obrigação jurídica.

Se, por um lado, é certo que o Conselho da União Europeia busca, a toda evidência, estabelecer um “*minimum standard*” para a cooperação internacional em matéria fiscal, em linha com o que a OCDE defende, por outro lado, a sua natureza de obrigação em sentido jurídico pautada em quaisquer uma das fontes não convencionais do Direito Internacional Público está longe de estar clara.

⁸⁵⁴ *international tax Standard*- norma tributária internacional.

⁸⁵⁵ *Offshore* é o nome comum dado às empresas e contas bancárias abertas em territórios onde há menor tributação (em comparação ao país de origem dos seus proprietários, e geralmente referidos como paraíso fiscal)

⁸⁵⁶ *minimum Standards*- O padrão mínimo é complementado por um conjunto de melhores práticas.

⁸⁵⁷ *International tax standard* – norma tributária internacional

4.3.4 - Algoritmo

A tributação na economia disruptiva já possui suas inovações veja-se o que comenta a este respeito o professor Hugo de Brito Machado Segundo⁸⁵⁸, poucos sabem, mas quando o comandante de um avião prestes a decolar no exterior rumo ao Brasil pronuncia essa frase, a companhia aérea envia à Receita Federal uma relação de todos os passageiros embarcados, com as informações sobre a bagagem despachada e seu peso. Na sequência, esses dados são cruzados pelo Fisco brasileiro com informações da declaração do Imposto de Renda de cada passageiro residente no país, seus gastos com cartão de crédito, histórico de viagens anteriores etc., a fim de que se selecionem aqueles que pela alfândega deverão ser inspecionados.

Quando viajante passa pelo canal do “nada a declarar”, os principais aeroportos do país já dispõem de câmeras e de um avançado sistema de reconhecimento facial que indicam ao agente alfandegário quem deverá ter suas malas fiscalizadas. Algo semelhante ocorre nos portos, nos quais um sistema de *machine learning* intitulado Sisam (sistema de seleção aduaneira por aprendizado de máquina) indica ao auditor, com base no histórico de importações (do mesmo importador, de outras empresas do mesmo setor etc.), quais declarações de importação têm maior probabilidade de conter erros e quanto (em valores) esses erros podem representar de perda para o Fisco, a fim de que se faça em relação a elas uma fiscalização mais detalhada. Nos dois casos, em vez de fiscalizar contribuintes de forma puramente aleatória, inspecionam-se aqueles com maior probabilidade de estarem cometendo infrações.

No âmbito da Procuradoria da Fazenda Nacional, seguindo a mesma idéia, existe um sistema intitulado “PGFN *Analytics*”⁸⁵⁹, o qual fornece aos procuradores as probabilidades de êxito de uma execução fiscal, baseado, por exemplo, em dados referentes a bens em nome do contribuinte a ser executado, indicando se deve ser ajuizada ou não. Pode-se citar, ainda, o emprego mais comum (e talvez mais conhecido) da tecnologia no âmbito da fiscalização tributária dos contribuintes em geral, que se faz por meio do cruzamento das informações

⁸⁵⁸ Machado Segundo, Hugo de Brito Manual de Direito Tributário, editora Atlas, 2019, p.18.

⁸⁵⁹ <https://www.serpro.gov.br/menu/noticias/noticias-2019/serpro-desenvolve-solucoes-de-inteligencia-artificial-para-a-pgfn>

constantes de todas as declarações de bens e rendimentos, e demais informações prestadas ao Fisco, por pessoas físicas ou jurídicas. Tais dados dão à Fazenda a possibilidade de descobrir irregularidades e iniciar fiscalizações, bem como realizar autuações.

Esses são apenas alguns exemplos do que a administração tributária brasileira tem feito com o uso da inteligência artificial (AI), tanto no plano federal como no de alguns estados e municípios, situando-a entre as mais avançadas do mundo. Em todas essas situações, a tecnologia confere à autoridade tributária maior eficiência, permitindo que se consigam melhores resultados com menor esforço.

Mas os algoritmos, quando usados pela administração tributária, se devem prestar apenas à eficiência e à comodidade de seus servidores, e aos contribuintes. No entanto, a confirmar as afirmações de Harari⁸⁶⁰, o emprego que adquirirá maior importância, com o avanço da inteligência artificial, será provavelmente o do filósofo. Taxistas, ascensoristas, bancários e até advogados podem ter empregos ameaçados por computadores no futuro (ou mesmo já no presente), mas os que pensam na razão de ser e na finalidade das coisas, não. As máquinas podem executar algumas tarefas com eficiência maior que a dos humanos, mas ainda está distante, se é que chegará, o dia em que pensarão melhor do que nós *por que e para que* desempenhar essas tarefas. O uso da Inteligência Artificial pelo Fisco, assim, ainda que um dia possa tirar o emprego de fiscais, advogados e contadores, enquanto meros *meios*, não se poderá afastar da discussão relativa aos *fins* do Direito Tributário, a serem perseguidos por quem (ou “o que”) o estiver aplicando.

Na Espanha Fernando⁸⁶¹ realiza um estudo onde conclui que: O relacionamento adequado entre a Tributação Interna e as Alfândegas exigem essencialmente que as duas áreas trabalhem com o mesmo sistema de informações e apliquem processos tributários comuns de maneira coerente.

A opção pela integração é influenciada pelo contexto específico do país e por uma série de fatores externos e internos às organizações envolvidas, que devem orientar a decisão. Se for

⁸⁶⁰ Harari, em seu *21 lições para o século XXI*

⁸⁶¹ Díaz Yubero, Fernando, Documentos de Trabajo 2/2020 El modelo de relación entre las Administraciones de Tributos Internos y Aduanas. La aplicación en América Latina* FERNANDO DÍAZ Yubero * Este trabalho é uma revisão do artigo “El modelo de relación entre las Administraciones de tributos, Dialmet plus, Instituto de Estudios Fiscales”, 2020, p. 12.

decidido integrar a Alfândega e a Tributação Interna, isso deve ser feito gradualmente, aprofundando a união dos sistemas.

Exemplificando, os sistemas de fiscalização devem indicar erros cometidos por contribuintes que levam ao pagamento *a menor* de tributo, Mas, se um contribuinte erra e paga quantia superior à devida, deve a máquina chamar a atenção do contribuinte e da autoridade para a possibilidade de restituição. Caso a máquina disponha de informações que levem ao atendimento de um pedido feito por contribuinte, deve usar tais informações para deferi-lo, ainda que o contribuinte não as tenha juntado em seu pedido? Ou deve condicionar o atendimento do pedido à juntada de cópia autenticada e com firma reconhecida de um documento que espelha informação da qual o Fisco até já dispõe, da qual não duvida. No extremo, infelizmente real: mesmo pedidos reconhecidamente *procedentes* podem ser denegados porque “o sistema” não permite seu atendimento? A resposta, óbvia, é a de que se deve aplicar a lei mesmo que isso leve a uma menor arrecadação ou à restituição do que houver sido arrecadado de maneira indevida, e quem programa os sistemas informatizados do Fisco deve ter isso em mente. Por essa razão, a estrutura de tais algoritmos, e os critérios por eles utilizados, devem ser públicos, para que se possa realizar o controle de sua legalidade.

A Receita Federal pode eventualmente se opor a essa publicização, alegando, por exemplo, que antes do uso de tais sistemas os auditores das alfândegas poderiam parar quem quisessem, e que o conhecimento dos critérios poderia levar contribuintes a encontrar caminhos para burlar o algoritmo e não serem parados ou fiscalizados. O argumento, contudo, é de procedência apenas aparente, pois, como adverte Cathy O’Neil (*Weapons of Math Destruction – How Big Data Increases Inequality and Threatens Democracy*), essa publicização é a única forma de controlar possíveis abusos no uso dos algoritmos e evitar que discriminem e levem a distorções na aplicação da lei.

Vai-se cada vez mais influenciar e controlar nossas vidas, inclusive pautando a atuação do poder público, tais sistemas não podem ser caixas-pretas guiadas por critérios sigilosos.

Finalmente, nessa ordem de idéias, o avanço da inteligência artificial em matéria tributária bem poderia levar, as autoridades fazendárias e legislativas deveriam pensar nisso com atenção, a um ressurgimento do lançamento de ofício como meio *ordinário* de accertamento da relação tributária.

Nos últimos 50 anos, a maior parte dos tributos passou a ser objeto de lançamento por homologação, assim entendido aquele no qual o sujeito passivo tem todo o trabalho de apuração do tributo devido, cabendo-lhe declarar a quantia assim apurada e pagá-la antecipadamente, sem a prévia manifestação da autoridade competente⁸⁶². Nos cinco anos subseqüentes, a autoridade pode examinar essa atividade e o que em face dela tiver sido pago, homologando-a, de forma expressa ou tácita, ou lançar de ofício, com a imposição de penalidades, eventuais diferenças.

Houve uma transferência imensa de trabalho (nada menos que 2600 horas anuais em 2016, de acordo com o Banco Mundial⁸⁶³, em oposição a uma média de 200 horas anuais nos demais países), das autoridades fazendárias para os contribuintes e seus auxiliares, sobretudo contadores, com um agravante: no caso de erro, aplicam-se pesadas multas ao contribuinte. Chega a ser engraçado ensinar, aos alunos de graduação, que o lançamento é atividade privativa da autoridade administrativa⁸⁶⁴ e, ao mesmo tempo, que na prática quase toda a atividade de apuração é feita pelos próprios contribuintes e depois apenas homologada tacitamente pelo Fisco (em virtude da decadência do direito de lançar de ofício eventuais diferenças).

Nesse contexto, e sabendo-se que hoje o Fisco conhece praticamente em tempo real toda a movimentação contábil do contribuinte, por meio do “SPED”, seria o caso de resgatar a normalidade do lançamento de ofício: por meio do cruzamento de dados fornecidos, o Fisco calcularia o tributo devido e notificaria o contribuinte para pagá-lo ou questioná-lo, no caso de discordância. Parte da responsabilidade por eventuais erros voltaria a ser assumida pelas autoridades fazendárias, com o emprego da tecnologia em favor da simplificação e da segurança jurídica.

Em síntese, o uso da inteligência artificial deve estar em sintonia com a finalidade do Direito Tributário, a ser por tais sistemas aplicados. Sua finalidade não é tão somente a de

⁸⁶² Artigo 150, CTN, O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

⁸⁶³ Anexo I

⁸⁶⁴ Artigo 142 CTN, Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

propiciar arrecadação ao poder público, a qual historicamente acontece *com, sem* ou mesmo *contra* o Direito. Aliás, é o tributo que tem por fim propiciar arrecadação. O Direito Tributário, composto ou veiculado por normas pré-estabelecidas que limitem a cobrança dos tributos, não; este último é historicamente muito mais recente, tendo sido o responsável pelo surgimento de nada menos que constituições rígidas nas quais se acham consagradas figuras como Estado de Direito, separação de poderes e catálogos de direitos fundamentais.

É difícil apontar uma revolução que tenha contribuído para trazer à humanidade essas importantes instituições e que não tenha decorrido de conflitos tributários. Nesse contexto, o uso de algoritmos pelo Fisco deveria conduzir a um salto para o futuro, servindo por igual à preservação e à realização dos direitos dos contribuintes, e não a um passado pré-moderno em que tudo o que interessava aos coletores de impostos era a mais cômoda forma de satisfazer os cofres reais.

A utilização da tecnologia para processos fiscais, na opinião de Marcelo,⁸⁶⁵ está cada vez mais crescente, especialmente do lado do governo. A nota fiscal eletrônica, a DCTF Web e a EFD (Escrita fiscal Digital) são grandes exemplos. Mas, é preciso vê se existem vantagens reais para as Empresas/contribuintes. O empresariado deve estar preparado para não cair no labirinto fiscal brasileiro.

Bem, é vantajoso que o governo esteja mais organizado para a própria saúde da economia. Não vamos entrar aqui no mérito da alta carga tributária, mas de dois fatos absolutos: ela existe. O processo fiscal, porém, ainda gera muitas dúvidas para as companhias brasileiras. Isso porque o problema não está apenas na complexidade do sistema tributário do país, com suas inúmeras obrigações. Ele normalmente acontece antes, já no início do processo de cadastramento de um produto/serviço (e sua classificação) ou cliente/fornecedor (e de seu regime tributário), por exemplo. Além disso, algumas Empresas não costumam encarar as entregas como processos gerenciáveis e que podem ser automatizados. Os setores apenas saem fazendo cada um a sua parte, sem muita integração.

⁸⁶⁵ Santos, Marcelo, A nuvem e o algoritmo, A Revista de contabilidade publicou. <https://www.jornalcontabil.com.br/como-a-nuvem-e-os-algoritmos-tem-tirado-as-empresas-dos-apuros-do-labirinto-fiscal-brasileiro/>; último acesso 12 de abril de 2020.

Nesse contexto, a tecnologia é a maior facilitadora, pois já é possível a empresa ter um fluxo integrado para gerenciar o processo fiscal que começa muito antes da emissão da Nota fiscal. Visualizar o processo de forma ampla e crítica e identificar as questões fiscais envolvidas desde o momento do cadastramento do cliente/fornecedor permitiu a automatização de operações que hoje pode ser feita em grande escala. Isso porque não é nada simples, muito menos lucrativo, uma empresa fazer pesquisas individuais para entender a tributação de seus produtos ou mesmo manter esta legislação atualizada, já que o número de alterações no Brasil é gigantesco.

Dentro desse contexto, o uso de serviços baseados em nuvem passa a ser, por que não, um diferencial competitivo para as Empresas – ressaltando que o governo já está na nuvem com serviços como consultas de Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica, de alterações tributárias, o SPED, entre outros. Com a agilidade e inteligência naturalmente agregadas a esse perfil de serviço, é possível focar o tempo de uma série de profissionais (vendedores, compradores, financeiro, fiscal etc.). Além de claro, evitar prejuízos com multas ou até mesmo cálculo errado de impostos de venda ou compra que podem prejudicar a rentabilidade.

Entre muitos produtos no mercado existe um aplicativo, por exemplo,⁸⁶⁶ que se propõe a elaborar a tributação autônoma, que consiste numa tributação adicional que é aplicada a todos os sujeitos passíveis de IR, e incide sobre determinados gastos empresariais que não se encontram diretamente relacionados com a produção própria, independentemente de existir lucro ou prejuízo na atividade empresarial. As categorias da tributação autônoma, que com o objetivo de combater a evasão e fraude fiscal, podem relacionar-se com despesas de representação, despesas não documentadas, encargos com viaturas ou até bônus de gestores, administradores e gerentes.

4.3.4.1 - Utilização da Inteligência Artificial

⁸⁶⁶ <https://www.jasminsoftware.pt/blog/tributacao-autonoma/> ultimo acesso em 12.4.2020.

Outrossim, ensina Ryan⁸⁶⁷, sobre o uso da inteligência artificial, que terá um potencial na diminuição de postos de trabalho, o qual será – ou já está sendo – diferente, porque exponencialmente maior, que o de todas as inovações tecnológicas anteriores

Daí já existirem diversos autores, como Stefano Dorigo⁸⁶⁸, a defender a criação de tributos sobre a utilização de robôs.

Cabe ressaltar o posicionamento de Krister Anderson⁸⁶⁹, que defende que hoje o poder empresarial não são mais, necessariamente, aquelas dotadas de mais terras, máquinas, ou prédios, mas, as que detêm licenças, informações, enfim, intangíveis, o que dificulta a identificação de fatos tributáveis, a definição de jurisdições competentes para tributá-los, o combate a planejamentos tributários internacionais etc.

Daí Krister⁸⁷⁰ vê a necessidade de se pensarem tributos com estruturas e perfis novos, diversos, que sejam capazes de alcançar as novas formas de produção de riqueza, tributando-as com justiça e repartindo com equidade – entre os diversos países do globo - a competência para fazê-lo, ou as receitas daí advindas.

Assim, Ryan⁸⁷¹, entende que antes de se pensar na criação de tributos destinados a onerar sistemas de inteligência artificial, poder-se-ia pensar em pequeno ajuste no sistema vigente de sorte a torná-lo pelo menos neutro, no que tange às interferências que causa sobre a escolha entre a adoção de trabalho humano ou artificial. Não que as contribuições, não cumulativas, não possam mais ter tais créditos considerados em seu cálculo, o que seria contrário à própria não comutatividade que lhes é inerente.

⁸⁶⁷ ABBOT, Ryan; BOGENSCHNEIDER, Bret. Should Robots Pay Taxes: Tax Policy in the Age of Automation, 12 Harv. L.& Pol'y Rev. 145 (2018), p. 159.

⁸⁶⁸ DORIGO, Stefano. La tassa sui robot. Tra mito (tanta) e realtà (poca). Corriere tributario 30/2018, p. 2364. RJLB, Ano 6 (2020), nº 1, p.63.

⁸⁶⁹ ANDERSSON, Krister. Should we use value creation or destination as a basis for taxing digital businesses? Comments on the 2018 Klaus Vogel Lecture given by Professor Michael Devereux. Bulletin for international taxation, p. 684-689. Dec. 2018, p. 685.

⁸⁷⁰ A partir, por exemplo, do local de onde provêm os cliques que geram receitas para anunciantes. Cf. FUCHS, Christian. The Online Advertising Tax as the Foundation of a Public Service Internet. University of Westminster Press, 2018, p. 64. Disponível em <https://www.jstor.org/stable/j.ctv5vddk0.9>.

⁸⁷¹ ABBOT, Ryan; BOGENSCHNEIDER, Bret. Should Robots Pay Taxes: Tax Policy in the Age of Automation, 12 Harv. L.& Pol'y Rev. 145 (2018).

No caso brasileiro⁸⁷² das importações feitas por viajantes, notadamente dos que entram no país por seus principais aeroportos, já existe um sistema que combina análise de uma grande quantidade de dados (big data), aprendizado de máquina (*machine learning*) e reconhecimento facial, para indicar ao inspetor da alfândega quais passageiros devem ser parados para conferência de sua bagagem, deixando os demais livres para passar pelo corredor intitulado “nada a declarar”.

Lógica semelhante inspira a fiscalização, aponta Jorge Jambeiro Filho⁸⁷³, o sistema de fiscalização aduaneira levada a efeito em portos, quando da importação de bens em maior quantidade, por empresas importadoras. De igual modo, os importadores declaram ao Fisco as características das operações de importação que realizam, e recolhem antecipadamente o tributo que sobre elas incidente. Em seguida, a autoridade inspeciona a importação, confere a correção e a suficiência do tributo previamente recolhido, e realiza o correspondente “desembarço aduaneiro”. Nessa atividade, são auxiliadas por um sistema conhecido pela sigla SISAM, que significa Sistema de Seleção Aduaneira por Aprendizado de Máquina.

No Brasil⁸⁷⁴ Além da inspeção especificamente aduaneira, a Administração Tributária utiliza sistemas de inteligência artificial na fiscalização de outros tributos, a exemplo do Imposto sobre a Renda, no plano Federal, e do Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias (ICMS), na importação, em manifestações de viajantes que dizem não ter nada a declarar à aduana, em declarações de imposto de renda. Mas, no entanto há que se saber o que exatamente tais sistemas consideram “erros”, e para qual propósito eles são apontados.

Essas duas questões por Erik⁸⁷⁵ são entendidas como que antecedem – e sucedem – o uso de tais ferramentas, como se mostram como meios potencialmente eficientes para a

⁸⁷² Brasil, Receita Federal. Sistema de reconhecimento facial da Receita Federal é destaque em Revista Internacional. <http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2017/novembro/sistema-de-reconhecimento-facial-da-receita-federal-e-destaque-em-revista-internacional>. Acesso em 20 de setembro de 2019. Acesso em 20 de setembro de 2019.

⁸⁷³ JAMBEIRO FILHO, Jorge. Inteligência Artificial no Sistema de Seleção Aduaneira por Aprendizado de Máquina. Available at https://www.researchgate.net/publication/291353182_Inteligencia_Artificial_no_Sistema_de_Selecao_Aduaneira_por_Aprendizado_de_Maquina.

⁸⁷⁴ O Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a prestação de serviços de comunicação e transporte interestadual e intermunicipal (ICMS) é o equivalente, no Brasil, ao IVA exigido pelos Estados membros da União Européia.

⁸⁷⁵ E, por certo, também se reduzem as oportunidades de corrupção. Cf. BIRD, Richard. M.; ZOLT, Eric M. Technology and Taxation in Developing Countries: From Hand to Mouse. *National Tax Journal*, Vol. 61, No. 4, Part 2: Technology, Privacy, and the Future of Taxation (December, 2008), pp. 791-821. Published by: National

consecução de certos fins, os quais, porém, pelo menos por enquanto, elas não elegem. Mas seu uso faz emergir, com ênfase, o debate sobre tais fins, já que com referidos sistemas eles serão atingidos alegadamente com muito mais eficiência.

Então Erik⁸⁷⁶, cita possíveis equívocos cometidos por contribuintes, quando esses equívocos os levam a recolher quantias de tributos indevidas, ou superiores às devidas. Tem se, aí, o questionamento a respeito do que tais sistemas consideram “erro”. Somente a inadequada aplicação da lei – seja por imprecisa descrição do fato, seja por indevida subsunção deste à lei aplicável – que conduz a uma menor arrecadação tributária? Quando se arrecada mais, a incorreta descrição do fato, ou a inadequada aplicação da lei, deixa de ser antijurídica? Deixa de ser dever da autoridade proceder à sua correção? O que nos faz lembrar no recente livro de Harari⁸⁷⁷. E não cabe – por si só, tampouco avaliar se existem outros propósitos ou objetivos, a serem também buscados. Como lembra Cathy O’Neil⁸⁷⁸, “Big Data processes codify the past. They do not invent the future. Doing that requires moral imagination, and that’s something only humans can provide.”

A História é riquíssima em exemplos lembra Anita⁸⁷⁹ – é a de fazer com que a arrecadação de tributos siga normas pré-estabelecidas, dentro de parâmetros que garantam equidade, previsibilidade, e afastem o arbítrio. Nessa ordem de idéias, algoritmos devem ser projetados para garantir que tais fins sejam obtidos: que se arrecade o montante definido em lei, nem mais, nem menos, e nos moldes igualmente previstos em lei. Devem respeitar o direito do contribuinte, alertando a ocorrência de pagamentos indevidos, e realizando restituições, com a mesma presteza com que formalizam exigências de quantias recolhidas de forma deficiente. Devem, por igual, ser utilizados de sorte a simplificar e facilitar o cumprimento de tais obrigações, reduzindo a burocracia a elas inerente

Tax Association. Disponível em <https://www.jstor.org/stable/41790481>, acesso em 10 de dezembro de 2018, p. 804.

⁸⁷⁶ Não só no Brasil, a tônica parece ser sempre a de identificar problemas que levam a menor recolhimento, não a maior: HEMBERG, Erik; Rosen, Jacob; Warner, Geoff; Wijesinghe, Sanith; O’Reilly, Una-May. Detecting tax evasion: a coevolutionary approach. *Artif Intell Law* (2016) 24:149–182, Springer, 28 April 2016, DOI 10.1007/s10506-016-9181-6.

⁸⁷⁷ Harari, Yuval Noah. 21 lições para o século XXI. Tradução de Paulo Geiger. São Paulo: Companhia das Letras, 2018, cap.2, passim. *RJLB*, Ano 6 (2020), nº 1p.71.

⁸⁷⁸ O’Neil, Cathy. *Weapons of math destruction. How big data increases inequality and threatens democracy*. New York: Crown, 2016, p. 204.

⁸⁷⁹ SINGH, Amita Singh. *A Critical Impulse to e-Governance in the Asia*. New Delhi: Springer, 2013, p.72.

A similaridade, contudo, pode ser apenas aparente. Em verdade, algoritmos partem de modelos, ou de representações simplificadas da realidade com a qual o sistema há de interagir para realizar os objetivos para os quais foi programado. E esses modelos, como aponta Cathy O'Neil⁸⁸⁰, têm pontos cegos que refletem os julgamentos de quem os criou. Os sistemas inteligentes, por mais desenvolvidos que sejam, dependem de uma representação da realidade para atuar, e os dados com os quais são alimentados são coletados e neles introduzidos por humanos.

Finalmente, problema ainda mais delicado, relacionado ao uso da inteligência artificial por autoridades do Poder Público, consiste em seu emprego pelo Poder Judiciário, para o julgamento das questões que lhe são submetidas. Isso porque, quando utilizados pela Administração Tributária, por exemplo, eventuais excessos ou equívocos dos sistemas informatizados podem ser controlados ou sindicados pelo Judiciário. Essa opção não existe quando este último começa a usar tais sistemas também, o que no Brasil acontece já a partir do Supremo Tribunal Federal⁸⁸¹.

No caso do Direito Tributário, Ryan⁸⁸² coloca que das tarefas de quem aplica o Direito Tributário, seus fins são a arrecadação tributária de quantias previstas em leis válidas, editadas nos termos e respeitadas as balizas constitucionais. Não há eficiência em arrecadação que não persiga, também, esses fins, aliados à redução da burocracia. O Direito há de ser eficiente para Fisco e contribuintes, arrecadando se as quantias legalmente previstas, e não se arrecadando as que não tenham previsão legal, da forma menos onerosa e menos complexa para o Fisco e também para o contribuinte. É preciso ainda, no caso de julgadores, notadamente dos que integram o Judiciário, observar que a tarefa de selecionar casos semelhantes, para aplicação como precedente na solução de casos atuais e futuros, é também uma tarefa decisória, por mais mecânica e automática que possa parecer. Por isso, é preciso que julgadores participem da elaboração do algoritmo que fará essa seleção de casos símiles para aplicação como

⁸⁸⁰ O'Neil, Cathy. Weapons of math destruction. How big data increases inequality and threatens democracy. New York: Crown, 2016, p. 21. 18 BINSS, Reuben. Conference on Fairness, Accountability, and Transparency. Fairness in Machine Learning: Lessons from Political Philosophy. Proceedings of Machine Learning Research 81:1–11, 2018, p. 4.

⁸⁸¹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Carmem Lucia anuncia o início de funcionamento do projeto Victor. <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=388443>, último acesso 13 de abril de 2020.

⁸⁸² Abbot, Ryan; Bogenschneider, Bret. Should Robots Pay Taxes: Tax Policy in the Age of Automation, 12 Harv. L.& Pol'y Rev. 145 (2018).

precedentes, não podendo a tarefa ser deixada apenas para a elaboração de técnicos sem o necessário conhecimento jurídico. e sem competência constitucional para o exercício de tal atividade decisória.

4.4 - NÃO DISCRIMINAÇÃO DO ESTABELECIMENTO PERMANENTE E DAS EMPRESAS CONTROLADAS POR NÃO RESIDENTES

Assim, a discriminação exige que nos debruçemos sobre a ideia de desigualdade tributária. Como Soler Roch aponta, essa desigualdade tributária seria uma espécie de contra-princípio, “o que nos permite detectar, por assim dizer, as patologias do sistema quando o sistema tributário inclui regras cuja aplicação causa ou pode causar desigualdades arbitrárias e injustificadas”⁸⁸³

É o que Nuñez Grañon aponta, ao definir “desigualdade tributária”, uma ideia a partir da qual poderíamos construir o conceito de discriminação como aquela situação em que “uma lei tributária estabelece uma diferenciação entre premissas que podem ser consideradas iguais, sem justificativa objetiva. e razoável disse tratamento diferente” ⁸⁸⁴ O Tdo ribunal Constitucional da Espanha (TC), em FJ 9 A do julgamento 76/1990, de 26 de abril, quando afirma “... nem todo tratamento desigual na lei constitui uma violação do artigo 14 da Constituição, mas afirmou A infração é produzida apenas pela desigualdade que introduz uma diferença entre situações que podem ser consideradas iguais e que carecem de uma justificação objetiva e razoável ”, acrescentando que “ ... o princípio da igualdade exige que consequências legais iguais sejam aplicadas às mesmas premissas factuais, duas premissas factuais devem ser consideradas iguais quando o uso ou a introdução de elementos diferenciadores é arbitrário ou carece de uma base racional ”.

Os problemas específicos da desigualdade no Direito Tributário surgem, em primeiro lugar, como consequência da evolução da igualdade no quadro do chamado Estado de Direito

⁸⁸³ Soler Roch, M.T., Prólogo a la obra *Las Desigualdades Tributarias por razones familiares y de residencia*, de Nuñez Grañón, M., Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1998, pag. 8.

⁸⁸⁴ Nuñez Grañon, M., *Las desigualdades tributarias por razones familiares y de residencia*, op. cit., pag. 39.

Social e Democrático. O Estado Social⁸⁸⁵ constitui uma qualificação e, ao mesmo tempo, uma superação da organização de poder típica do Estado democrático⁸⁸⁶ quando, como consequência do bem-estar ou da tentativa do Daseinvorsorge, traduzida na intervenção do Estado para efetivar os direitos econômicos e sociais do cidadão, a ação protetora do Estado é dotada de um conteúdo social⁸⁸⁷. Aparentemente, é mais fácil o problema na Alemanha, onde, devido ao peso importante reconhecido nas regras de "tipificação", a igualdade formal derivada da norma é configurada, como consequência da generalidade e do uso de conceitos típicos.⁸⁸⁸

A partir daqui, será levada em consideração ao aplicar a norma em cada caso, que será o que determina a "igualdade normativa" ou "valor igual" (normativo wertmassige Gleichheit)⁸⁸⁹ de modo que as situações de desigualdade provêm normalmente da interpretação dos conceitos abstratos que o tipo incorpora e da maior ou menor liberdade do intérprete⁸⁹⁰. Lembremos que, na Alemanha, a partir da concepção "substancial" do Estado de Direito, os princípios tributários baseiam-se na afirmação de uma lei impessoal e, essencialmente, em uma formulação abstrata, que supõe principalmente exaltar a ideia de igualdade como resultado da legalidade da imposição - Prinzip der Gesetzmässigkeit - A legalidade da imposição, como sujeito da exigência de homenagem a regras objetivas da lei, supõe igualdade antes do tributo - Gleichmässigkeit -, consequência da formulação abstrata da norma tributária e, como contraponto lógico, a generalidade dos impostos - *Allgemeinheit* -⁸⁹¹. Isso é deduzido da idéia de submissão da Administração à "lei e à Lei", coletadas no art. art. 20, 3 da Lei Básica de Bona.

⁸⁸⁵ A sobreposição da forma de Estado Social sob a forma de Estado de Direito, aparece exposta por Zacher, H.F., em *Das soziale Staatsziel, Handbuch des Staatsrechts*, Isensee-Kirchhof, C.F., Müller Juristischer Verlag, Heidelberg, 1987, pag. 1059.

para os princípios do Estado Social vinculados ao Estado de Direito. A relação entre o Principio de Estado social e os principios democráticos, en Selmer, P. *Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht*, Athenäum Verlag, GmbH, Frankfurt, 1972, pag. 319.

⁸⁸⁶ Aragón Reyes, M., *Libertades Económicas y Estado Social*, op. cit., pag. 123.

⁸⁸⁷ "... uma vez que um conteúdo social é extraído de um desempenho social dos cidadãos". Sentença do TC 18/1984. Adota as sentenças 60/1982, de 11 de outubro e 62/1983, de 11 de julho.

⁸⁸⁸ Eckhoff, R., *Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht*, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 1999, pag.82.

⁸⁸⁹ Wernsmann, R., *Das gleichheitswidrige Steuergesetz*, Duncker & Humboldt, 2000, pag. 20.

⁸⁹⁰ Eckhoff, R., *Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht*, op. cit., pag. 70.

⁸⁹¹ Sobre o tema, Klein, F., "Grundlagen des Staatlichen Finanzrechts", op. cit., pag. 60. Isensee, J., "Sulla vocazione del nostro tempo per la semplificazione fiscale", op. cit., pag. 304. Schmolders, G., "Gleichmässigkeit der Besteuerung"; *Handwörterbuch des Steuerrechts und der Steuerwissenschaften*, op. cit., pag. 523.

Portanto, existem dados para definir o princípio da igualdade tributária como um "princípio próprio"⁸⁹², A relação entre igualdade e capacidade econômica é menos significativa na Espanha do que em outros sistemas jurídicos como o alemão, onde não há formulação constitucional da capacidade econômica, no estilo da arte. 31 da Constituição espanhola. Na Alemanha, a exigência de imposto de acordo com a capacidade econômica é deduzida do art. 3 da Lei Fundamental de Bonn, que inclui a regra (todos os homens são iguais perante a lei).⁸⁹³

Essa concepção formal de igualdade também nos dá uma concepção formal de arbitrariedade e sua interdição: arbitrariedade é equivalente a insubordinação à lei na aplicação da lei.⁸⁹⁴ De uma visão lógico-formal do Direito, a desigualdade que a arbitrariedade causaria constitui uma violação da segurança jurídica, em sua expressão de legalidade,⁸⁹⁵ a questão da extensão da norma no território, critério cunhado pelo BERLIRI, visa responder à questão de saber se uma norma com eficácia em um determinado território pode ser aplicada a fatos ou situações de relevância fiscal ocorridas fora desse território⁸⁹⁶.

Como Sacchetto aponta⁸⁹⁷ A questão aqui é a dos critérios a serem seguidos para distribuir a matéria tributável entre os diferentes Estados. E o que é relevante serão os chamados "pontos de conexão". Nesse contexto, a territorialidade é um critério para distribuir matérias tributáveis internacionalmente. Um critério que legitima o estabelecimento de um imposto por esse Estado com o qual o evento tributável tem um princípio objetivo de conexão - fonte ou com o qual existe uma conexão subjetiva. Especialmente importantes são esses pontos de conexão subjetivos.

O ponto de conexão subjetivo por excelência, independentemente da nacionalidade (critério pessoal por excelência, mas que está em franca regressão em questões fiscais, pois

⁸⁹² Rodriguez Bereijo, A., "Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española", op. cit., pag. 620.

⁸⁹³ Yebra Martul-Ortega, P., "Los principios de Derecho Financiero y Tributario en la Ley Fundamental de Bonn (I y II)", *RDFHP*, núms. 208 y 209, 1999, pags. 1057 a 1061.

⁸⁹⁴ Sainz de Bujanda, F., "Reflexiones sobre un sistema de Derecho Tributario español", op. cit., pag. 220. Vid. también Serrano de Triana, A., "La función de la seguridad jurídica en la doctrina del Tribunal Constitucional", *Libro Homenaje al Prof. José Luis Villar Palasí*, Ed. Civitas, Madrid, 1981, pags. 1256 y 1257.

⁸⁹⁵ De opinión contraria, Rubio Llorente, F., "Rango de ley, fuerza de ley, valor de ley (sobre el problema del concepto de ley en la Constitución)", *RAP*, nº 100-102, t. I, 1983, pags. 417 y ss.

⁸⁹⁶ Berliri, A., *Principi di Diritto Tributario*, vol. I, Giuffrè Editore, Milano, 1952, pag. 103.

⁸⁹⁷ Sacchetto, C., "Territorialità (Diritto Tributario)", en *Enciclopedia del Diritto*, XLIV, 1992, pag. 304.

não pressupõe nenhum vínculo territorial) é residência⁸⁹⁸. Pode ser definido através de uma referência territorial (permanência no território), mas também de outros critérios, como o centro de interesses vitais (estreitas relações pessoais e econômicas). Além da definição de residência indicada no artigo 4 da Convenção da OCDE sobre o Modelo de Dupla Tributação⁸⁹⁹. Não há dúvida de que a residência é um critério de base territorial, pois supõe que não apenas o objeto da homenagem, mas também o sujeito deva ter um vínculo territorial, aquisição, entre outros critérios, da existência de uma relação de local; fique no território. E por meio da residência, uma regra de restrição tributária baseada em critérios pessoais é implementada no imposto de renda, que determina que o contribuinte pagará impostos sobre toda a renda obtida, independentemente do local em que foram gerados, ou seja, o critério de renda mundial - princípio mundial - contra o qual o imposto se limita aos eventos realizados ou aos rendimentos recebidos exclusivamente no território⁹⁰⁰.

É esse critério de residência, explicado por Adonnino, que desempenha um papel fundamental na determinação da sujeição ao poder tributário de um Estado, especialmente na decisão de aplicar um regime de pura territorialidade. Refere-se normalmente a não residentes, ou renda universal, reservada a residentes.⁹⁰¹ O pressuposto dessa discriminação seria,

⁸⁹⁸ Véase, sobre el tema de la residencia, Núñez Grañon, M., *Las desigualdades tributarias por razones familiares y de residencia*, op. cit., pag. 143; Falcón y Tella, R., “La residencia habitual y el ordenamiento comunitario. STJCEE de 23 de abril de 1991”, *Impuestos*, nº 10, 1992, pag. 61; Baena Aguilar, A., *La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Pamplona, Aranzadi, 1994, pag. 109; Rosebuj, T., *Derecho Fiscal Internacional*, El Fisco, Barcelona, 2001, pags. 30 y 31.

⁸⁹⁹ Este precepto, además de reenviar al Derecho Interno, para que sean las normas internas las que fijen la residencia, confirma al residente como beneficiario de la disciplina derivada del convenio y fija las *tie breaker clauses* para resolver las cuestiones de doble residencia, señalando que para el caso de personas físicas la misma se determina atendiendo al lugar de la vivienda permanente, al centro de interés vital o a la estancia o paradero habitual y en el caso de personas jurídicas, atendiendo a la sede de la dirección efectiva.

⁹⁰⁰ Nesse sentido, Calderón Carrero, J.M., *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*, Mac Garw Hill, Madrid, 1997, pag. 22; Buhler, O., *Principios de Derecho Internacional Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, 1968, pag. 220.

⁹⁰¹ Adonnino, P., “La residenza queale strumento di attribuzione della soggettività passiva tributaria in relazione a diversi ordinamenti giuridici”, *Estudios en Memoria de Ramón Valdés Costa*, Montevideo, fundación de Cultura Universitaria, 10/1999, Vol. II, pags. 636 a 654. Afirma Torres Taveira, H., por sua vez, que “o conceito de residência funciona como critério de conexão pessoal, próximo ao critério de conexão material, que deve estar sempre ligado ao conceito de materialidade da hipótese de incidência de impostos.”; *Pluriritributação Internacional sobre as Rendias de Empresas*, op. cit., pag. 129. Em relação às empresas que operam sob a forma corporativa, os Modelos da ONU e, acima de tudo, o Modelo da OCDE do Acordo de Dupla Tributação (art. 4, 3), escolhem o critério de entendimento de que uma empresa é residente onde está localizada. “Endereço efetivo” ou “sede administrativa” do mesmo.

portanto, uma pluralidade de sistemas jurídicos⁹⁰². Pluralidade que pode ocorrer quando, juntamente com o sistema estatal, coexistem outros sistemas territoriais (regiões, comunidades autônomas, estados federados, províncias) às quais o texto constitucional correspondente atribui a capacidade de ordenar seu próprio regime tributário sob o signo de autonomia territorial. Mas também essa pluralidade pode ser localizada quando nos deparamos com fenômenos de integração territorial regional, onde, juntamente com a ordem constitucional dos Estados integrados, surge uma ordem supranacional como resultado de atribuições de soberania pelos diferentes Estados. Nessas situações, poderemos falar de desigualdades fiscais em razão da residência como a principal expressão da discriminação tributária.⁹⁰³

Foi feita uma tentativa de fornecer uma resposta legal adequada por meio dos Acordos de Dupla Tributação, do Modelo da OCDE e das regras ou princípios que constituem as regras de backdoor.⁹⁰⁴

No âmbito dos Acordos de Dupla Tributação, o artigo 24 do Modelo da OCDE proclama a regra de não discriminação a que nos referiremos, que, aliás, não é invocada contra as diferenças de tratamento que podem ser implementadas pelos acordos entre aqueles que atendem a certos requisitos subjetivos (residência) e aqueles que não atendem. De fato, o status de residente é uma diferença relevante com a finalidade de incluir tratamento diferenciado. Como assinala Marchessou, um contribuinte residente e um contribuinte não residente não estão na mesma situação, porque "... uma pessoa residente mantém laços mais fortes com seu respectivo Estado", especialmente no imposto de renda, pois será tributado nesse Estado para toda a sua renda mundial⁹⁰⁵ A não discriminação no concerto supranacional e internacional toma o critério da nacionalidade como uma característica da irrelevância, a fim de proibir a introdução de diferenças. A definição de nacionalidade, bem como as condições para sua aquisição ou perda, correspondem ao direito interno dos diferentes Estados, que vinculam nacionalidade a pessoas físicas, embora a Convenção Modelo da OCDE se refira à

⁹⁰² Mortati, C., *Istituzioni di Diritto Pubblico*, op. cit., pag. 11.

⁹⁰³ Núñez Grañón, Mercedes., *Las desigualdades tributarias por razones familiares y de residencia*, op. cit., pags. 140 a 151.

⁹⁰⁴ Las *backdoors rules* são regras, princípios ou códigos de conduta sem efeito jurídico direto que os Estados seguem para evitar incorrer em "contramedidas". É uma nova fonte de direito em um cenário mundial marcado pela globalização econômica, juntamente com o *Sof Law* ou "legislação blanda ou leve".

⁹⁰⁵ Marchessou, P., "Los límites de la cláusula de no discriminación del artículo 24 del Modelo de Convenio de la OCDE", en *Responsa Iuris peritorum Digesta*, Vol V, Ediciones Universidad de Salamanca, 2004, pag. 237.

nacionalidade de pessoas coletivas, entendida como tal constituída de acordo com a legislação em vigor de um determinado Estado.⁹⁰⁶

4.4.1 A dimensão transfronteiriça da não discriminação.

Como a doutrina apontou, a regra de não discriminação da comunidade especifica sua eficácia “uma vez que as fronteiras do próprio Estado tenham sido cruzadas⁹⁰⁷.”

"Assim, para a Plaza Villasana⁹⁰⁸, estaríamos lidando com a chamada noção transfronteiriça de "não discriminação em razão da nacionalidade". Esta discriminação deve ser eliminada dos sistemas jurídicos internos pelos Estados-Membros de forma adequada aos requisitos decorrentes do direito comunitário e até mesmo de recurso a acordos bilaterais ou multilaterais.⁹⁰⁹

O primeiro passo para admitir essa possibilidade é superar a visão reducionista da igualdade comunitária, que envolve condicionar a discriminação proibida pelo Direito Comunitário ao fator de nacionalidade.⁹¹⁰

Mas, como já dissemos o princípio de “não discriminação com base na nacionalidade” adquire todo o seu conteúdo com as contribuições progressivas da jurisprudência do TJE. As palavras de Vanistendael⁹¹¹ atestam sua crescente importância, para quem a aplicação estrita do princípio da não discriminação em razão da nacionalidade à legislação nacional dos Estados-Membros sobre imposto de renda pode levar à maior reforma

⁹⁰⁶ Marchessou, P., “Los límites de la cláusula de no discriminación del artículo 24 del Modelo de Convenio de la OCDE”, op. cit., pag. 236.

⁹⁰⁷ Plaza Villasana, L., "El principio de no discriminación por razón de nacionalidad en el Tratado de la Unión Europea", *Tribuna Fiscal*, nº 74, 1996, pag. 56.

⁹⁰⁸ Plaza Villasana, L., "El principio de no discriminación por razón de nacionalidad en el Tratado de la Unión Europea", *Tribuna Fiscal*, nº 74, 1996, pag. 58.

⁹⁰⁹ Art. 220 do Tratado de Roma, segundo o qual "os Estados-Membros encetam negociações, se necessário, entre si, a fim de garantir a favor dos seus nacionais a eliminação da dupla tributação na Comunidade". É este o preceito que a Comissão sempre considerou com uma suspeita extraordinária, especialmente devido ao papel preponderante que confere aos Estados-Membros. Videira. Nesse sentido, Casado Ollero, G., "Base jurídica e limites da harmonização fiscal no Tratado CEE", *Civitas, REDF*, nº 38, pags. 197..

⁹¹⁰ . A qualificação dessa visão como reducionista vem de Cubero Truyo, A.M., "Discriminación tributaria por causa de nacionalidad o residencia", *Noticias de la Unión Europea*, nº 137, 1996, pag. 64.

⁹¹¹ Vanistendael, F., “Tax revolution in Europe: the impact of non-discrimination”, *European Taxation*, I.B.D.F. Vol. 40, núms, 1 / 2, 2000, p. 36.

tributária do país. Estado-Membro nunca antes visto.⁹¹² configurar as disposições regulamentares dessas liberdades como normas específicas contra a discriminação⁹¹³ Este trabalho de harmonização realizado pela jurisprudência do TJE neutraliza a falta de iniciativas de harmonização no campo da tributação direta.⁹¹⁴

4.4.2 - A diferença de tratamento tributário

Como vimos, a jurisprudência do TJE procurou exercer um papel de “harmonização”, vinculando as regras de não discriminação em razão da nacionalidade com as disposições do Tratado contra a discriminação, como ocorre em relação à livre circulação de trabalhadores, liberdade de estabelecimento e liberdade de prestação de serviços (artigos 48, 2, 52 e 59 antes da reforma do Tratado de Amsterdã, respectivamente)⁹¹⁵ Em matéria tributária, uma das questões que esta jurisprudência teve que enfrentar foi a diferença de tratamento entre o residente e o não residente, uma vez que o tratamento menos favorável do não residente poderia ocultar a discriminação com base na nacionalidade. Consequentemente, os acórdãos do TJE restringiram essa diferença de tratamento, o que limitaria a soberania fiscal dos Estados-Membros. Assim, o caso da Comissão vs. França, conhecida como *Avoir Fiscal*, de 28 de janeiro de 1986 (As. 270/83). Esse julgamento violou um princípio geral, assumido pelo Acordo Modelo da OCDE, segundo o qual um estabelecimento permanente, como “não residente”, não pode se beneficiar das disposições estabelecidas para o residente de um Estado que assina um Contrato Duplo. Tributação. Para o TJCE, no caso de estabelecimentos permanentes de empresas residentes nos Estados-Membros, a exclusão de medidas para evitar a dupla tributação pode ocultar a discriminação. O acórdão *Avoir Fiscal* declara que o sistema francês, que nega o direito fiscal aos estabelecimentos permanentes de empresas residentes na CE, é contrário à liberdade de estabelecimento, uma linha que deveria ser consolidada na

⁹¹² Vanistendael, F., “Tax revolution in Europe: the impact of non-discrimination”, *European Taxation*, I.B.D.F. Vol. 40, núms, 1 / 2, 2000, p. 39.

⁹¹³ Sentencia *Comisión/Grecia*, de 30 de mayo de 1989 (As. 305/87) y sentencia *Schloz* de 23 de febrero de 1994 (As. 412/92).

⁹¹⁴ Martín Jiménez, A.J., « ¿ Hacia una nueva configuración de las relaciones entre el Derecho Comunitario y la normativa nacional en materia de imposición directa ?. El Caso Gilly”, *Civitas, REDF*, nº 102, 1999, pag. 313.

⁹¹⁵ Merino Jara, I., “La visión de la Jurisprudencia Comunitaria sobre el impacto de la fiscalidad en la libre circulación de trabajadores”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 132, 1996, pag. 41.

jurisprudência subsequente do Tribunal do Luxemburgo⁹¹⁶ e especialmente no julgamento de Saint Gobain.

Essas resoluções suscitariam a suspeita de Estados temerosos de sofrer cortes em sua soberania devido à aplicação da livre circulação de trabalhadores e da liberdade de estabelecimento, o que levaria à aceitação no Tratado da União Europeia das chamadas "reservas de soberania fiscal", já observados em relação à livre circulação de capitais e que incluem a possibilidade de tratamento diferente do residente e do não residente. A partir de agora, deve-se notar como um princípio essencial para o tratamento de não residentes pelos Estados-Membros nos termos do direito comunitário, a idéia de que uma diferença de tratamento entre residente e não residente não constitui, por si só, uma violação da lei. Comunidade. No entanto, ao avaliar as regras internas que implicam um tratamento diferente para o residente e o não residente, o Tribunal do Luxemburgo teve que girar mais finamente, avaliando princípios e valores e questionando esses tratamentos diferenciados, desde o prisma do não discriminação e sob a proteção das liberdades comunitárias. Em geral, o Tribunal deu clara preferência às liberdades comunitárias em relação aos princípios dos sistemas jurídicos internos dos Estados-Membros e aos pedidos legítimos de cobrança. Em face de alguma exceção que deu preferência aos sistemas fiscais nacionais, uma expressão das reivindicações de cobrança dos Estados-Membros e que constituiria um todo coerente (princípio de coerência interna ou coerência fiscal estabelecido no acórdão Bachmann de 28 de janeiro de 1992 (As 204/90), prevaleceu a plena eficácia das liberdades e a regra da não discriminação.

O ponto de viragem na evolução da jurisprudência comunitária foi o acórdão Schumacker de 14 de março de 1995 (As. C-279/93), que afeta situações muito específicas, como já foi comentado neste trabalho. Nesta resolução, o TJE aplica o art. 39 em relação à livre circulação de trabalhadores para salientar que, em primeiro lugar, não é proibido o tratamento diferenciado para residentes e não residentes. Mas essa diferenciação pode levar à

⁹¹⁶ Entre otras, en la sentencia *Commerzbank* de 13 de julio de 1993 (As. 330/91), en la que se dice que se privaría de sentido a la libertad de establecimiento si se permitiera al Estado en que se encuentra el establecimiento permanente aplicar un texto diferente por la única razón de que el domicilio de la sociedad está en otro Estado miembro. O por medio de la sentencia *Saint Gobain*, donde se reconoce a los establecimientos permanentes de sociedades de otros Estados miembros las ventajas previstas en convenios de doble imposición con terceros países. Sentencia *Saint Gobain* de 21 de septiembre de 1999 (As. C-307/97), en *Quincena Fiscal*, nº 18, 1999, pags. 43 a 46.

discriminação com base na nacionalidade quando residentes e não residentes estão em uma situação comparável, pois "não há diferença na situação objetiva". Como diz Cubero Truyo, somos confrontados com uma sentença proferida "à sombra da Recomendação 94/79/CE, de 21 de dezembro de 1993"⁹¹⁷.que já havia proposto que em situações "comparáveis", ou seja, quando residentes e não residentes estão em condições semelhantes no país que tributa sua renda, seu tratamento tributário deve ser o mesmo⁹¹⁸. Para a Comissão Europeia, a realza que determinaria essas "condições semelhantes" seria o fato de o não residente receber pelo menos 75% de sua renda em um Estado que não seja o de sua residência⁹¹⁹O acórdão Schumacker relativiza o critério de residência, que já não parece decisivo, pelo menos entre os cidadãos da CEE, para que um Estado-Membro possa estabelecer um tratamento fiscal diferenciado, mesmo que esse tratamento esteja previsto para fins antievasão. Pelo contrário, parece ser a porcentagem total de renda recebida em um determinado Estado que importará; É isso que determinará que um residente de um Estado da CEE e um residente de outro Estado estão em uma situação "objetivamente comparável", que merece tratamento igual. Perante esta circunstância, não pode prevalecer um "interesse interno dos Estados" em eliminar, combater ou impedir a elisão fiscal.

Quanto à liberdade de estabelecimento, esse é outro dos fundamentos básicos da ordem jurídica da comunidade. Configurado como um verdadeiro "direito de estabelecimento" pelo artigo 43 do Tratado - 52 na numeração antiga -, supõe que sejam proibidos, em relação aos nacionais de qualquer Estado da União Europeia que realizem atividades não-salariais (industriais, artesanais, comerciais e agrícolas), todas as restrições ao estabelecimento em outros Estados. Afeta tanto as pessoas físicas - como o conhecido acórdão Bossman de 15 de dezembro de 1995, As. C-415/93, referente à liberdade de estabelecimento de jogadores de

⁹¹⁷ Cubero Truyo, A.M., "Discriminación tributaria por causa de nacionalidad o de residencia", *Noticias de la Unión Europea*, nº 137, 1996, pag. 65.

⁹¹⁸ Isso poderia dar origem a discriminação para o residente, no sentido de que o não residente seria novamente favorecido no país de sua residência pelas vantagens fiscais de que já gozava. A este respeito, Mories Jiménez, MT salienta que "para evitar essas situações, a recomendação prevê a possibilidade de o Estado de residência negar deduções ou outras vantagens fiscais se a pessoa gozar de vantagens idênticas ou similares no Estado-Membro que paga essas rendas". , "A tributação de não residentes na IRPF após a recomendação 94/79 / CE da Comissão de 21 de dezembro de 1993 (Comentário ao STJCE em 14 de fevereiro de 1995)", *Quinzena Fiscal*, nº 14, 1995, pág. 18.

⁹¹⁹ Art. 33 da Lei espanhola do Imposto sobre a Renda do não Residente, está, a favor do não residente que perceba no Estado espanhol mais de 75 % de sua renda, uma opção legal para poder tributar como residente.

futebol - quanto as pessoas jurídicas, lembrou. ou transferir a base da atividade econômica de um Estado-Membro para outro⁹²⁰

Nesse sentido, vale a pena notar a existência de disposições tributárias que podem tentar limitar ou reduzir o direito de transferir uma atividade econômica de um Estado para outro quando essa transferência busca o objetivo de elisão ou elisão fiscal. Lembre-se de que o vínculo territorial de uma atividade econômica com um Estado é a base da residência, o principal ponto de conexão na determinação da sujeição de uma pessoa singular ou coletiva a um determinado sistema tributário. E não se deve esquecer que uma das fórmulas clássicas de evasão fiscal é aproveitar as diferenças nos regimes tributários nacionais por meio da transferência de residência, geralmente sob formas artificiais de mudança de residência para Estados com menor carga tributária, quando não "Áreas com baixos impostos"⁹²¹. Já no referido acórdão Werner, o TJE declarou que só era possível invocar o direito comunitário quando a liberdade de circulação tivesse sido usada, entendida como a disposição para estabelecer ou trabalhar em outro Estado-Membro que não o seu.

Do mesmo modo, para a invocação da liberdade de estabelecimento sob a forma de estabelecimento primário, seria suficiente ser nacional de qualquer Estado-Membro; nesse caso, você terá o direito de se estabelecer em outro país da União, nas condições definidas pela legislação da esse país para seus próprios nacionais⁹²² para o segundo aspecto do estabelecimento (criação de agências, sucursais ou subsidiárias), é necessário estar previamente estabelecido num Estado-Membro da Comunidade que não seja o seu. Mas seria no julgamento do Daily Mail de 27 de setembro de 1988 (As. 81/87) em que o TJE estabeleceu sua mais forte jurisprudência em relação ao direito de estabelecimento e à adoção de medidas fiscais nacionais. Esta resolução recorda a plena validade do direito à liberdade de estabelecimento (artigos 43 a 48 do Tratado), embora seja uma liberdade que só é plenamente exercida em relação ao "estabelecimento secundário". Em relação à sede da administração, o direito à liberdade de estabelecimento não inclui o direito de "transferir sem qualquer limitação, autorização ou condição administrativa e sem dissolver ou liquidar a empresa no

⁹²⁰ Pocar, F., *Comentario brevi ai Trattati della Comunita e dell'Unione Europea*, op. cit., pag. 266.

⁹²¹ Calderón Carrero, J.M., "Aspectos internacionales del fraude y la evasión fiscal", op. cit. pag. 218.

⁹²² Entre outras, a Sentença do TFUE, de 21 de junho de 1974, *Reyners*, As. 2/74; Sentença do TFUE de 28 de abril de 1977, *Thieffry*, As. 71/76; Sentença do TFUE de 28 de junho de 1977, *Richard Hugh Patrick/Ministerio de Cultura*, As. 11/77 e a Sentença do TFUE de 27 de setembro de 1988, *Daily Mail*, As. 81/87.

Estado de incorporação (...) os benefícios social ”, para que os controles fiscais, por si só, não violem a liberdade de estabelecimento.

O direito à liberdade de estabelecimento, de acordo com este julgamento, não inclui o direito de transferir a sede da administração efetiva de um Estado da União Europeia para outro "com o único objetivo de mudar de residência fiscal e usufruir do regime tributário mais favorável. para uma determinada operação comercial, prevista no segundo Estado ”. Portanto, o acórdão Daily Mail legitima a adoção de medidas internas destinadas a limitar os efeitos da mudança de residência por razões fiscais, desde que tais medidas, tomadas em conjunto, não causem os efeitos discriminatórios já expostos⁹²³

O que ficou claro no capítulo II e anterior é que o TJCE é o guardião do Direito Comunitário, do mercado único e do livre estabelecimento. Ou seja, se incumbe de julgar as violações ao Tratado de Roma, Diretivas, regulamentos e convênios no âmbito da União Europeia. Cabe aqui um breve incursu. Não há nenhuma dúvida que os direitos humanos são necessários para uma vida digna. Os direitos humanos constituem o intento de indicar os valores, o respeito, a dignidade da pessoa humana e os desvalores, a negação daquela dignidade, que todos os Estados deveriam assumir como critério de discriminação em suas ações. Em poucas palavras: os direitos humanos constituem o moderno intento de introduzir a razão na história do mundo⁹²⁴. Com valores éticos, políticos e jurídicos. Pode-se dizer que os direitos humanos possuem uma tripla função de servir de compêndio ético, critério de legitimação política e limites do poder, inclusive o poder democrático. No capítulo I deu-se a conhecer o artigo 14º da não discriminação da Convenção Europeia dos Direitos Humanos⁹²⁵. Como afirma o próprio Tratado Europeu sobre Direitos do Homem (TEDH), no seu artigo 14º, a Convenção tem alcance autônomo (completado nas suas restantes cláusulas normativo) e forma parte integrante de cada uma das disposições que garantem os direitos e as liberdades⁹²⁶. Bem, o Tribunal Europeu de Direitos Humanos por sua vez julga em

⁹²³ Ver: Cubiles Sánchez-Pobre, P. “Repercusiones fiscales de la libertad de circulación en Derecho Comunitario”, *Civitas, REDF*, nº 92, 1996, pag.782.

⁹²⁴ António Cassese, *Los derechos humanos en el mundo contemporáneo*, Editorial Ariel, Barcelona, 1993, p.228.

⁹²⁵ Sobre o efeito dos artigo 14º e artigo 1º do Protocolo 1, e do artigo 14º da convenção, *vide*: KRINGS, E., “L’égalié en matiére fiscale dans la jurisprudence de la Cour Européenne des Droits de l’Homme, en protection de la concurrence en droit international et en droit communautaire”, *RMCUE*, n. 364/93, p. 46.

⁹²⁶ CEDH 23 Julho 1968, Série A, vol. 6, parágrafo 4, caso *Aussi Marckx* de 13 de Junho de 1979, Série A, vol. 31, parágrafo 22, caso *Inze* de 28 de Outubro de 1987, Série A, vol. 126, parágrafo 36º.

Estrasburgo para os 46 países que assinaram o Tratado, como guardião destes direitos humanos no caso do artigo 14º da não discriminação. Portanto estes tribunais controlam coisas diferentes.

Há que se pontuar também a existência do artigo 26º do Pacto Internacional dos Direitos Políticos Civis, da ONU, este já não conta com um tribunal, ou seja, quando muito se pode apresentar uma queixa ao Comitê dos Direitos Humanos das Nações Unidas, isso no caso do país ter um protocolo onde se reconhece a autoridade do Comitê.

Encontra-se, Van Den Berge⁹²⁷ a demonstrar a tutela da não discriminação do contribuinte pelo Tribunal de Direitos Humanos Europeu. Portanto, escreve que “o objetivo arrecadatório entra de maneira triunfal na convenção e vem, por esta via, condicionar a aplicação dela pelo Tribunal Europeu de Direitos Humanos, justamente por ter o Estado um poder discricionário muito grande quando se trata de proteger os interesses da arrecadação”⁹²⁸.

Ou seja, que se trata de um quase desaforamento. Uma vez que se verifica ser o TJCE a decidir sobre estas questões, até por que já tem histórico na matéria fiscal tanto de imposição direta como indireta. Independente desta questão da competência verifica-se a importância especial dada ao tratamento da residência fiscal e do estabelecimento permanente como pedra de toque, na questão em tela é por esta razão que pragmaticamente esta investigação passa a analisar estas questões de maneira mais minuciosa.

A aplicação do princípio da igualdade na tributação sujeita um complexo debate. A sujeição da contribuição do problema passa pela aplicação o princípio da não discriminação incorporado na Convenção Europeia de direitos Humanos e liberdade fundamental- “*Convention on the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms (ECHR; the Convention)* (convenção) e o Convênio Internacional de Direitos Políticos e Civis de direito (*ICCPR; the covenant*) convênio.

⁹²⁷ Berge, J. W. Van den, LEGAL PROTECTION AGAINST DISCRIMINATORY TAX LEGISLATION, The struggle for Equality in European Tax Law, Kluwer Law Internacional, Editor: Hans Gribnau, 2003.

⁹²⁸ Veja-se o conteúdo do Artigo 14º Convenção/Tratado Europeu para a Proteção dos Direitos Humanos (TEDH), “This enjoyment of the right and freedoms set forth in this Convention shall be secured without discrimination on any grounds such as sex, race, colour, language, religion, political or other opinion, national or social origin, association with a national minority, property, birth or other status.”, “Esse gozo dos direitos e liberdades estabelecidos nesta Convenção será garantido sem discriminação por qualquer motivo, como sexo, raça, cor, idioma, religião, opinião política ou outra, origem nacional ou social, associação com uma minoria nacional, propriedade, nascimento ou outro status.”

Começa com a observação geral da igualdade como princípio Geral, Então foca na discriminação com uma comparação do caso legal do Tribunal Constitucional Alemão (*BundesVerfassungsgericht; BVerfG*) e dividindo a responsabilidade com a Suprema corte (Hoge Raad; HR) Notável a respeito da diferença entre as duas cortes no relacionamento entre o princípio da não discriminação incorporado na Constituição no artigo 14 da Convenção; e o princípio de habilitar para o pagamento como regra da imposição. O próximo tópico examinará a obrigação para promover a reparação. Aqui a questão crucial é a dependência da corte modal conceder a reparação para o complemento ou deixar para o legislativo. Como semelhante tal, o relacionamento entre o legislativo e o judiciário está envolvido, com a relacionada questão reservada ao judiciário.

Na verdade, na área o Tribunal de Direitos Humanos Europeu permitem aos Estados Membros uma ampla margem no discreto assessorando se e até que ponto diferenças em outra maneira parecida s justificada situação do tratamento diferente.

Em artigos recentes se escreve sobre a tendência de incorporação ou aceitação da jurisdição de Direitos Humanos pelo TJCE.

O conceito de residência fiscal segundo Micheli⁹²⁹ é retirado do Direito Civil. Se reportarmos a mesma teoria para o problema em tela poderia resolver a questão da disparidade do conceito de residência fiscal do Direito Civil, mas, que, vale perguntar; de que direito civil, se fala, há tantos direitos civis. Isso leva a concluir, que a menos que haja um conceito de Direito civil, sobretudo da residência de total consenso é que poderíamos ter uma harmonização ideal da legislação tributária relativa ao tema. Assim como o texto ideal com a conceituação inequívoca no apartado do artigo 24º do modelo de CDT da OCDE.

Alguma aproximação espontânea da legislação com relação aos aspectos estruturais do imposto das sociedades, como a existência generalizada do imposto de sociedades ou do benefício na contabilidade financeira como ponto de partida para quantificação da base de cálculo, etc. – os estudos comparados mais recentes mostram que ainda existe porem numerosas divergências de relevância prática⁹³⁰.

Constata-se, portanto uma escassez na harmonização fiscal, que tem explicação no fato dos Estados Membros nas últimas décadas exercerem uma resistência a avanços. O desejo de

⁹²⁹ Micheli, Gian António, Curso de Derecho Tributário, Editora Reunidas, Madrid, 1974.

⁹³⁰ Comissão Européia, Company Taxation in the Internal Market, COM (2001) 582, Bruxelas, 2001, p.39ss.

defender a integridade de sua soberania no que tange a esta questão sensível para a política e para a economia e para a sociedade interna dos Estados tem impossibilitado uma harmonização da fiscalidade direta.

Até pela carga final sobre as inversões e pela virtualidade que influencia na localização dos capitais mais móveis. O sistema de imposto tem estado no núcleo das preocupações comunitárias, que exige a coexistência dos diversos sistemas passa a ser uma fonte de distorções⁹³¹.

Tendo globalização como “um processo de integração econômica internacional, influenciado por diminuições de custo de transporte e comunicações, com fluxos cada vez mais importantes de comércio, e também de capital, entre nações”⁹³². Quando se fala de globalização e direito tributário se tem dois enfoques distintos: desde o enfoque nacional, ou seja, analisando como as administrações e os legisladores tributários nacionais reagem diante do fenômeno globalização; e os a partir do enfoque internacional, ou seja, vendo como os órgãos internacionais tentam atuar ante os problemas que o citado fenômeno gera promovendo um sistema tributário global através dos denominados “global taxes” (impostos globais), o mais cotado para iniciar a partida seria o imposto sobre transações de divisas. Em seguida vem a concluir em seu livro que para impostos globais serem possíveis e juridicamente aplicáveis é necessário que um Tratado internacional entre as nações e um regime tributário internacionalmente harmonizado. Onde os Estados se encarregassem de sua arrecadação e para os fundos arrecadados necessitariam de uma grande instituição onde as prioridades de gastos fossem fixadas com mecanismos previstos de responsabilidade e prestação de contas.

⁹³¹ Aguiar, Nina Teresa Sousa Santos, La armonización de la Tributación de los Beneficios societarios en la Unión Europea. Principios Fundamentales, Universidade de Salamanca, Departamento de Derecho Administrativo, Financiero y Procesal, Area de Derecho Financiero y Tributario, 2003, p. 190, e VVAA, A., Alvarez García, S. y Arizaga Junqueira, M. C., op. Cit., Como significado e designação de sistema de imposto se tem que: “se conhece como sistema de imposto a forma que se relaciona a imposição de benefícios empresariais no âmbito do imposto de sociedades e a imposição dos mesmos benefícios no âmbito do imposto pessoal sobre a renda” Gota Losada, A., Tratado del Impuesto de Sociedades, Tomo I, Nociones fundamentales del Impuesto sobre sociedades e historia del tributo en España, Extecom, Madrid, 1988. p. 39. “Essa relação pode ser integração, na qual se busca eliminar a dupla tributação de dividendos, e de ausência de integração. Neste último caso, que se denomina o sistema clássico a imposição da sociedade se faz de modo independente da imposição dos acionistas. (Comissão da Comunidade Europeia, Informe).

⁹³² Moiche, Susana Bokobo, La Globalización y el Derecho Tributario: Una aproximación Globalización e Derecho, Anuario de la Facultad de Derecho da la Universidad, Autónoma de Madrid, 9, Universidad Autónoma de Madrid. Boletín Oficial de Estado, Madrid 2006, p.95 ss, e Emílio Albi, Estado y Globalización, Moneda y Crédito, núm. 216 (2003), p. 39.

4.4.3 Atual conceito de Estabelecimento

O Atual conceito de estabelecimento permanente se adéqua às novas realidades e o Kiyoshi Harada⁹³³ define o estabelecimento permanente diz que o Art. 5º da MC OCDE define **estabelecimento permanente**, como uma “instalação fixa de negócios em que a empresa exerça toda ou parte de sua atividade” e estabelece em seu artigo 7º que “uma empresa em um Estado não está sujeita a tributação no outro estado, a menos que exerça negócios nesse outro estado através de um estabelecimento permanente, localizado no outro Estado”. O conceito de estabelecimento permanente é utilizado principalmente para determinar o direito de um Estado Contratante de tributar os lucros de uma empresa do outro Estado Contratante.

Este conceito de estabelecimento permanente pode ser incorporado ao ordenamento jurídico nacional, pois se harmoniza com a norma⁹³⁴ que prescreve que “considera-se estabelecimento todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário ou por sociedade empresária”.

No entanto, complementa Jose Eduardo Soares Melo⁹³⁵ **Estabelecimento Permanente** pode ser conceituado como o local fixo onde são realizados negócios empresariais por estrangeiros.

Embora a legislação Brasileira contemple elementos que guardem alguma pertinência (capacidade tributária, representações do exterior), vislumbro dificuldade para incorporar o conceito de estabelecimento permanente ao ordenamento nacional, tendo visto distintos pressupostos contidos no Código Civil e na legislação tributária brasileira.

Outro modo de ver de Carlos Henrique Abrão⁹³⁶ o Conceito de **estabelecimento permanente**, em nível de direito tributário internacional, emergiu do Direito internacional, emergiu do Direito alemão no século XIX, internacionalizando-se rapidamente e tendo sido incorporado ao prisma de visão da Organização Européia de Cooperação Econômica. O Brasil adota sistematicamente, inclusive para evitar a dupla tributação, o critério de estabelecimento

⁹³³ Harada, Kiyoshi, Direito Financeiro e Tributário, 26ª Ed. Atlas, 2017, p. 42.

⁹³⁴ art. 1142 do Código Civil Brasileiro.

⁹³⁵ Melo, Jose Eduardo Soares de. Impostos federais, estaduais e municipais, 1ª ed., Saraiva, 2018, p. 38.

⁹³⁶ Abrão, Carlos Henrique, Crime Tributário, 4ª Ed Malheiros 2015, p. 31.

permanente, refletindo a instalação fixa do negócio no qual a atividade é desempenhada integral ou parcialmente. O modelo tributário brasileiro possui específica identificação do estabelecimento permanente em diversos setores, notadamente na construção civil, corroborando as regras antielisivas nas convenções e tratados internacionais feitos com Chile e Peru.

(...) O principal estabelecimento para fins de tributação seria uma entidade independente, com exercício de atividade idêntica ou similar, para fins de sistematização das receitas e regramento do mercado globalizado. Algumas nações não permitem dedutibilidade de despesas, tais como royalties, mencionando-se os tratados feitos com a Venezuela e China, permitindo a possibilidade do rateio do lucro da empresa entre os diversos estabelecimentos. (...) o conceito de estabelecimento permanente espalha seus efeitos para o ordenamento jurídico pátrio, até porque permite o monitoramento da fiscalização, evita a prática de ilícitos tributários e reduz a radiografia sobre o lapso temporal do fato gerador. A extensão continental do país, as diversas brechas legislativas e a natureza da globalização trariam sérios e complexos problemas para a administração tributária se não se adotasse o conceito de estabelecimento permanente.

Para Jimir Doriak Jr.⁹³⁷ A alteração do conceito de **estabelecimento permanente** deriva da Ação 7 do Projeto BEPS pode ser incorporado pelo ordenamento jurídico nacional, pelos trâmites adequados, via aprovação de leis internas e/ou aprovação de tratados internacionais, tomando-se o cuidado devido para estar em consonância com a Constituição Federal.

Complementando Angela Vida Gandra Martins⁹³⁸ entende que **Estabelecimento permanente**, no novo direito tributário internacional, visando abranger também as inovações decorrentes da globalização e do setor de serviços, e principalmente do comércio eletrônico, conferiu elasticidade ao conceito, estendendo-o à *hardware* independente de intervenção humana permanente, porém mantendo a associação prática ao conceito de instalação fixa. Neste sentido, mantém-se compatível com o ordenamento nacional, já que apesar de certa

⁹³⁷ Doriak Jr, Jimir. Novo RIR aspectos jurídicos relevantes do Regulamento do Imposto de Renda 2018, Ed. Quartier latin, 2019, p. 23.

⁹³⁸ Martins, Angela Vidal Gandra, CTN 50 Anos com eficácia de Lei Complementar, conselho superior de direito da fecomercio-SP, 2017, p. 15.

desmaterialização, continua cumprindo o fim de evitar a tributação de determinados rendimentos dependentes da aplicação do princípio da residência.

Desse modo Fernando L. Lobo D'Eça⁹³⁹ lembra que o conceito de **estabelecimento permanente**, “permanent establishment”, para melhor definir essas formas de atuação de empresas não residentes em um determinado Estado (“inbound transactios”- transações de entrada), a par de não haver consenso quanto aos elementos que devem integrá-lo, na síntese de Heleno Torres, não passa de uma “noção técnico-jurídica” ou de uma “ficção” destinada a “atribuir-lhes a condição de residente por equiparação, exclusivamente para efeitos de tributário” e cujas funções são, de um lado “servir como um critério de conexão subjetiva”, para “vincular a pessoa jurídica não residente ao território do Estado de instalação, para efeitos tributários” (“função positiva”) e, de outro lado “presta-se como forma de limitação à competência do Estado de residência, sobre os rendimentos obtidos por um residente no outro Estado mediante estabelecimento permanente”, não havendo consenso quanto à sua eficácia.

Diante do exposto observa Marlene Talarico Martins Rodrigues⁹⁴⁰ que nos termos da OCDE, o conceito atual de **Estabelecimento Permanente** é definido como uma “instalação fixa de negócio onde a empresa exerce toda ou parte de suas atividades”, apresentado como requisitos, as seguintes regras básicas: (I) a existência de uma empresa; (II) realização de negócios; (III) existência de sede fixa; e (IV) exercício de atividades, ainda que parcial.

(...)Além disso, há uma enumeração de locais naturalmente caracterizados como Pes e regras de exclusão de determinadas situações. O conceito de P E Atua como limitação para o exercício do poder de tributar de determinado Estado.

Esse conceito atual de Estabelecimento Permanente, pode ser incorporado pelo ordenamento jurídico nacional, e com ele se harmoniza a normatização⁹⁴¹.

Quanto à questão de **estabelecimento permanente** Marcelo Borghi⁹⁴², vê que pelo ordenamento jurídico nacional, por tratar-se referido princípio de um critério para distribuição do poder tributário entre países signatários de uma convenção sobre a tributação da renda e do

⁹³⁹ Lobo D'Eça, Fernando L. e Ives Gandra da Silva Martins, Responsabilidade Tributária, Revista dos Tribunais, 2011, p. 150.

⁹⁴⁰ Rodrigues, Marilene Talarico Martins, O Tributo: Reflexão Multidisciplinar sobre sua Natureza, **Editora Forense**, 2007, P. 57.

⁹⁴¹ art. 1142 do Código Civil e o art. 147 do RIR – aprovado pelo Decreto nº 3000 d 26.3.1999 e alterações posteriores.

⁹⁴² Silva, Marcelo Borghi Moreira da, Direito Tributário Contemporâneo, Saraiva, Livreiro editores, 2017.

capital, pelas mesmas razões de soberania nacional econômica acima aduzida, entende-se pela impossibilidade de ser referido conceito adotado pelo ordenamento jurídico, inclusive porque a adoção desse critério distorce a balança da distribuição das receitas tributárias e protege interesses dos países desenvolvidos.

Desta maneira, Miguel Delgado Gutierrez⁹⁴³, entende que o atual conceito de **estabelecimento permanente**, no novo direito tributário internacional, pode ser incorporado pelo ordenamento jurídico nacional, de forma a evitar a erosão da base tributária e a indevida transferência de lucros para o exterior.

Diante do exposto, Ricardo Castagna⁹⁴⁴ entende que o atual conceito de **estabelecimento permanente**, no novo direito tributário internacional (breve definição do conceito atual), pode ser incorporado pelo ordenamento jurídico nacional, desde que a legislação interna estabeleça parâmetros objetivos e adequados à intergração dos novos elementos trazidos pelo novo conceito especialmente para caracterização das atividades “preparatórias e auxiliares” e do “papel principal” na celebração de contratos.

RESUMO

A Não Discriminação Tributária Internacional do Contribuinte tem sua evidência e constatação até mesmo nas mais recentes normas para evitar a elisão em razão da economia disruptiva. Para evitar conflitos no sentido do Tribunal Europeu deveria se levar em conta os Direitos Humanos para se decidir. O TJUE decidir noutro sentido a própria União Européia deveria aceitar o que consta no Tratado Europeu de Direitos Humanos. É dizer que a tendência será incorporar, subscrever, aceitar a jurisdição de Direitos Humanos.

As soluções para a discriminação na U. E. e no MERCOSUL devem ser postas para cada caso em especial de uma maneira diferente e adequada ao problema conjuntural vivido. Os países de todos os blocos devem observar os limites de Direito Internacional Consuetudinário – Princípios gerais do Direito das Gentes. E agora mais que nunca observar os compromissos assumidos com a OCDE.

⁹⁴³ Gutierrez, Miguel Delgado, Planejamento Tributário - Elisão e Evasão Fiscal, Quartier latin, 2006, p. 45.

⁹⁴⁴ Castagna, Ricardo, Tutela de Urgência: Análise Teórica e Dogmática. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 72.

O MERCOSUL, sem uma estrutura jurisdicional vinculativa com normas secundárias só com uma revisão dos CDT's já celebrados, será possível a melhora da situação da discriminação direta do contribuinte, assim como a observância cautelosa na celebração dos futuros convênios. O fortalecimento do mercado comum, com a respectiva mudança constitucional para a aceitação das normas deste mercado comum de forma imediata pelos países parte, a se justificar uma norma secundária garantindo a não discriminação fiscal vinculando os Estados a ressarcir o contribuinte e em não fazendo o ressarcimento indenizar o mesmo.

Para a União Européia fica cabalmente demonstrado que mesmo o mercado comum sendo uma fase ultrapassada, diante da economia digital, onde ainda se verifica a discriminação fiscal. Mesmo com o TJUE munido de mecanismos materiais e processuais suficientes para vincular os Estados. A sentenciar impondo um ressarcimento do contribuinte e não ressarcindo no prazo estipulado impor uma indenização.

A não discriminação é importante e sempre deve haver uma tutela real eficaz e eficiente. Vendo como acontece na U. E. e no MERCOSUL se observa que a questão mais grave é a não discriminação direta e a quantidade maior de contribuintes afetados são as empresas ou seja as sociedades filiais e o estabelecimento permanente que vão se valer do importante instituto do CDT no seu artigo 24º e todos os seus apartados, onde se constata que o apartado 3 e 5, irão garantir a não discriminação das sociedades filiais e o estabelecimento permanente.

Para tanto, se analisa a investigação destes apartados e dos artigos que estão ligados. Para se concluir que a única forma para garantir a não discriminação do contribuinte a solução é para um tipo de integração como a União Européia, não só o Mercado Comum próprio, mas, a incorporação das mudanças que conta com o rigor do conceito dos termos e um comentário atualizado, internalizado. Constatou-se que em razão da questão econômica comercial e política as lides e controvérsias sobre não discriminação indireta tem através do TJUE o reconhecimento da garantia como parte do texto do TFUE. Já com a não Discriminação fiscal direta é diferente o TJUE com receio de adentrar na soberania dos Estados membros interpretam que esta garantia não esteja inscrita no TFUE. Nesse momento verifica-se através da jurisprudência do mesmo tribunal que os estabelecimentos permanentes e as sociedades filiais participadas ou controladas por empresas de outros Estados são as mais

atingidas pela falta de garantia da não discriminação fiscal direta. Ficam na dependência de que os Estados tenham um CDT celebrado com o artigo 24 do MCOCDE (por exemplo).

Ora, isso implica na fragilidade do sistema europeu e mundial que merece apreciação. Como: residência, domicílio, dividendo, cânonos, juros, etc. Verifica-se que esta última está se valendo da *SOFT LAW*, ou seja, dos comentários do CDT. Que ora não é *soft* ora, não é *law*. Não sendo nem uma nem outra coisa é a uma das únicas ferramentas que os árbitros das controvérsias possuem e lides fiscais discriminatórias se valem, além do bom senso. Só lembrando que isso acontece porque as elaborações dos Modelos e dos comentários não são feitas por nenhum parlamento. Algo que atualmente tem sido freqüente (Deslocação da criação de normas para fora dos parlamentos).

A falta de segurança jurídica por sua vez impõe que estes acordos de vontade entre Estados sejam incorporados nos seus respectivos ordenamentos internos.

Só com uma regra clara as empresas se sentirão seguras em investir mais. Essa premissa compatibiliza-se ainda com a necessidade premente da harmonização fiscal. Pois como iniciamos o trabalho a segurança jurídica da não discriminação assegura a justiça.

A outra solução que para os demais blocos, será a incorporação do texto do convênio das atualizações e conceituação pertinente para evitar lide e controvérsias assim como a recepção pelos ordenamentos internos destas normas por ser de suma importância para transmitir segurança às empresas, questão de segurança jurídica e de inteira justiça por tratar-se de não discriminação fiscal.

CONCLUSÃO

Após a coleta de dados e sua organização, foram apurados os resultados, e a discussão levada a cabo no presente trabalho, que tem como corolário a conclusão sobre a garantia da não discriminação fiscal que ora se passa a enunciar.

Verifica-se primeiramente, com fundamento nas convenções internacionais de direitos humanos, que inexistente o direito à não discriminação fiscal internacional. O mesmo ocorre num regime geral de direitos fundamentais. Buscando-se um fundamento nos princípios gerais que garantem direitos e que tem suas conseqüências na tutela da não discriminação, conclui-se

também pela inexistência da não discriminação fiscal como princípio geral, de garantia autônoma no direito internacional; com artigo no TFUE que permite a discriminação dos países terceiros.

Com relação aos princípios, porém, identifica-se, no princípio da igualdade fiscal - enquanto expressão específica do princípio geral da igualdade - uma especificidade estruturante do sistema constitucional global, que dá origem a preceitos da não discriminação. Funda-se, assim, a não discriminação como um desdobramento do princípio da igualdade fiscal, como manifestação específica do princípio geral da igualdade de tratamento na forma negativa, assumindo embora pressupostos próprios do direito tributário internacional. A não discriminação na norma (que se dirige aos órgãos encarregados de ditar as normas gerais), sendo que esta última enumera as discriminações proibidas, estabelece um grau de igualdade no sistema. Isso é importante quanto à diferenciação por destinatário.

A não discriminação fiscal internacional, nessa ótica, é susceptível de outra distinção: quanto ao seu efeito, a não discriminação pode ser direta ou indireta constitucional e a tributária que tendo a primeira como pressuposto cria a nova dicotomia, qual seja, a direta referindo aos impostos diretos e a indireta referindo-se aos impostos indiretos. Vale ressaltar que somente ao se analisar os pressupostos da não discriminação fiscal direta, que incide nos tributos diretos, e na discriminação fiscal indireta, que incide nos tributos indiretos, é que se revela com clareza qual é o seu papel no cenário mundial até este momento. Feita a análise, conclui-se que:

(1º) A discriminação fiscal internacional indireta na norma tem consagração no Tratado da União Européia, e, portanto é norma de direito derivado dos Estados membros. Daqui se conclui que existe um direito europeu à não discriminação fiscal indireta. Com essa consagração, a não discriminação fiscal indireta internacional na Europa passou a ser assegurada e desenvolvida através da jurisprudência da instância judicial comunitária (como fonte) - papel protagonizado com consolidação em seus efeitos, e privilegiado diante das demais realidades. Nos demais Estados do mundo, isso fica à mercê de uma integração maior que tenha por consequência uma harmonização fiscal nesse sentido. Nos países da América, como na maior parte do mundo, a OMC tem tutelado, através do FMI, muitos acordos que fazem direito entre as partes e que visam superar essa questão, tendo por princípio orientador, por regra, fomentar uma previsibilidade da harmonização fiscal entre países.

(2º) A não discriminação fiscal internacional direta na norma encontra-se apenas subliminarmente nos tratados, pois os Estados membros europeus não cederam soberania suficiente para se conhecer da eficácia daquela no âmbito europeu. Não obstante a interpretação teleológica dos preceitos sobre a não discriminação como direito expresso nos Tratados, verifica-se que o sistema de garantias dos ordenamentos internos vem sendo tutelado pela Constituição nacional dos Estados, os quais nem sempre estão voltados para a abertura à nova ordem mundial. Porém, com a erosão do velho conceito de soberania e com a relativização do positivismo jurídico, e inexistindo um constitucionalismo mundial, há que se estudar a garantia da não discriminação no quadro daquela crise, sob várias óticas. Uma delas é a política, onde a liberdade de contratação das garantias cresce a partir de uma atitude liberal existente na Europa e em outros países do mundo: um exemplo são os convênios que evitam a dupla tributação, mecanismo que pode resolver *a priori* a questão da tutela da não discriminação fiscal. Há que se distinguir aqui o campo de aplicação, conteúdo e objetivo do princípio em função do ordenamento ou da norma que o formula. Em primeiro lugar, deve-se evitar qualquer tendência para confundir a ação do princípio no ordenamento comunitário com a ação e função das cláusulas de não discriminação contidas nos convênios de dupla tributação. A não discriminação fiscal direta internacional na norma é de suma importância para a democracia mundial - sem que se vislumbre perspectiva de positivação no âmbito mundial, o que depende da vontade política do conjunto para se tornar uma realidade internacional.

(3º) Quanto a não discriminação fiscal indireta internacional ante a norma, a investigação demonstra um protagonismo do TJCE, o qual assume um papel relevante que privilegia o método objetivista da interpretação e a interpretação extensiva, embora aceite que as exceções e as derrogações das normas comunitárias devem ser interpretadas restritivamente. Efetivamente, é o Tribunal que desenvolve o direito da não discriminação fiscal internacional indireta na Europa. Fora do âmbito da União Européia, existe o Tribunal Internacional de Justiça, que se debruça sobre as lides que têm como base as contratações internacionais entre Estados dessas garantias de não discriminação contidas nos acordos internacionais. No mundo, os países com controvérsias nesse sentido consultam, em geral, a OMC. Essas entidades internacionais são consultadas, e, visando elas um fomento da abertura comercial mundial, têm-se posicionado positivamente na resolução de lides com relação à não discriminação fiscal

indireta internacional. Constatase, nesse sentido, a importância da convenção de Viena, que é destinada a se projetar sobre os acordos internacionais, como referência mundial.

(4º) A não discriminação fiscal direta internacional ante a norma, tem, na Europa, como importante protagonista, o TJUE. Por ação dele caminha-se para uma futura criação do direito da não discriminação fiscal direta no âmbito europeu, com fundamento na interpretação dos tratados. Isso ainda não ocorre efetivamente hoje, conforme se constata nas sentenças do mesmo, em razão de ele evitar entrar na soberania dos Estados Membros (poder derivado não cedido). Essa realidade está em plena mutação. Sem prejuízo da importância do TJUE na defesa da não discriminação, a via prejudicial não é o meio adequado para de forma exclusiva, ou principal, se proceder à eliminação deste obstáculo fiscal às atividades e aos investimentos intracomunitários. Ou seja, não substitui uma harmonização fiscal, sistemática e progressiva. Quanto aos países da América e outros, eles têm-se valido do CDT para superar o problema em análise, como já foi comentado: eles, ante a lei, contam com o Tribunal Internacional de Justiça, para a aplicação do direito contratado entre Estados, nos litígios entre os signatários, e com os Tribunais nacionais para a resolução dos demais litígios. Constatase ainda a importância da aplicação da Convenção de Viena na resolução das lides.

Esta investigação contribui para a questão central tratada apurando que não há princípio geral na Convenção Européia de direitos humanos sobre o assunto em tela. Na UE – que têm no ordenamento supranacional incorporado as tradições nacionais – nos encontramos perante a gênese de um processo de surgimento de um direito.

A investigação revela que não existe uma regra geral e internacional reconhecida que proíba a não discriminação fiscal. Não se encontra nas convenções de direitos humanos, fontes de direito tributário internacional, a presença de dispositivos sobre a não discriminação fiscal. Constatase que, enquanto desdobramento do princípio geral da igualdade, o princípio da não discriminação fiscal direta internacional está previsto no CDT e, na Europa, na Convenção Européia dos Direitos Humanos e é assumido na interpretação teleológica dos seus Tratados. Não há convenção internacional que no seu conteúdo e na sua aplicação consagrem esse princípio específico, mas apenas convênios que parecem insuficientes, pelo o que se conclui que não há um direito com essas características. Isso não ocorre com a discriminação fiscal indireta, em virtude da sua consagração no Tratado da União Européia (como direito), e por ser fomentada pelos órgãos internacionais, como a OMC e FMI, no resto do mundo. Nesse

último caso, contudo, não se pode ainda falar em direito, nem em princípio consuetudinário, em razão da falta de obrigatoriedade.

O direito tributário internacional é um ramo do direito internacional público e revela-se nas mesmas fontes que este: convênios multilaterais e bilaterais, costumes, princípios gerais e convenções internacionais. É na análise dessas fontes, ou seja, no que dita a norma, e na forma como essa se aplica, que a investigação aponta que a maioria dos países que adotou a cláusula 24º do CDT tem a efetividade dessa reduzida. Prova disso é a ameaça de denúncia do próprio CDT, entre países com tradição de bom relacionamento. O artigo 24º do modelo de Convênio de não dupla tributação, quando é contratado nos seus termos, faz lei entre as partes (criação do direito) e, com isso, torna a não discriminação na norma uma realidade. Quanto a não discriminação ante a norma, bastaria, então, para que pudéssemos ter indícios fortes de um direito consuetudinário, que ocorresse uma aplicação por parte dos órgãos competentes com justiça e equidade, de maneira costumeira, numa prática constante tendente à obrigatoriedade. Concluimos que, para uma avaliação da não discriminação fiscal direta, como direito consuetudinário, com fundamento na prática constante da maioria dos países, através do CDT com a cláusula de não discriminação fiscal, seria necessária uma maior efetividade (prática constante) - que hoje é mitigada. O direito tributário internacional, nas suas fontes supranacionais, incorporou as tradições nacionais, e tudo isso vem a fundar um processo de mundialização. Essa incorporação faz ressurgir, no entanto, questões discriminatórias com relação ao estrangeiro. Na verdade, a igualdade de tratamento parece só valer para os nacionais, o que impede um direito consuetudinário de não discriminação fiscal internacional para o sujeito ou entidade coletiva estrangeira. Se se pretender uma plena igualdade seja em termos de não discriminação fiscal internacional na norma, seja ante a norma - e o que se tem é insatisfatório em termos globais - o que existe no presente é uma imagem pobre do que pode vir a ser.

Existe um direito à não discriminação fiscal indireta com base em critérios da nacionalidade e da residência. Ele dirige-se a pessoas individuais ou coletivas (estabelecimento permanente), dentro da União Européia. Assim, o direito subjetivo à não discriminação tributária indireta é assegurado nesse âmbito. Isso se dá também porque as constituições nacionais dos Estados membros da União Européia cederam poder à UE nesse sentido. O fundamento encontra-se no Tratado Europeu, que obriga, nos vários ordenamentos,

ao seu acolhimento como tal. O alcance desse direito em cada país é conforme a contratação internacional recíproca, cujo conteúdo tem implicação no grau de direito à não discriminação (por fazer lei entre as partes).

Já na questão da não discriminação fiscal direta, conforme foi demonstrado, não se trata de um princípio geral *garantístico* de um direito, a não ser como desdobramento do princípio da igualdade na Europa. A não discriminação fiscal nas relações intracomunitárias, como princípio geral do Direito comunitário, mesmo permitindo no TFUE discriminar países terceiros.

Essa conclusão nos leva à constatação de uma situação onde os Tratados europeus, que contemplam a não discriminação fiscal indireta, só contemplam a não discriminação fiscal direta subliminarmente.

(5º) Os países da UE, porém, em sua maioria, subscrevem, quer com Estados membros quer com Estados terceiros, o CDT com a cláusula de não discriminação fiscal direta com seus pressupostos e prerrogativas. O mesmo ocorre com outros países do mundo. Por maior que seja a importância e o valor da interpretação e dos doutrinadores, conclui-se que não é a interpretação na norma e ante a norma, que converte a não discriminação fiscal num direito. O seu papel é, no entanto, fundamental, pois auxilia na evolução dos Modelos de Convênios, apontando as imperfeições e lacunas. Podem apontar-se, justamente a partir do trabalho de investigação, várias lacunas e imperfeições nos modelos de convênios, que, se sanadas estas e preenchidas aquelas, conduziriam a melhorias significativas – Entre outras podem apontar-se:

1. O conceito do apátrida;
2. A necessidade de uma harmonização normativa com relação ao conceito de residência entre os Estados;
3. A necessidade de averiguação das deduções feitas na fonte, para uma compensação pela diferença destas deduções.
4. A conceitualização atualizada das deduções e benefícios, incluindo-se inequivocamente, no campo de aplicação desse apartado, as sociedades holding e as sociedades de pessoas;
5. A necessidade de passar a ser expresso no texto do modelo que a aplicação se estende às taxas e exações parafiscais, contribuindo para a segurança jurídica.

Um modelo de convênio internacional que observe as complexidades e as contemple num dispositivo/artigo de não discriminação completa vai suprir uma necessidade do contribuinte e atingir os fins dos países contratantes, nota-se uma vocação para a sinalagmaticidade universal, com um *ethos* jurídico global, com a adequação de um regime específico e informatizado que possibilite a lisura das operações e sua tributação não discriminatória.

Das conclusões acima enunciadas, induzimos ainda outras possíveis soluções para o problema: para mudar o estado de coisas, há que sublinhar que cabe aos contribuintes fazer a reivindicação desta garantia, até pela sua integridade volitiva ativa na manutenção da sua dignidade, e que aos Estados cabe ter uma visão de cooperação mútua para tutelar a não discriminação fiscal na norma e ante a norma (tal como a criação de uma Convenção Internacional dos Direitos do Contribuinte). A investigação mostra também que iniciativas e propostas de órgãos internacionais e de acordos multilaterais muito contribuíram para a proibição da discriminação fiscal. Damos, como exemplo, a iniciativa do FMI, através da OMC, e da ONU e da UE, entidades às quais o dispositivo indireto mereceu maior atenção (não se ocupando com o dispositivo direto) - dispositivo mundial que pode vir a resolver muitos problemas. Conclui-se que seria ideal que um desses órgãos internacionais incentivasse e fomentasse uma harmonização fiscal no sentido de estabelecer uma norma base, para todos os países se vincularem conjuntamente, com a criação de um órgão encarregado de aplicar essa norma para todos eles. Este contrato em sua gênese deve ter como base a comutatividade de relações.

Sente-se a ausência de um legislador universal que presida ao processo de criação e aplicação da norma. Falta a iniciativa de uma entidade ou órgão internacional, como a ONU, com protagonismo especial do autêntico “contrato social internacional”, que é a carta de 1945; ou, ainda, uma iniciativa constante de uma Proposta amadurecida do FMI a partir desta tendência necessária de uma justiça comutativa com valores sinalagmáticos de reciprocidade do *ethos* jurídico global, junto a OCDE. Isso, no entanto, não impede particularmente à Europa - onde essa questão está mais evoluída - de ter o ideal de um modelo próprio de convênio europeu, o que vem a se adequar melhor à realidade conjuntural, ainda com maiores avanços. Sendo que a solução para o problema se prende uma atualíssima discussão no direito constitucional e no direito internacional: a Europa hoje, dentro do cenário internacional, se

encontra com a prerrogativa de discutir a criação de um direito constitucional internacional, com previsões normativas seguras, justas e indiscriminatórias.

(6º) A tese conclui, ainda assim, ante a norma, a criação de um tribunal internacional tributário especializado irá contribuir imenso nesse sentido para solucionar o problema da garantia da não discriminação fiscal, podendo, inclusive, eventualmente, criar o direito à não discriminação fiscal, com o que se conclui que as autoridades poderiam rever essa proposta. Uma solução, ainda que menos radical, mas de vanguarda, seria a atribuição do caráter vinculante para o modelo de tribunal arbitral existente, para além de estabelecer prazos para os procedimentos. Também, nesse sentido, já se revelou a importância da Convenção de Viena, destinada a ter projeção sobre os acordos internacionais e já contribui com amplos efeitos. Materialmente, contudo, em termos de conteúdo, é imprescindível um diploma normativo internacional.

(7º) Como hipótese para se criar mecanismos cada vez melhores e mais adequados às novas tecnologias e a cada realidade conjuntural econômica, jurídica e política, para garantir o direito à não discriminação do contribuinte toda criação de valor, ou desfrute de um valor criado no país deve ser tributado neste país, através da celebração de instrumentos completos, com aplicação garantida. Essa é a questão que é verificada e denunciada neste trabalho, pois, a falta de segurança jurídica internacional, assim como a falta de justiça - nesse sentido inerente a qualquer sociedade que se pretenda justa - resume um *deficit* de garantia à não discriminação do contribuinte. O trabalho aponta esta alternativa que, na sua dinâmica, dependem de vontade política e de sinergia global para sua efetivação.

(8º) Se contribui com a hipótese de utilizar estes avanços e recursos tecnológicos também a favor da boa arrecadação a partir do uso do *blockchain*, criptografia, até mesmo para registrar parâmetros para uso de cálculo no preço de transferência para EP e outras circunstâncias. Após uma explanação histórica sobre a não discriminação tributária internacional na União Européia e no MERCOSUL a economia disruptiva exige mudanças significativas globais, a OCDE se preocupa com o novo momento.

A popularização e a rápida melhoria dos recursos artificiais, sistemas de inteligência levantou uma série de questões legais. Em relação ao Direito Tributário, em particular, existem dois: a possibilidade de, robôs tributadores e seu uso pelas autoridades fiscais. No Brasil, além de ser um país com soluções fiscais para o setor da indústria e dos serviços, em

termos de preço de transferência, está diante de um grande desafio com a economia disruptiva, sistemas inteligentes ajudam autoridades a descobrir erros no imposto de renda, devoluções e selecionar contribuintes para uma inspeção mais detalhada, não apenas em relação ao imposto de renda, mas também nas inspeções aduaneiras. Aparentemente, esse uso da tecnologia promove um ganho considerável de eficiência para as autoridades fiscais, mas também levanta questões, sobre quais critérios os algoritmos devem seguir. Autoridades, fiscais, tem o dever de obedecer à lei, mesmo quando isso leva a coletar menos. E respeitar a não discriminação.

(9º) Os Algoritmos devem ser usados para melhorar a eficiência de todos os impostos, disposições legais, e identificação de onde se realiza o fato gerador, até dos novos intangíveis, não apenas aquelas que levam a uma maior arrecadação de impostos. Como identificação de eventual criação de valor para o imposto fonte. Mas também respeite a vida privada das pessoas. A tecnologia também deve ser usada pelo governo para trazer, segurança jurídica aos cidadãos, bem como aumentar o respeito pelos, seus direitos.

(10º) Como última hipótese-contribuição se constata proveitoso o aproveitamento das experiências positivas do modelo da base calculada do preço de transferência do Brasil (*saif harbour*) para serviço e indústria, para sua inserção na OCDE, e para toda a comunidade internacional, além de não descartar a fórmula de cálculo de preço de transferência da experiência brasileira já que se demonstra satisfatória, se acrescentar outras soluções para as inovações dentro das diretrizes do artigo 9º do MC OCDE e sem afrontar o princípio “*arms length*”, resgatando o *approach* brasileiro no *saif harbour*, princípio da plena concorrência, observando a não discriminação. Sob pena de haver um grande aumento no contencioso. O trabalho técnico que continuará em 2020, com o desenvolvimento de um desenho inicial do todo

(*blueprint*- Projeto da OCDE para abalar as regras tributárias internacionais estabelecidas), e um caminho a ser seguido, pode com isso seguir para a finalização do modelo de sistema, a criação de um (*draft*- projeto) da legislação e um plano, que deve contribuir para outros países em desenvolvimento. Para lidar com essas questões, pode-se contar com a ajuda dos algoritmos, mas, transparência como via de duas mãos é necessária. As autoridades fiscais não podem mantê-los em segredo. Nos países democráticos, o governo deve ser guiado por publicidade e transparência; portanto, a transparência algorítmica é indispensável para permitir

que os cidadãos não sejam discriminados e discutam a legalidade dos atos de governo e os objetivos a serem alcançados por eles.

Anexo I

Houve uma transferência imensa de trabalho (nada menos que 2600 horas anuais em 2016, de acordo com o Banco Mundial, em oposição a uma média de 200 horas anuais nos demais países — Time to prepare and pay taxes (hours)

World Bank, Doing Business project (doingbusiness.org).

License : CC BY-4.0

LineBarMap

ShareDetails

LABEL

Hora de preparar e pagar impostos (horas)

Banco Mundial, projeto Doing Business (doingbusiness.org).

Licença: CC BY-4.0

LineBarMap

ShareDetails

RÓTULO

WORLD (2009), 263.02, 2005 – 2019

DataBank

Online tool for visualization and analysis;

WDI Tables

Thematic data tables from WDI

- Imposto sobre lucros (% dos lucros comerciais);
- Número médio de visitas ou reuniões necessárias com autoridades fiscais (para empresas afetadas);
- Outros impostos pagáveis pelas empresas (% dos lucros comerciais);
- Impostos e contribuições trabalhistas (% dos lucros comerciais);
- Taxa total de impostos e contribuições (% do lucro);
- Empresas que deverão dar presentes em reuniões com autoridades fiscais (% de empresas);
- Pagamento de impostos (número);
- Perdas por roubo e vandalismo (% das vendas anuais das empresas afetadas);

Banco de dados Ferramenta online para visualização e análise; Tabelas WDI

Tabelas de dados temáticos da WDI

Todos os países e economias

País, Ano Mais Recente, Valor Mais Recente

All Countries and Economies

Country, Most Recent Year, Most Recent Value

Afghanistan, 2019, 270
Albania, 2019, 252
Algeria, 2019, 265
American Samoa
Andorra
Angola, 2019, 287
Antigua and Barbuda, 2019, 177
Argentina, 2019, 312
Armenia, 2019, 264
Aruba
Australia, 2019, 105
Austria, 2019, 131
Azerbaijan, 2019, 159
Bahamas, The, 2019, 155
Bahrain, 2019, 23
Bangladesh, 2019, 435
Barbados, 2019, 241
Belarus, 2019, 170
Belgium, 2019, 136
Belize, 2019, 147
Benin, 2019, 270
Bermuda
Bhutan, 2019, 52
Bolivia, 2019, 1,025
Bosnia and Herzegovina, 2019, 411
Botswana, 2019, 120
Brazil, 2019, 1,501
British Virgin Islands
Brunei Darussalam, 2019, 53
Bulgaria, 2019, 441
Burkina Faso, 2019, 270
Burundi, 2019, 232
Cabo Verde, 2019, 180
Cambodia, 2019, 173
Cameroon, 2019, 624
Canada, 2019, 131
Cayman Islands

Central African Republic, 2019, 483
Chad, 2019, 834
Channel Islands
Chile, 2019, 296
China, 2019, 138
Colombia, 2019, 256
Comoros, 2019, 100
Congo, Dem. Rep., 2019, 346
Congo, Rep., 2019, 602
Costa Rica, 2019, 151
Cote d'Ivoire, 2019, 187
Croatia, 2019, 206
Cuba
Curacao
Cyprus, 2019, 120
Czech Republic, 2019, 230
Denmark, 2019, 132
Djibouti, 2019, 76
Dominica, 2019, 117
Dominican Republic, 2019, 317
Ecuador, 2019, 664
Egypt, Arab Rep., 2019, 370
El Salvador, 2019, 168
Equatorial Guinea, 2019, 492
Eritrea, 2019, 216
Estonia, 2019, 50
Eswatini, 2019, 122
Ethiopia, 2019, 300
Faroe Islands
Fiji, 2019, 247
Finland, 2019, 90
France, 2019, 139
French Polynesia
Gabon, 2019, 632
Gambia, The, 2019, 326
Georgia, 2019, 216
Germany, 2019, 218
Ghana, 2019, 226
Gibraltar
Greece, 2019, 193

Greenland
Grenada, 2019, 140
Guam
Guatemala, 2019, 248
Guinea, 2019, 400
Guinea-Bissau, 2019, 218
Guyana, 2019, 256
Haiti, 2019, 184
Honduras, 2019, 203
Hong Kong SAR, China, 2019, 35
Hungary, 2019, 277
Iceland, 2019, 140
India, 2019, 252
Indonesia, 2019, 191
Iran, Islamic Rep., 2019, 216
Iraq, 2019, 312
Ireland, 2019, 82
Isle of Man
Israel, 2019, 234
Italy, 2019, 238
Jamaica, 2019, 268
Japan, 2019, 129
Jordan, 2019, 97
Kazakhstan, 2019, 186
Kenya, 2019, 180
Kiribati, 2019, 168
Korea, Dem. People's Rep.
Korea, Rep., 2019, 174
Kosovo, 2019, 154
Kuwait, 2019, 98
Kyrgyz Republic, 2019, 220
Lao PDR, 2019, 362
Latvia, 2019, 169
Lebanon, 2019, 181
Lesotho, 2019, 327
Liberia, 2019, 140
Libya, 2019, 889
Liechtenstein, 2019, 49
Lithuania, 2019, 95
Luxembourg, 2019, 55

Macao SAR, China
Madagascar, 2019, 183
Malawi, 2019, 169
Malaysia, 2019, 174
Maldives, 2019, 391
Mali, 2019, 276
Malta, 2019, 139
Marshall Islands, 2019, 56
Mauritania, 2019, 270
Mauritius, 2019, 140
Mexico, 2019, 241
Micronesia, Fed. Sts. 2019, 128
Moldova, 2019, 183
Mongolia, 2019, 134
Montenegro, 2019, 300
Morocco, 2019, 155
Mozambique, 2019, 200
Myanmar, 2019, 282
Namibia, 2019, 302
Nauru
Nepal, 2019, 377
Netherlands, 2019, 119
New Caledonia, New Zealand, 2019, 140
Nicaragua, 2019, 201
Niger, 2019, 270
Nigeria, 2019, 343
North Macedonia, 2019, 119
Northern Mariana Islands, Norway, 2019, 79
Oman, 2019, 68
Pakistan, 2019, 283
Palau, 2019, 52
Panama, 2019, 408
Papua New Guinea, 2019, 207
Paraguay, 2019, 378
Peru, 2019, 260
Philippines, 2019, 171
Poland, 2019, 334
Portugal, 2019, 243
Puerto Rico, 2019, 218
Qatar, 2019, 41

Romania, 2019, 163
Russian Federation, 2019, 159
Rwanda, 2019, 91
Samoa, 2019, 224
San Marino, 2019, 52
Sao Tome and Principe, 2019, 424
Saudi Arabia, 2019, 104
Senegal, 2019, 416
Serbia, 2019, 226
Seychelles, 2019, 85
Sierra Leone, 2019, 343
Singapore, 2019, 64
Sint Maarten (Dutch part), Slovak Republic, 2019, 192
Slovenia, 2019, 233
Solomon Islands, 2019, 80
Somalia
South Africa, 2019, 210
South Sudan, 2019, 210
Spain, 2019, 143
Sri Lanka, 2019, 129
St. Kitts and Nevis, 2019, 203
St. Lucia, 2019, 110
St. Martin (French part), St. Vincent and the Grenadines, 2019, 108
Sudan, 2019, 180
Suriname, 2019, 199
Sweden, 2019, 122
Switzerland, 2019, 63
Syrian Arab Republic, 2019, 336
Tajikistan, 2019, 224
Tanzania, 2019, 207
Thailand, 2019, 229
Timor-Leste, 2019, 234
Togo, 2019, 159
Tonga, 2019, 200
Trinidad and Tobago, 2019, 210
Tunisia, 2019, 144
Turkey, 2019, 170
Turkmenistan
Turks and Caicos Islands
Tuvalu, Uganda, 2019, 195

Ukraine, 2019, 328
United Arab Emirates, 2019, 116
United Kingdom, 2019, 114
United States, 2019, 175
Uruguay, 2019, 163
Uzbekistan, 2019, 181
Vanuatu, 2019, 120
Venezuela, RB, 2019, 920
Vietnam, 2019, 384
Virgin Islands (U.S.)
West Bank and Gaza, 2019, 174
Yemen, Rep., 2019, 248
Zambia, 2019, 158
Zimbabwe, 2019, 242
World, 2019, 233
Arab World, 2019, 202
Caribbean small states, 2019, 179
Central Europe and the Baltics, 2019, 217
East Asia & Pacific, 2019, 168
East Asia & Pacific (excluding high income), 2019, 195
Euro area, 2019, 147
Europe & Central Asia, 2019, 179
Europe & Central Asia (excluding high income), 2019, 226
European Union, 2019, 172
Fragile and conflict affected situations, 2019, 263
Heavily indebted poor countries (HIPC), 2019, 301
Latin America & Caribbean, 2019, 316
Latin America & Caribbean (excluding high income), 2019, 349
Least developed countries: UN classification, 2019, 257
Middle East & North Africa, 2019, 204
Middle East & North Africa (excluding high income), 2019, 266
North America, 2019, 153
OECD members, 2019, 161
Other small states, 2019, 198
Pacific island small states, 2019, 142
Small states, 2019, 182
South Asia, 2019, 274
Sub-Saharan Africa, 2019, 281
Sub-Saharan Africa (excluding high income), 2019, 285
High income, 2019, 147

Low & middle income, 2019, 271

Low income, 2019, 275

Lower middle income, 2019, 254

Middle income, 2019, 270

Upper middle income, 2019, 284

ÍNDICE DAS REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Abbot, Ryan; Bogenschneider, Bret. Should Robots Pay Taxes: Tax Policy in the Age of Automation, 12 Harv. L.& Pol'y Rev. 145, 2018.

Abrão, Carlos Henrique, *10 anos da lei de recuperação e falência*. Ed. Saraiva, São Paulo, 2017.

Abrão, Carlos Henrique, Crime Tributário, 4ª Ed Malheiros 2015.

ACCIOLY, Elizabeth “O atual mecanismo de solução de controvérsias no Mercosul: O Protocolo de Olivos” in *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa*. Volume XLV – nº1 e 2. Coimbra, Coimbra Editora, 2004.

Adonnino, Pietro, “La residenza quale strumento di attribuzione della soggettività passiva tributaria in relazione a diversi ordinamenti giuridici”, *Estudios en Memoria de Ramón Valdés Costa*, Montevideo, fundación de Cultura Universitaria, 10/1999.

ADONNINO, Pietro, “*Non discrimination rules in international taxation*”. en *Cahier de droit fiscal international*, IFA, Vol., 78B, Deventer, 1993.

ADONNINO, Pietro, “*Il principio di non discriminazione nei rapporti tributari fra paesi membri secondo le norme della CEE e la giurisprudenza della Corte di Giustizia delle Comunità*”, Itália, RDFSF, 1993.

ADONNINO, Pietro, *El intercambio de información entre administraciones fiscales*, Cap. XXXV da obra *Curso de Derecho Tributário Internacional*, TomoII – Bogotá – Colômbia, ed. Temis S.A., 2003.

Aguilar, Nina Teresa Sousa Santos, La armonización de al Tributación de los Beneficios societarios en la Unión Europea. Principios Fundamentales, Universidade de Salamanca, Departamento de Derecho Administrativo, Financiero y Procesal, Area de Derecho Financiero y Tributario, 2003.

ALMEIDA, Paulo Roberto de. *O Mercosul no Contexto Regional e Internacional*. Porto Alegre, Edições Aduaneiras, 1993

AMATUCCI, Fabricio, “*Dirito di discriminazione fiscale dei lavoratori subordinati nell’ambito dell’Unione Europea*” Dir. prt. Trib., Vol. LXVII, num. 2/1996.

AMATUCCI, Fabricio, *Il principio de non discriminazione fiscal*, Padova, Itália, 1998.

AMATUCCI, Fabrizio, obra coordinada por UCKMAR, Victor. *Curso de Derecho Tributario Internacional*. Bogotá – Colombia, Editora Temis S.A, 2003.

Andersson, Krister. Should we use value creation or destination as a basis for taxing digital businesses Comments on the 2018.

António Cassese, Los derechos humanos en el mundo contemporáneo, Editorial Ariel, Barcelona, 1993.

Aragon Reyes, Manuel., *Libertades Económicas y Estado Social*, Tapa blanda – 11 oct 1995.

Aristóteles, Política, Centro de estudios Constitucionales, Madrid, 1983.

Baena Aguilar, A., *La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Pamplona, Aranzadi, 1994.

BALEEIRO, Aliomar, *Direito Tributário Brasileiro*. 10º ed. Rio de Janeiro, Forense, 1990.

BASTOS, Celso Ribeiro e Ives Gandra Martins. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo. Ed. Saraiva, 1998.

BASTOS, Celso Ribeiro, *Cursos de Direito Constitucional*, São Paulo, Saraiva, 1988.

BARNARD, Catherine. *Gender EU: and Human Rights*. Oxford, Edited by Philip Alston, Oxford University Press, 1999.

BARRETO, Irineu Cabral, *A Convenção Europeia dos Direitos do Homem, Anotada*, Coimbra, Coimbra Editora, 2005.

Becho, Renato Lopes. Considerações sobre dados extrajurídicos que podem influenciar os julgamentos tributários. *Juris Plenum*, v. 86, p. 105-122, 2019.

Berge, J. W. Van den, *Legal Protection Against Discriminatory Tax Legislation, The struggle for Equality in European Tax Law*, Kluwer Law Internacional, Editor: Hans Gribnau, 2003.

BERGHE, Frédéric Van Den, “The European Union and the Protection of Minorities: How Real is the Alleged Double Standard?”, *In Revista, Yearbook of European Law*, n. 22, Oxford, Oxford University Press, 2003.

Berliri, A., *Principi di Diritto Tributario*, vol. I, Giuffrè Editore, Milano, 1952.

Bianco, João Francisco. *Transparência Fiscal Internacional*. São Paulo: Dialética, 2007.

Binss, Reuben. Conference on Fairness, Accountability, and Transparency. *Fairness in Machine Learning: Lessons from Political Philosophy*. *Proceedings of Machine Learning Research* 81:1–11, 2018.

Bifano, Elide Palma, e Zilveti, Fernando Aurelio, *Direito Tributário. Tributação Internacional*, Serie Gvlaw Ed. Saraiva, 2017.

BOULOUIS, Jean, Marco Darmon e Jean-Gui Hugo, *Comentieux Communautaire*. Paris, 2001.

BRONZE, Fernando José, *Lições de Introdução ao Direito*, Coimbra Editora, Coimbra, 2006.

Brauner, Yariv, What the BEPS, *UFA Law Faculty Publications*, 2014.

Buhler, O., *Principios de Derecho Internacional Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, 1968.

Cabañas García, Juan Carlos, El derecho a la igualdad en la aplicación judicial de la Ley , Aranzadi, Thomson Reuters, 2009.

Calderon Carrero, J.M., *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*, Mac Garw Hill, Madrid, 1997.

CALDERÓN CARRERO, José Manuel y MARTÍN JIMÉNES, Adolfo. *Comentarios a los convenios de doble imposición*. Madrid, ed. Tecnos, 2002.

Calderón Carrero, José Manuel, Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos, N° 444, 2020.

CALDERÓN CARRERO, José Manuel y Martín Jiménez, Adolfo. *Imposición directa y no discriminación Comunitaria*. Madrid, Editorial de Derecho Reunida SA., 2002.

CAMPOS, João Mota de, *Manual de Direito Comunitári*, 3^a ed. Lisboa, Fundação Gulbenkian, 2002.

Cordón Ezquerro, T. y Gutiérrez Lousa, M. La Libertad de Movimiento de Factores Productivos en la Unión Europea. Los Principios de Libre Establecimiento y No

Discriminación, Revista Euroamericana de Estudios Tributarios, número 5, Instituto Euroamericano de Estudios Tributarios y Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2000.

CALDERON CARRERO, J. M., *Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*. (1992-1995), La Ley, 1997.

Caliendo, Paulo. Estabelecimentos Permanentes em Direito Tributário Internacional. Prefacio de Heleno Taveira Tôrres. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

Caliendo, Paulo, Curso De Direito Tributário - 2ª Ed. Saraiva, 2019.

CANOTILHO, J. J. Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 4ª ed. Coimbra, Coimbra Editora, 2001

CANOTILHO, J. J. Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7ª Ed., Coimbra, Almedina, 2003.

Campo, Javier Jimenez, Derechos Fundamentales concepto y garantías, editorial Trotta, 2000.

CAMPOS, Diogo Leite de, *Direito Tributário*, 2ª ed., Coimbra, Almedina, 2000.

FOSELARD, D., “L’obstacle fiscal à la réalisation du marché intérieur”, in *Cahiers de Droit Européen*, 1993.

CAMPOS, João Mota de. *Manual de Direito Comunitário*. Lisboa, Ed. Fundação Gulbenkian, 2002.

CAMPOS, João Mota de. *Contencioso Comunitário*. Lisboa, Serviço de Educação e Bolsas - Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7ª. Ed., Coimbra, ed. Almedina, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário no Termos da Constituição Federal de 1988*, 4ª ed., São Paulo, Saraiva, 1991.

Castagna, Ricardo, *Tutela de Urgência: Análise Teórica e Dogmática*. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

CLAEYS BOUAERT, I., “*La règle de non-discrimination dans la jurisprudence fiscale de la Cour de Justice Européenne*”, França, JDF, 1991.

Cernicchiaro, Luiz Vicente, *Estrutura do Direito Penal*, Editora: Sugestões Literárias, 1972.

Costa-Correa, André L., *A inconstitucionalidade da imunidade sobre fonogramas e videofonogramas e seus suportes materiais ou arquivos*. Revista Brasileir de Direito Tributário e finanças públicas, 2017.

COSTA, J. M. Cardoso da. *A evolução constitucional no quadro da Constituição da República de 1976*. Coimbra, BFD, vol. LXX, 1994.

Cubiles Sánchez-Pobre, P. “Repercusiones fiscales de la libertad de circulación en Derecho Comunitario”, *Civitas, REDF*, nº 92, 1996.

Cubero Truyo, A.M., “Discriminación tributaria por causa de nacionalidad o de residencia”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 137, 1996.

CUNHA, P. Pitta e, *Integração Europeia – estudos de economia, política e direito comunitários*, Lisboa, INCM, 1993.

DALLARI, Pedro Bohomoletz de Abreu. "O Mercosul perante o Sistema Constitucional Brasileiro" in *Revista Mercosul – Seus efeitos jurídicos, economicos e Politicos nos Estados membros*. 2ªed. Organizada por Maristela Bosso. Livraria do Advogado Editora, Porto Alegre, 1997.

Delgado Cobos, J.M., "Aproximación entre legislaciones internas; armonización y convenios", *XXXIII Semana de Estudios de Derecho Financiero*, I.E.F., Madrid, 1987.

Díaz Yubero, Fernando, Documentos De Trabajo 2/2020 El modelo de relación entre las Administraciones de Tributos Internos y Aduanas. La aplicación en América Latina*
Fernando Díaz Yubero * Este trabajo es una revisión del artículo "El modelo de relación entre las Administraciones de tributos, Dialmet plus, Instituto de Estudios Fiscales, 2020, p. 12.

D. JARACH, *Curso Superior de Derecho Tributario*, Buenos Aires, 1957.

Doriak Jr, Jimir. Novo RIR aspectos jurídicos relevantes do Regulamento do Imposto de Renda 2018, Ed. Quartier latim, 2019.

Doriak Jr., Jimir, *Direito Financeiro e Tributário*, 26ª Ed. Atlas, SP, 2017.

LOURADO, Ana Paula. *A Tributação dos Rendimentos de Capitais: A Harmonização na comunidade europeia*. Lisboa. Centro de Estudos Fiscais – Direcção-geral das contribuições e impostos – Ministério das Finanças. 1996.

Durán, Manuel Lucas, e Álvaro Del Blanco García, *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro* Directores, Instituto de estudios fiscais, Madrid, 2018.

Dworkin, Ronald, *A Matter of Principle*, Oxford, Clarendon Press, 1986.

DWORKIN, Ronald, *Taking Rights Seriously*. Cambridge, Cambridge University Press, 1978.

Eckhoff, R., *Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht*, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 1999.

Dorigo, Stefano. La tassa sui robot. Tra mito (tanta) e realtà (poca). *Corriere tributario* 30/2018.

ESPIN TEMPLADO, Eduardo, “El tribunal de justicia de las comunidades como factor de integración jurídica”. In Revista: *Institut de Ciències Polítiques i Socials*, n. 15, Barcelona, 1990.

Falcon Y Tella, R., “La residencia habitual y el ordenamiento comunitario. STJCEE de 23 de abril de 1991.

FERNANDES, Antonio José, *A Comunidade Européia – Estrutura e funcionamento – Objectivos e actividades*, Lisboa, Editorial Presença, 1992.

Fernandes, Edilson Carlos, *Contabilidade Aplicada ao Direito: Direito Gestão e Prática*, Saraiva , 2017.

FERRAJOLI, Luigi. *Derechos y garantías. La Ley del más débil*. Espanha, Editorial Trotta, 2004.

Figueiredo, António Altino Almeida Faculdade De Direito Da Universidade Do Porto A Tributação Em Impostos Sobre O Rendimento Obtido Por Não Residentes III Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal, 2019.

FRANCISCO DE VITÓRIA, L., *De indis recenter inventis relectio prior [1539], en Deindis et de iure belli relectiones. Relectiones Teologicae XII*, ed. De E. Nys, “The classic of international Law”, Oceana, New York, 1964, ed. espanhola de L.Pereña, C. Baciero y F. Maseda, Relectio de Indis. Carta magna dos índios, CSIC, Madri, 1989.

FRANCO, António L. de Sousa. *Finanças Públicas e Direito Financeiro* Volume II. 4ª ed., Coimbra, Almedina, 2004.

Fuchs, Christian. The Online Advertising Tax as the Foundation of a Public Service Internet. University of Westminster Press, 2018, p. 64. Disponível em <https://www.jstor.org/stable/j.ctv5vddk0.9>, acesso em 10 de dezembro de 2018.

García Frías, María Ángeles, Ponencia en IFA Amsterdam, Professor of Tax Law, University of Salamanca, 2017.

GARCÍA FRÍAS, María Ángeles, “La necesaria armonización de la tributación de las personas físicas no residentes a la luz de la jurisprudencia del TJCE” in revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública Vol. XLVI, nº 242.

GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo. *La Cláusula de no discriminación en los CDI. La Cláusula de Nacionalidad, en El Establecimiento Permanente, Revista Iberoamericana de Derecho Tributário I, Edesa, Madrid, 1998.*

GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo. *El principio comunitário de no discriminación. Considerações gerais. in Imposición directa no discriminación e derecho comunitário.* Madrid, Tecnos, 1998.

García Prats, Francisco Alfredo, La jurisprudencia del TJCE y el artículo 33 de la Ley del Impuesto de la Renta de no Residentes (De la asunción del principio de capacidad económica como principio del ordenamiento comunitario), Civitas. Revista española de derecho financiero, Nº 117, 2003.

García Prats, Francisco Alfredo, Convenios de doble imposición, establecimientos permanentes y derecho comunitario (Consideraciones en torno a los casos Royal Bank of Scotland y Saint Gobain), Civitas. Revista española de derecho financiero , Nº 191, 2000.

García Prats, Francisco Alfredo, Asscher, o la expansión del principio comunitario de no discriminación en materia tributaria, Civitas. Revista española de derecho financiero, Nº 94, 1997.

García Prats, Francisco Alfredo, Reflexiones en torno al establecimiento permanente ante la actualización del modelo de convenio de la Organización de Naciones Unidas, Revista iberoamericana de derecho tributario, Nº 1, 1996.

GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo, “*Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*”, Madrid, Ed. Tecnos, 1998.

GARELLI, A., *Il Diritto Internazionale Tributario*,. Torino, Itália, 1899.

Giner, Luis Alfonso Martínez, Amparo Navarro Faure, e outros Régimen jurídico-financiero de las subvenciones públicas, Tirant, 2010.

Gomes, Marcus Livio ET Shoueri, Luís Eduardo. Relatório do Projeto e Pesquisa Coletiva “Base Erosion and Profit Shifting” in A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: Soluções Globais Peculiaridades de Países em desenvolvimento. Rio de Janeiro: Lumenluris, 2016.

González Beilfuss, Markus, Tribunal Constitucional y reparación de la discriminación normativa *Editorial*: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2000.

González Beilfuss, Markus, Leyes Políticas del Estado, ed. 37ª , Alberti Rovira, Enoch, Pamplona, España: 2019.

GONZÁLEZ CANO, Hugo, *La armonización tributaria en procesos de integración económica*. Impuestos .Buenos Aires, 1991.

GONZÁLEZ, Darío. “Controversias Tributarias en el Mercosul.” in *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, volume 1, número 2, Março-Agosto. Bologna, CEDAM - Casa Editrice Dott. António Milani, 2001.

GONZÁLEZ, Eusebio, *Derecho tributario I*. Salamanca, Plaza Universitaria Ediciones, 2004.

Guglielmo Maisto, Pasquale Pistone, Dennis Weber; *Non-Discrimination in Tax Treaties: Selected Issues from a Global Perspective*, Volume 14 in the EC and International Tax Law Series Editor, 2016.

Gutierrez, Miguel Delgado, *Planejamento Tributário - Elisão e Evasão Fiscal*, Quartier latim, 2006.

Gruppenmacher, Betina Treiger. Foligno, Camille. *Estudos de Tributação Internacional*. Rio de Janeiro: Lumemjuris, 2019.

Harada, Kiyoshi, *Direito Financeiro e Tributário*, 27ª Ed. Saraiva 2018.

Harada, Kiyoshi, *Direito Financeiro e Tributário*, 26ª Ed. Atlas, 2017.

Harari, Yuval Noah. *21 lições para o século XXI*. Tradução de Paulo Geiger. São Paulo: Companhia das Letras, 2018.

HART, Herbert L. A., *O Conceito de Direito*. 3ª ed., Lisboa, Serviço de Educação e Bolsas - Fundação Calouste Gulbenkian, 2001.

Hemberg, Erik; Rosen, Jacob; Warner, Geoff; Wijesinghe, Sanith; O’Reilly, Una-May. *Detecting tax evasion: a co-evolutionary approach*. Artif Intell Law, 2016.

HENRIQUES, Miguel Gorjão, *Direito Comunitário*. Coimbra, Ed. Almedina, Janeiro 2003.

HENRIQUES, Miguel Gorjão. *Direito Comunitário*. 2ª ed., Coimbra, Almedina, 2002.

Hernández Guijarro, Fernando, Los Principios De Generalidad e Igualdad em La Normativa Tributaria Municipal y su Infracción Por lãs Ordenanzas Fiscales, 19, *Iuris Tantum Revista Boliviana de Derecho*, Santa Cruz de la Sierra ene. 2015.

HENRIQUES, Miguel Gorjão, *Direito Comunitário*, Coimbra, Ed. Almedina, Janeiro 2003.

HINNEKENS, L., “Compatibility of Bilateral Tax Treatise With European Community Law Application of the Rules”, *EC Tax Review*, 4/95; CAMAÑO ANIDO, M. A. 1995.

HINNEKENS, L. “Non-Discrimination in EC Income Tax Law: Painting in the Colours of a Chameleon-Like Principle”, 9/1996.

Jambeiro Filho, Jorge. *Inteligência Artificial no Sistema de Seleção Aduaneira por Aprendizado de Máquina*. Available at 2016.

Joaquim Rodrigues Toubes Muniz, *La Raxon razón de los Derechos*, Editorial Tecnos, Madrid, 1995.

K. STERN, *STAATSRECHT*, III/I, p. 1026; G.U. Rescigno – “Norte sull cittadinanza”, in *Dir. Púb.*, 3/2000. LAFER, Celso, “Direitos Humanos”, in *Revista: Boletim da Faculdade de Direito STVDIA IVRIDICA*, 40 Colloquia, 2 - Portugal-Brasil ano 2000. Tema Direito. Coimbra, Universidade de Coimbra, 2000.

Kaplan, Jerry. *Artificial Intelligence: what everyone need to know*. New York: Oxford University Press, 2016.

Klaus Vogel Lecture given by Professor Michael Devereux. *Bulletin for international taxation*, p. 684-689. Dec. 2018.

Laporta, F., El principio de igualdad. Introducción a su análisis, Sistema, nº 67, 1985.

Lenza, Pedro, Direito Constitucional Esquemático, 24ª Ed. Saraiva, 2020.

Lobo D'Eça, Fernando L. e Ives Gandra da Silva Martins, Responsabilidade Tributária, Revista dos Tribunais, 2011.

Lopes Pina, Antonio La garantía Constitucional de los derechos fundamentales alemania, Espanha Francia e Itália serviço de publicacionaes facultad de derecho universidade complutense Madrid, Madrid civitas, 1991.

LOUIS, J., Vandersanden G., Wallboeck, d., & Wallboeck M., Comentaire Megret, Le Droit de la CEE, Vol.X, La Cour de justice, Les actes des institutions. 2ª ed. Collection Études Européennes Université di Bruxelles, 1993.

L. LEGAZ, “El Derecho, la justicia y la seguridad”, in *Humanismo, Estado y Derecho*, Barcelona, 1960; e do mesmo autor: *Filosofia do Direito*, Barcelona, 1963.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 7ª ed. Rio de Janeiro, Forense, 1993.
Machado Segundo, Hugo de Brito Manual de Direito Tributário, editora Atlas, 2019.

Machado Segundo, Hugo de Brito, Tributação e Inteligência Artificial, 4º Aniversário da RJLB, RJ, 2019.

Machado, Jónatas E. M.e COSTA, Paulo Nogueira da, Curso de Direito Tributário, 2ª edição, Coimbra Editora, 2012.

MACHADO, Jónatas E. M. *Direito Internacional do Paradigma Clássico ao Pós - 11 de Setembro*. Coimbra, Coimbra Editora, 2003.

Marchessou, P., “Los límites de la cláusula de no discriminación del artículo 24 del Modelo de Convenio de la OCDE”, en *Responsa Iurisperitorum Digesta*, Vol V, Ediciones Universidad de Salamanca, 2004.

MARIANO RANCI e G. Maisto. Il regime tributario dei dividendi di società figlie alla luce della Direttiva CEE. *Revista Tributária I*- 1992.

Maroto Sifres, Joaquín Ramón, *La armonización negativa de la imposición directa en la EU*, Gobierno de España Ministerio de Hacienda publica, 2017.

Matia Portilla, Francisco Javier, *La Protección de los Derechos Fundamentales en la Unión Europea*, Civitas, Thomson Company *Civitas*, Madrid, 1986.

Martín Jiménez, A.J., *El Derecho financiero constitucional de la Unión Europea*, Civitas. *Revista española de derecho financiero*, 1999.

Martin Jiménez, A.J., «Hacia una nueva configuración de las relaciones entre el Derecho Comunitario y la normativa nacional en materia de imposición directa. El Caso “Gilly”», *Civitas, REDF*, nº 102, 1999.

MARTINS, Ana Maria Guerra, *A Natureza Jurídica da Revisão do Tratado da União Europeia*. Lisboa, ed. Lisboa, 2000.

Martins, Angela Vidal Gandra, *CTN 50 Anos com eficácia de Lei Complementar*, conselho superior de direito da fecomercio, SP, 2017.

Martins, Ives Gandra da Silva, Nascimento, Carlos Valder do, Mendes, Gilmar Ferreira. *Tratado de Direito Constitucional - Vol. 1 - 2ª Ed.* Saraiva 2012.

Martins, Ives Gandra da Silva, Pasin, João Bosco Coelho, *Direito Financeiro e Tributário Comparado - Estudos Em Homenagem A Eusebio González García*, Saraiva, 2014.

Martins, Ives Gandra da Silva. *O Tributo: Reflexão Multidisciplinar sobre sua Natureza*, Forense, Rio de Janeiro, 2019.

MASCHET, Jean-Claude. *A União Política da Europa*. Lisboa, Bertrand, 1975.

Melo, Jose Eduardo Soares de. *Impostos federais, estaduais e municipais*, 1ª edição, Saraiva de 2018.

Melo, José Eduardo Soares de, *ICMS - Teoria e Prática* - Livraria Do Advogado 14ª Ed. 2018.

MELLO, Celso A. D., *in* *Direito Constitucional Internacional*, Rio de Janeiro, Ed. Renovar, 1994.

Merino Jara, I., “La visión de la Jurisprudencia Comunitaria sobre el impacto de la fiscalidad en la libre circulación de trabajadores”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 132, 1996.

MERTENS DE WILMARS, J., “Le rôle de la Cour de Justice dans l’évolution du droit européen”, *in* *Journal des Tribunaux*, 1982.

Michael Lang, Alfred Storck, Rafael Petruzzi, *Attribution of Profits to Permanent Establishments current development, relevant issues and possible solutions*, Linde Verlag Ges.n.b.H, 2020.

Micheli, Gian António, *Curso de Derecho Tributário* Editora de Dercho Reunidas, Madrid 1974.

MIRANDA, Jorge, *Direito Constitucional III*. Coimbra, ed. Coimbra, 2001.

MIRANDA, Jorge, *Curso de Direito Internacional Público*. 2ª ed., Lisboa, Principia, 2004.

MIRANDA PÉREZ, Armando, *La no discriminación fiscal em los âmbitos internacional y comunitário*, México, J. M. Bosch Editor, 2005.

Miranda Pérez, Armando, *El Principio De No Discriminación Fiscal En La Jurisprudencia Del Tribunal De Justicia De Las Comunidades Europeas*, Universiddade Computense de Madrid, 2003.

Moiche, Susana Bokobo, *La Globalización y el Derecho Tributario: Una aproximación Globalización e Derecho*, Anuario de la Facultad de Derecho da la Universidad, Autónoma de Madrid, 9, 2005.

MOURA RAMOS, Rui Manuel Gens de. *Tratado da União Européia e Tratado da Comunidade Européia*. 3ª ed. Coimbra, Coimbra Editora, 2006.

MORAES, Carlos Blanco de, *As Leis Reforçadas*, Coimbra, Coimbra Editora, 1998.

Morillo, Joaquín García, *La protección judicial de los derechos fundamentales*, Tirant lo Blanch, 1994.

Motenilla Rodrigues, José Maria, *Los Sistemas para La Proteccion Internacional de los Derechos Humanos*, temas Constitucionales, 8 Centro de Publicaciones del Ministério de Justicia, 1986.

NABAIS, José Casalta, *O Dever Fundamental de pagar impostos*. Coleção teses. Coimbra. Almedina. 1998.

NEVES, A. Castanheira, *O Direito hoje e com que sentido?*, Lisboa, Instituto Piaget, 2002.

NEVES, Castanheira A., “A Crise atual da Filosofia do Direito no contexto da crise Global da Filosofia”, in *Boletim da Faculdade de Direito, STUDIA IURIDICA 72*, Coimbra, Universidade de Coimbra, 2003.

NIETZACHE, *Die Urschuld des Werdens*, Stittgart, II 1956.

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima, “Premissas para uma Abordagem Semiótica dos Princípios Constitucionais Tributários” in *Revista da Faculdade de Direito da UCP*. Vol. 2 – São Paulo, ed. USP, 2000.

Novoa, César García, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, 2000.

Novoa, César García; Margarita Santana Lorenzo, *Practicum Compliance tributario 2020*, Aranzadi Thomson Reuters, Espanha, 2019.

Novak, Michael e a Economia Colaborativa de Jeremy Rifkin in *Justiça Econômica e Social*. São Paulo: Noeses, 2017.

OLIVEIRA ASCENÇÃO, *O Direito. Introdução e Teoria Geral*, 11.^a ed., Coimbra, Almedina, 2001.

O’Neil, Cathy, *Weapons of math destruction. How big data increases inequality and threatens*, New York: Crown, 2016.

Oliveira, Ricardo Mariz de, *Fundamentos do Imposto de Renda*, Quartier Latin, 2008.

Otero, Paulo, *Lições de Introdução ao Estudo do Direito*, I vol., 1.º e 2.º tomos, Lisboa, Ed. PF-AR, 1999. P.ALSTON, “Conjuring up new human rigth: a proposal para quality control”, in *American Journal of Internacional Law*” vol. 78, 1984.

PAIVA, Mario Antonio Lobato de, *Direitos Humanos e tributação*, pesquisado na home page <http://www.jus.com.br/doutrina> 1999.

PEREIRA, Paula Rosado. *A tributação das Sociedades na União Europeia – Entraves fiscais ao Mercado interno e estratégias de actuação comunitária*. Coimbra, Ed. Almedina, 2004.

PESCATORE, Pierre, “*Aspects Judiciaires de l’acquis communautaire*”, in *RTDE* 636 Luxemburgo. 1981.

Pinto, Natália Cardoso. “A Tributação das Sociedades Não Residentes sem Estabelecimento Estável em Portugal” – Vida Económica Editorial. Porto. 2011.

Pires, Francisco Lucas, *Introdução ao Direito Constitucional Europeu*, Coimbra, Almedina, 1997.

Pistone, Pasquale., Dennis Weber, e Werner Haslehner, *Non-Discrimination in Tax Treaties: Selected Issues from a Global Perspective*, Editors, Vol. 14, EC and International Tax Law Series, Foreword, 2016.

Pocar, Fausto, Baruffi Maria Caterina, *Comentario brevi ai Trattati della Comunita e dell’Unione Europea*, CEDAN, 2014.

QUADROS, Fausto de. *Contencioso Comunitário*. Coimbra, Ed. Almedina, 2002.

QUADROS, Fausto de, *Manual de Direito Internacional Público*. 3^a ed. Coimbra, ed. Almedina, 1993.

RAL, Francisco do. Recolha de um escrito. in *Revista Temas de Integração*, 1^o volume, 1^o semestre de 1996.

RAMOS, Rui Moura, “O Tratado de Nice e a Reforma do Sistema Jurisdicional Comunitário”. in *Revista Brasileira de Direito Comparado, Publicação semanal do Instituto de Direito Comparado Luso-Brasileiro*, RJ, ed. Rio de Janeiro, 2001.

RAMOS, Rui Moura. “Les nouveaux aspects de la libre circulation des personnes. Vers une citoyenneté européenne”. In *Das Comunidades à União Europeia. Estudos de Direito Comunitário*, 2.^a ed., Coimbra, Coimbra Editora, 1999.

RAMOS, Rui Moura. “Maastricht e os Direitos do Cidadão Europeu”. in *Revista, Das Comunidades à União Europeia. Estudos de Direito Comunitário*, Coimbra, 2004. REALE, Miguel, *Lições Preliminares de Direito*, S. Paulo, Saraiva, 1995.

REALE, Miguel, *Filosofia do direito*, Editora Saraiva, São Paulo, 13.^a ed., 1990.

Reale Jr, Miguel, *Instituições De Direito Penal. Parte Geral*, Forense 2009.

REBELO DE SOUZA, Marcelo, *Introdução ao Estudo do Direito*, Lisboa, Publicações Europa-América, 1991.

REIS MARQUES, Mário, *Grandes linhas de evolução do pensamento e da Filosofia Jurídicas*, in “*Instituições do Direito*”, vol. I, Almedina, Coimbra, 1998.

RIBES, Aurora Ribes. *Convenios Para Evitar La Doble Imposición Internacional: Interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*. Madrid, Ed. De Derechos Reunidas S. A, 2003.

RICHARD L. Doernberg, Kees Van Raad, C. VAN RAAD. “*The 1966 United States model Income Tax Convention: Analysis, Commentary and Comparison*”, The Net-herlands, Kluwer Law International, 1997.

RIDEAU, Joël, *L'Europe dans les Constitutions des États membres de l'Union européenne*, in *Perspectives Constitutionnelles*, Obra collective, II, Coimbra, 1997.

Rodríguez Bereijo, Álvaro, *Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, 2011.
Rohatg, Roy, *Basic International Taxation*. London, Kluwer law international, 2002.

Saiz Arnaiz, Alejandro, “La apertura constitucional al Derecho Internacional y Europeo de los Derechos Humanos – El artículo 10.2 de la Constitución Española”, CGPJ, Madrid, 1999.

Rodrigues Bereijo, A., “Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española, *Revista de derecho*, vol.20 no.1 Coquimbo 2013.

Rodrigues, Marilene Talarico Martins, *O Tributo: Reflexão Multidisciplinar sobre sua Natureza*, Editora Forense, 2007.

Rosembuj, T., *Derecho Fiscal Internacional*, El Fisco, Barcelona, 2001.

Sacchetto, C., “Territorialità (Diritto Tributario)”, en *Enciclopedia del Diritto*, XLIV, 1992.

SÁINZ DE BUJANDA, Fernando, “Reflexiones sobre un sistema de Derecho tributario español”, *in Hacienda y Derecho*, III. Madrid, 1963.

SÁINZ DE BUJANDA, F., *Estudios de Derecho y Hacienda*. Vol. I Madrid, Ed. Ministerio da Economía y Hacienda, 1987.

SANTA BÁRBARA RUPÉREZ, Jesús., *La no discriminación Fiscal*. Madrid, Ed. Edersa, 2001.

SANTOS, António Marques dos, *Algumas reflexões sobre a nacionalidade das sociedades em direito internacional privado e em direito internacional público, Estudos em homenagem ao Prof. Doutor A. Ferrer-Correia*, I, Coimbra, BFDUC, 1986.

Santos, Ramon Tomazela, Aspectos Tributários e contábeis ágio na lei, *Revista dos Tribunais*, 2020.

Schouer, Luis Eduardo, Direito tributário - 9ª edição, Saraiva, 2019.

Schoueri, Luis Eduardo, Preços de Transferência no Direito Brasileiro. 3ª Ed. Ver. Atual. São Paulo: Dialética 2013.

Schoueri, Luís Eduardo. e Gomes, Marcus Lívio. Tributação Internacional Na Era Pós-beps – 2ª Ed. – 2019.

Serrano Antón, Fernando Fiscalidad Internacional, 2 Vols. (5ª Ed.) - Livro – WOOK, 2013.

SILVA, G. E. do Nascimento e, *Manual de Direito Internacional Público*. 13ª edição, SP, Saraiva, 1988.

Silva, Jose Afonso. Curso De Direito Constitucional Positivo - 42ª Ed. Malheiros, 2019.

Silva, Marcelo Borghi Moreira da, Direito Tributário Contemporâneo, Saraiva, Livres Editores, 2017.

Singh, Amita Singh., A Critical Impulse to e-Governance in the Asia. New Delhi: Springer, 2013.

Solaiman, S. M., Legal personality of robots, corporations, idols and chimpanzees: a quest for legitimacy. *Artif Intell RJLB*, Ano 6, 2020.

Soler Roch, M.T., Prólogo a la obra *Las Desigualdades Tributarias por razones familiares y de residencia*, de Núñez Grañón, M., Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1998.

SOUSA, Marcelo Rebelo de, “Em Torno da Revisão do Tratado da União Européia”, in *A cidadania européia. Nível de concretização dos direitos, possibilidade de alargamento e suas implicações*, Coimbra, Almedina, 1997.

Tavolaro, Agostinho Toffoli, *Princípios Tributários no Direito Brasileiro, Forense*; Simpósio Nacional de Direito Tributário do CEU Law School, coordenado pelo Prof. Dr. Ives Gandra da Silva Martins, entra em 2018.

TIXIER, G., Gest, G. e KEROGUES. J. *Droit Fiscal International*,. 2ª edição, Paris, Librairies Techniques, 1979.

Torres, Heleno Taveira, *Direito Constitucional Tributário E Segurança Jurídica - Metodica Da Segurança Jurídica Do Sistema Constitucional Tributário*, RTs, 2019.

UCKMAR, Victor. *Curso de Derecho Tributário Internacional*. Bogotá – Colômbia, Editora Temis S. A. Tomo I, 2003.

VALDÉS COSTA, Ramón. *Estudos de Direito Tributário Internacional*. Montevideo, AMF Editorial, 1978. VAN RAAD, *Non discrimination in interational tax law*. 1986.

Vanistendael, F., “Tax revolution in Europe: the impact of non-discrimination”, *European Taxation*, Vol. 40, núms, 1 y 2, 2000.

VANISTENDAEL, “The limits to the new Community tax order”, *CML Rev.* 2/1994. Vertiden, Isabel, *Transfer pricing Developments Around the word 2019*, ed Wolters kluwer, 2019.

VOGEL, Klaus. *On Double Taxation Conventions*. Londres., Kluwer Law International, 1998.

VOGEL, Klaus. *On double taxation conventions*. 3ª ed., London, Kluwer Law, 1997.

XAVIER, Alberto. *Direito Internacional Tributário do Brasil*, São Paulo, Resenha Tributária, 1977.

XAVIER, Alberto. “Inexistência Jurídica e Inconstitucionalidade da Denúncia do Tratado contra a Dupla Tributação entre o Brasil e Portugal”. In *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, Ed. RDDT, 1999.

Zacher, H.F., en *Das soziale Staatsziel, Handbuch des Staatsrechts*, Isensee-Kirchhof, C.F., Müller Juristischer Verlag, Heidelberg, 1987.

Zamora Valdez, Carlos, Declaración Universal de los Derechos Humanos y alternativas al multiculturalismo, 70º ANIVERSARIO DE LA DECLARACIÓN UNIVERSAL DE DERECHOS HUMANOS La Protección Internacional de los Derechos Humanos en cuestión, Valencia, 2018.

Yebra Martul-Ortega, P., “Los principios de Derecho Financiero y Tributario en la Ley Fundamental de Bonn (I y II)”, *RDFHP*, núm.209, 1999.

La defensa de los derechos fundamentales: Tribunal Constitucional y Poder Judicial: Actas de las XV Jornadas de la Asociación de Letrados del Tribunal Constitucional Español, Ed. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales , 2011.

SITES:

http://www.aladi.org/sitioaladi/?page_id=375&lang=pt; último acesso em 26 de março de 2020.

http://www.concorrenca.pt/vPT/A_AdC/legislacao/Documents/Europeia/Tratado_Funcionamento_U_E.pdf; ultimo acesso 25 de março de 2020.

https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page33; ultimo acesso 25 de março de 2020.

https://www.fd.unl.pt/docentes_docs/ma/LTF_MA_26142.pdf; último acesso 27 de março de 2020.

<https://publications.iadb.org/publications/spanish/document/La-armonizaci%C3%B3n-tributaria-en-la-integraci%C3%B3n-de-las-econom%C3%ADas-m%C3%A1s-peque%C3%B1as.pdf>, último acesso em 11 de abril de 2020.

<https://www.publicacoesacademicas.uniceub.br/rdi/article/view/1600>, último acesso em 11 de abril de 2020.

https://digitalis-dsp.uc.pt/bitstream/10316.2/24852/1/BoletimXLIX_Artigo7.pdf, último acesso em 11 de abril de 2020.

<http://www.bibliotekevirtual.org/index.php/2013-02-07-03-02-35/2013-02-07-03-03-11/1328-rvmd/v04n02/14161-a-harmonizacao-tributaria-e-a-solucao-de-controversias-tributarias-no-mercosul.html>, último acesso em 11 de abril de 2020.

<https://irus.wolterskluwer.com/store/product/klaus-vogel-on-double-taxation-conventions-fourth-edition/>, último acesso em 11 de abril de 2020.

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:62015CC0122&from=EN>; último acesso em 17 de maio de 2020.

https://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2020/1/2020_01_0057_0077.pdf; último acesso em 13 de abril de 2020.

<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=388443>. BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Carmem Lucia anuncia o início de funcionamento do projeto Victor. Acesso em 21 de setembro de 2019.

<http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2017/novembro/sistema-de-reconhecimento-facialda-receita-federal-e-destaque-em-revista-internacional>. Receita Federal. Sistema de reconhecimento facial da Receita Federal é destaque em Revista Internacional. 76, RJLB, Ano 6 (2020), nº 1 Acesso em 20 de setembro de 2019.

<https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>; plano de ação para erosão da base e transferência de lucros (bips) consultado em 23 de março de 2020.

https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page47; último acesso 30 de Março de 2020.

<https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>; acessado em 23 de março de 2020.

<https://forumdeconcursos.com/wp-content/uploads/wpforo/attachments/4021/130-Kiyoshi-Harada-Direito-Financeiro-e-Tributario-2017-Pdf.pdf>; ultimo acesso 28 de março de 2020.

<<http://economist.com/news/leaders/21721656-data-economy-demands-new-approach-antitrust-rules-worlds-most-valuable-resource>>. Acesso em 1º/10/2017.

<<http://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2016-08/comercio-movimentou-r-3-trilhoes-e-ocupou-107-milhoes-de-pessoas-em-2014>>. Acesso em 1º/10/2017.

<https://www.ifa.nl/congresses/ifa-2017-rio-de-janeiro>; último acesso dia 23 de março de 2020.

<<http://www.oecd.org/ctp/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>>. Acesso em 4/10/2017.

<https://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm>; com ultimo acesso em 23 de março de 2020.

<<http://scholarship.law.ufl.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1652&context=facultypub>>.

Acesso em 2/10/2017.

<https://www.irs.gov/businesses/corporations/foreign-account-tax-compliance-act-fatca>; Art de conformidade fiscal de contas estrangeiras, último acesso em 21 de março de 2020.

[https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-](https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/taxinformationexchangeagreementstieas.htm)

[information/taxinformationexchangeagreementstieas.htm](https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/taxinformationexchangeagreementstieas.htm); *Tax Information Exchange Agreements* (TIEAs) - Acordos de intercâmbio de informações fiscais, protocolo de 2015, último acesso em 21 de março de 2020.

<<http://scholarship.law.ufl.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1652&context=facultypub>>.

Acesso em 2/10/2017.

https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/desingning-effective-controlled-foreign-company-rules-action-3-2015-final-report_9789264241152-en#page13, OCDE(2013), Action Plan Base Erosion and Profit Shifting. OCDE, último acesso em 10/12/2018.

<HTTP://www.ocde.org/tax/a-ocde-e-o-brasil-lancan-projeto-para-examinar-as-diferenças-nas-regras-fiscais-internacionais.htm>. Acesso em 10.01.2019.

<https://www.elgaronline.com/view/edcoll/9780857930019/9780857930019.00014.xml>; acessado em 21 de março de 2020.

https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017/cost-contribution-arrangements_tpg-2017-12-en ; último acesso em 21 de março de 2020.

<https://aplj.org.br/publicacoes/noticias/angela-vidal-gandra-da-silva-martins-toma-posse-da-cad-n-46-na-aplj.html>; ultimo acesso em 21 de março de 2020.

<https://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf>; último acesso em 21 de março de 2020.

<https://www.migalhas.com.br/arquivos/2018/12/art20181212-04.pdf>; 43 Simposio CEU Law SCHOOL, último acesso dia 23 de março de 2020.

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex%3A12012E%2FTXT>; último acesso em 23 de março de 2020.

https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/26-gats.pdf; último acesso 06 de abril de 2020.

<https://www.researchgate.net/publication/291353182> Inteligencia Artificial no Sistema de Selecao Aduaneira por Aprendizado de Maquina, 2020.

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d7030.htm; último acesso 21 de março de 2020.

MC OCDE atualizado

<https://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf>; último acesso em 21 de março de 2020.

Tratado de Viena

<https://saudeglobaldotorg1.files.wordpress.com/2016/07/portugal-declaracao-sobre-a-cv-69.pdf> ; último acesso em 21 de março de 2020.

<https://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm>; último acesso em 21 de março de 2020.

<https://jornaleconomico.sapo.pt/noticias/atualizacao-a-convencao-modelo-da-ocde-239086>; último acesso 21 de março de 2020.

<https://www.newco.pro/pt/investir-em-portugal/informacao-contabilistica-e-fiscal-em-portugal/regras-anti-abuso-e-tributacao-autonoma/precos-de-transferencia>; último acesso 30 de abril de 2020.

Jurisprudência:

Sentença TJUE, Firma *Alfons Lutticke GmbH/Hauptzollamt de Saarlouis*, C- 57/65, de 16 de Junho de 1966.

Sentença TJUE, *ARO Lease*, assunto C-190/95; de 20 de fevereiro de 1997.

Sentença TJUE, *Asscher/Staatssecretaris van Financiën* de 27 de Junho de 1996.

Sentença TJUE, *avoir fiscal*, comissão das comunidades europeias/Republica francesa, C-270/83, Rec.1986, de 28 de Janeiro de 1986.

Sentença TJUE, *Bachmann* , C-204/90,de 28 de Janeiro de 1992.

Sentença TJUE, *Berkholz*, Assunto 168/84de 4 de julho de 1985.

Sentença TJUE, *Bouchereau*, proc. 30/77, de 27/10/77, Rec. 1977.

Sentença TJUE, *Commerzbank* (As. 330/91)de 13 de julio de 1993.

Sentença TJUE, *Comisión/Grecia*, (As. 305/87), de 30 de mayo de 1989.

Sentencia TJUE, *Comisión/República portuguesa*, C-345/05de 26 de outubro de 2006.

Sentença TJUE, *Comptoirs de vente du charbon de la Rhur*, de 1961.

Sentença TJUE, *Conijin*, assunto C- 346/04.

Sentença TJUE, *Daily Mail*, de 27 de septiembre de 1988, (As. 81/87),

Sentencia TJUE, *Daimler y Widex- Skatteverket*, (Suecia), de 25.10.2.012, assunto C-318/11.

Sentença TJUE, *Danner*, assunto C-136/00.

Sentença TJUE, *Dassonville* de 11 de julho de 1974.

Sentença TJUE de 12 de dezembro de 2002, *De Grood*, assunto C-385/00.

Sentença TJUE *DFDS*, assunto C-260/9; de 7 de maio de 1998,

Sentença TJUE *Faaborg-Gelting Linien*, de 2 de maio de 1996 assunto C-231/94.

Sentença TJUE, *Factortame* de 25 de Julho de 1991.

Sentença TJUE, *Finanzamt Köln-Altstadt/Roland Schumacker*, 14 de Fevereiro de 1995.

Sentença TJCE *Futura*, S., de 15 de Maio de 1997 C- 259/95 Rec. 1997.

Sentença TJUE *Gerritse*, assunto C-234/01.

Sentença TJUE, *Giovanni Maria Sotgiu/Deutsche Bundespost*, C 152/73, Rec.1974. Sentença TJUE, grupo FII, C-35/11, de 13 de novembro de 2012, EU: C: 2012:707.

Jurisprudência do Tribunal da União Européia:

Sentença TJUE, *Halliburton Services BV/Staatssecretaris van Financiën* de 12 de Abril de 1994.

Sentença TJUE, *Hans-Martin Bachmann/État belge*, C-204/90. Rec.1992, de 28 de janeiro de 1992.

Sentença TJUE, *Hans Werner/Finanzamt Aachen-Innstadt*, C-112/91, Rec. 1993. Sentença TJUE, *Hochstrass*, C-147/79, 16 de Outubro de 1980.

Sentença TJUE, *Internacional Fruit Co.*, colt., p. 407, (1219). de 12.12.1972. Sentença TJUE, *Klaus Biehl/Administración* financeira de Luxemburgo, de 4 de Outubro de 1991.

Sentença TJUE, *Klöckner – Werke et Hoesch/H.A*, de 13 de Julho de 1962.

Sentença TJUE, *Korkein hallinto-oikeus* , C-122/15 de 28 de janeiro de 2016.

Sentença TJUE, *Kronos*, C-47/12 de 11 de setembro de 2014.

Sentencia TJUE, *Lakebrink*, C-182/06 de 18 de julho de 2007, Rec. p. I-6271

Sentença TJUE, *Lease Plan*, assunto C-390/96 y

Sentença TJUE, *Mario Nijs*, proc. 158/90, de 13/12/91, col. 1991.

Sentença TJUE, “*Os Verdes c. Parlamento Europeu*”, de 23.4.1986.

Sentença TJUE, *Pascal Van Eycke c. Société Anonyme ASPA*, Rec. 1988.

Sentença TJUE, *Planzer Luxembourg*, assunto C-73/06, EU: C: 2007:397,

Sentença TJCE, *Pain d’épice*, ob. cit.

Sentença TJUE, *Revenue Commissioner ex parte Commerzbank*, de 13 de Julho de 1993.

Sentença TJUE, *Rickdeschel et Hansa Lagerhaus, Diamalt Hambtzollant itzehoe*, de 19 de Novembro de 1977.

Sentença TJUE, *Esposos Robert Gilly, / Directeur des services fiscaux du Bax-Rhin* de 12 de Maio de 1998.

Sentença TJUE, *Rewe Zentral (Cassis de Dijon)*, de 20 de fevereiro de 1979, C- 120/78, Rec. 1979.

Sentença TJUE, *Rickdeschel et Hansa-Lagerhaus, Diamalt c. Hauptzollamt Itzehoe*, C - 117/76 e 16/77, de 19 de Novembro de 1977.

Sentencia TJUE, *Rittercoulais*, C-152/03 de 21 de fevereiro de 2006, Rec. p. I-1737. Sentença TJUE, *Reyners*, de 21 de junho de 1974, (As. 2/74),

Sentencia TJUE, *Renneberg*, C-527/06 de 16 de outubro de 2008, EU: C: 2008:566.

Sentença TJUE, *Richard Hugh Patrick/Ministerio de Cultura* de 28 de junho de 1977.

Sentença TJUE, *Royak Bank of Scotland, plc/Estado Helénico* de 29 de Abril de 1999.

Sentença TJCE, *Rutili*, proc. 36/75, de 28/10/75.

Sentencia TJUE, *Schilling* C-209/01 de 13 de novembro de 2003, Rec. p. I-13389

Sentença TJUE, *Safir*, de 28 de abril de 1998, C- 118/ 96.

Sentença TJUE, *Saint Gobain*, de 21 de septiembre de 1999 (As. C-307/97),

Sentencia TJUE, *Schloz* de 23 de febrero de 1994 (As. 419/92),

Sentença TJUE, *Shumacker*, assunto C-279/93.

Sentença TJCE, *Simmenthal*, proc. 106/77, de 9/3/78, Rec. 1978.

Sentença TJUE, *Sotgiu*, de 12 de Fevereiro de 1994.

Sentença TJUE, *TEMPLE LANG*, “Community Constitutional Law: Article 5º EEC Treaty”, CMLR 27/1990.

Sentença TJUE, *The Queen/Inland A.G.*, C-330/91, Rec. 1993.

Sentença TJUE, *Thieffry*, de 28 de abril de 1977, (As. 71/76).

Sentença TJUE, *Van Gend & Loos*. de 5 de fevereiro de 1963.

Sentença TJUE, *Zurstrassem* de 16 de maio de 2000, assunto C-87/99.

Sentença TJUE, *Welmory*, (Polonia) assunto C-605/12, de 16 de outubro de 2.014.

Sentença TJUE, *Werner/Finanzamt*, d-112/91, de 26 de janeiro de 1993.

Sentença TJUE, *Wielockx/Inspecteur der directe belastingen*, de 11 de Agosto de 1995 C-80/94, Rec.1995.
