Aplicação de tratados em matéria tributária:

Fisco Global, FATCA, Plano BEPS, *Big Data*, Panóptico Fiscal e a posição do art. 98 do CTN

22

Thiago Chaves Gaspar Bretas Lage¹
Kessler Cotta Gomes²

22.1. Contextualização preliminar

A evolução dos meios de transporte e de comunicação propiciou maior interatividade entre cidadãos e empresas globalmente. Em decorrência desses fatores, intensificaram-se não apenas as relações pessoais, mas também negociais entre residentes dos mais variados países.

Além da melhoria nos transportes e nas comunicações, ocorreu concomitantemente notável avanço no sistema bancário internacional, possibilitando fluxo de capitais em velocidade que sequer se cogitaria em um passado recente. Tal fluxo até então inconcebível de capitais decorreu, também, da mudança das formas típicas de riquezas imobiliárias, que cederam espaço para as relações econômicas internacionais.³

Seguindo o mesmo vetor evolutivo, a Internet despontou como meio ímpar de aniquilação de fronteiras virtuais entre as pessoas e as empresas, eis que se tornou possível “trafegar” por todo o mundo em instantes a partir de um computador conectado à rede mundial.

¹ Advogado. Professor de Direito Financeiro e Tributário da Universidade Federal de Ouro Preto (UFOP). Mestre em Direito Público pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Membro de bancas de concurso público nos Estados de SP, RJ e MG. Ex-Procurador Chefe da Fazenda em Contagem/MG. Ex-Conselheiro Titular do Conselho Administrativo de Recursos Tributários do Município de Belo Horizonte.

² Acadêmico de Direito da Universidade Federal de Ouro Preto (UFOP).

³ Para relato atual e informativo, vide BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O outro Leviatã e a corrida ao fundo do poço*. São Paulo: Almedina, 2015, cap.2. No mesmo sentido: XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil: tributação das operações internacionais*. 5. ed. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p.93.

Aliás, percebe-se que seria factível viver nos dias atuais sem nem mesmo sair de casa, pois quase todos os produtos e serviços imagináveis estão à distância do clique do *mouse*. Afinal, na Internet é possível auferir renda exercendo uma profissão (*i.e. webdesigner*, consultor, corretor, dentre muitas outras), apresentar declaração de imposto sobre a renda, comprar alimentos entregues por *delivery*, desenvolver relações sociais (*e-mail*, redes sociais, etc.), pesquisar e estudar (*v.g. ensino à distância - EaD*), ouvir música, assistir filmes, acessar contas bancárias, efetuar pagamento de boletos (inclusive quitar obrigações tributárias), dentre inúmeros outros exemplos de hábitos cotidianos.⁴

Posteriormente à massificação da Internet e de todas as facilidades decorrentes de sua utilização surgiram os *smartphones*, que – aliados à popularização dos pacotes de dados móveis (3G, 4G) – possibilitaram que as pessoas pudessem estar conectadas a qualquer momento, em qualquer local, deixando a possibilidade de realizar compras, transações bancárias e de se comunicar com qualquer pessoa, literalmente à mão.⁵

Reconfiguradas as relações pessoais e empresariais, extravasando as clássicas fronteiras nacionais, o Direito teve também que evoluir e criar mecanismos para regular tais relações. Dentre os mecanismos, afigurava-se importante que o Direito Tributário apresentasse resposta rápida para a imposição fiscal sobre as manifestações de riquezas transnacionais. Todavia, estando as operações inicialmente ao alcance exclusivo dos fiscos locais, passou-se a ter situações indesejáveis e extremamente recorrentes de (i) dupla tributação internacional de uma mesma riqueza ou, ao inverso, a (ii) sua absoluta ausência (de tributação sobre a riqueza).⁶ Foram, en-

⁴ ARNOLD, Brian J.; MCINTYRE, Michael. *International Tax Primer*. 2. ed. Kluwer Law International. Holanda: 2002, p.150.

⁵ Dados demonstram que há 1,6 dispositivos conectados à internet para cada habitante brasileiro. E que, há seis anos atrás, tinha-se cenário inverso: 2 habitantes por dispositivo. Estimativas da FGV-SP para 2018 indicam número de dois dispositivos por habitante, alcançando 416 milhões de aparelhos. Disponível em <folha.uol.com.br/mercado/2016/04/1761310-numero-de-smartphones-em-uso-no-brasil-chega-a-168-milhoes-diz-estudo.shtml>. Acesso em 18 out. 2016.

⁶ Brian J. Arnold e Michael J. McIntyre foram categóricos em obra sobre referências gerais de tributação internacional ao afirmarem que dentre os quatro objetivos principais a serem atingidos por um país em sua regulação internacional estariam os de: (i) receber sua justa parte de receita sobre transações que excedessem suas fronteiras; (ii) promover justiça; (iii) incentivar a competitividade da economia doméstica; (iv) assegurar neutralidade na importação/exportação de capital. A dupla imposição ou sua ausência podem militar diretamente em sentido diverso aos quatro objetivos primordiais referidos, sendo, portanto, indesejáveis para qualquer país e

tão, criados por organizações de âmbito global os *modelos de convenções internacionais para prevenção de dupla tributação sobre a renda e o patrimônio*.

Entretanto, não obstante redobrados esforços na redação dos modelos, não se conseguiu atingir conteúdo absolutamente unânime em seus textos, já que, para tanto, teriam que conformar os mais contraditórios interesses existentes entre os países desenvolvidos (Modelo da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE) ou, ainda, entre os países desenvolvidos e os países ditos “em desenvolvimento” (Modelo da Organização das Nações Unidas - ONU).⁷

Aflorando as discussões já existentes, surge – após o movimento inicial de padronização internacional de redação de tratados e convênios – situação antes não abarcada pelos modelos propostos: a “economia digital”. Os modelos de convenção tentaram, com muita ênfase na última década, solucionar o impasse sobre a tributação de riquezas vinculadas a operações ocorridas (ainda que parcialmente) no âmbito virtual, evidenciando a necessidade de serem definidas algumas balizas para a tributação no plano internacional.⁸

Dentre as propostas de solução apresentadas, a mais proeminente no âmbito da economia digital é o Plano de Ação BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting Action Plan*), desenvolvido pela OCDE, visando estudar – e reduzir ou eliminar o espaço para – a elisão fiscal, o planejamento tributário agressivo (elisão artificial; elusão) e a evasão fiscal no âmbito internacional. Tal iniciativa atualmente abarca mais de 100 países⁹ que estão em processo de implementação das medidas previstas pelo Plano.¹⁰

respectiva economia (ARNOLD, Brian J.; MCINTYRE, Michael. *International Tax Primer*. 2. ed. Kluwer Law International. Holanda: 2002, p.4-7).

⁷ Para comparativo detalhado, confira-se RAAD, Kees van. *MATERIALS on International & EC Tax Law*. 2. ed., vol. 1. Holanda: International Tax Center Leiden, 2002.

⁸ Dentre tais balizas, alguns termos recorrentes utilizados na linguagem de tratados e convenções internacionais devem ser amplamente discutidos e sedimentados, garantindo-se maior segurança jurídica no cenário global. São exemplos a definição de “residente” e “não-residente”, a estipulação de exatamente o que se entende por “estabelecimento permanente”, os *royalties*, dentre outros.

⁹ Disponível em <oecd.org/ctp/beps-explanatory-statement-2015.pdf>. Acesso em 10 out. 2016.

¹⁰ Também no âmbito da OCDE, se faz presente o *Model Tax Convention on Income and on Capital*, iniciativa que tem como principal alvo evitar a dupla tributação internacional, bem como a dupla não-incidência. O modelo é atualizado continuamente, tendo sido publicado originalmente em 1994 e revisado em 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008, 2010 e 2014, com próxima atualização prevista para 2017 (disponível em <oecd.org/ctp/beps-explanatory-statement-2015.pdf>. Acesso em 10 out. 2016).

Busca-se, assim, a partir da reconstrução do ambiente econômico e jurídico subjacente ao movimento de internacionalização, compreender o cenário evolutivo até o presente, perpassando momentos anteriores à edição do Código Tributário Nacional – CTN, de 1966, e o período que se seguiu após sua promulgação até este ano de 2016, quando celebrado (sim, há motivos para comemorar)¹¹ seu primeiro cinquentenário.

A proposta não é dar a última palavra sobre o tema; mas sim, o quanto antes, instigar a necessária discussão de como serão “os próximos 50 anos” do contexto jurídico-tributário brasileiro e internacional.

22.2. O movimento de internacionalização do direito tributário: resumo dos últimos 100 anos

Após o já aludido crescimento das relações entre cidadãos e empresas situados em locais diversos, surgiram organizações internacionais, impulsionadas pela primeira grande guerra (WW-I), com escopo amplo de regular as relações entre países.¹²

Outra medida que ocupa destaque no âmbito internacional-tributário é o *Foreign Account Tax Compliance Act* (pela importância que os EUA têm no plano global), lei federal americana que, em síntese, obriga instituições financeiras estrangeiras a informarem dados relativos a cidadãos americanos, reportando as informações ao Departamento do Tesouro daquele país. Disponível em <gpo.gov/fdsys/pkg/PLAW-111publ147/pdf/PLAW-111publ147.pdf#page=27>. Acesso em 10 out. 2016.

¹¹ Para o jurista Paulo de Barros Carvalho, a avaliação a respeito do CTN é muito positiva: “O sistema brasileiro é realmente complexo. Mas essa complexidade tem que existir em um país que tem a União, 27 estados, contado o Distrito Federal, e cerca de 5,6 mil municípios. Cada um desses entes tem sistemas jurídicos distintos, que têm que se integrar e funcionar como um todo, e isso acaba ocorrendo. Professores internacionais consideram o sistema brasileiro um sistema operativo – grande, complexo, difícil, mas operativo. Em boa parte, isso se deve ao CTN, que é a referência ao plano prático” (Cf. matéria veiculada em agosto de 2016, na Revista Consultor Jurídico. Disponível em <conjur.com.br/2016-ago-08/ctn-consolidou-sistema-difícil-funcional-barros-carvalho>. Acesso em 18 out. 2016). Também tecendo elogios (e críticas) ao CTN está Igor Mauler Santiago, que afirma que o CTN completa “cinco décadas de inestimáveis serviços prestados ao Direito brasileiro. Monumento legislativo de cuja elaboração participaram, entre outros, Rubens Gomes de Sousa, Aliomar Baleeiro e Gilberto de Ullhôa Canto”, dizendo ainda que “o CTN será, ao lado da Emenda Constitucional 18/65, para sempre reconhecido como um marco na racionalização da produção e da interpretação do Direito Tributário no país”. Revista Consultor Jurídico. Disponível em <conjur.com.br/2016-jul-06/consultor-tributario-chegou-hora-elaborar-codigo-tributario-nacional>. Acesso em 18 out. 2016.

¹² Complementarmente, com os antecedentes históricos dos modelos da OCDE e da ONU e críticas aos principais atores globais, confira-se relato de Allison

O fim precípua de tais organizações não era especificamente organizar a tributação internacional, mas sim pauta muito mais extensa de reivindicações de seus membros, que clamavam pela uniformidade de regras sobre uniões aduaneiras, regulamentação de portos, aeroportos, tráfego rodoviário, serviço postal, cooperação cultural, científica ou militar, zonas de livre comércio, etc.¹³ A tributação era tratada apenas periféricamente nas primeiras décadas do século passado.

A Sociedade das Nações – SN (precursora da atual Organização das Nações Unidas – ONU), através de seu Comitê de Assuntos Fiscais, lançou relatório pioneiro sobre o tema, elaborado pelos Professores Bruins (Rotterdam), Einaudi (Turim), Seligman (Columbia) e Stamp (Londres), que culminou em Resolução do Conselho daquela Sociedade, no ano de 1927.¹⁴ Sessenta e oito países foram convidados para reflexão sobre a matéria (incluindo o Brasil, que não mandou representante), com apenas 27 daqueles comparecendo na reunião agendada para o ano seguinte (1928), ocasião na qual foi discutido o texto da Resolução e editado o *Relatório em matéria de dupla tributação e evasão fiscal*, que continha três modelos bilaterais de tratados minutados naquele encontro, cada qual com suas especificidades.

Na referida reunião de 1928 foram tomadas decisões que marcam até hoje o procedimento de celebração de tratados, como, por exemplo, o relato de que dificilmente se poderia entabular modelo de convenção que abarcasse mais do que uma relação bilateral, envolvendo, portanto, apenas dois estados-contratantes.¹⁵ Isso porque, sendo os regramentos tributários nacionais tão díspares (decorrentes da manifestação de soberania de cada país, que poderia dispor como melhor lhe aprouvesse sobre a imposição fiscal), era complexo estabelecer modelo que se adequasse às relações multilaterais.¹⁶

Christians, disponível em <openscholarship.wustl.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1039&context=law_globalstudies>. Acesso em 14 out. 2016.

¹³ XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil: tributação das operações internacionais*. 5. ed. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p.89.

¹⁴ TORRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas: tratamento unilateral, bilateral e comunitário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997, p.338-9.

¹⁵ Quase um século depois, o cenário é de nítida transformação quanto a esse ponto. Vide, por exemplo, a multilateralidade que poderá resultar do Plano de Ação BEPS.

¹⁶ Com a experiência de Alberto Xavier adverte-se que ressalvas devem ser feitas à afirmação de impossibilidade de se firmar tratados coletivos. Em obra de referência do Direito Tributário Internacional do Brasil, estão relacionados cerca de

Posteriormente, nas reuniões do México (1943) e de Londres (1946) foram aprimorados os modelos, integrando-se aos mesmos *protocolos* definidores de algumas expressões extremamente importantes para a correta compreensão dos tratados. Tais termos eram, por exemplo, *domicílio fiscal, estabelecimento permanente*, dentre outros.

No mesmo ano de 1946 a ONU (sucessora da SN) constituiu sua Comissão Fiscal, que, não obstante o desenvolvimento de trabalhos na área fiscal, apenas retoma fôlego no assunto de tratados bilaterais atinentes à tributação em 1979-80 com a propositura de novo modelo de convenção.

Nesse intervalo temporal, a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE (sucessora da Organização Europeia de Cooperação Econômica – OECE) deu início a forte pesquisa sobre o tema, ancorada no trabalho prévio desenvolvido pela ONU. Em 1955-58 foi criado o Comitê Fiscal da OCDE,¹⁷ culminando na apresentação, em 1963, do “*projeto de convenção de dupla tributação concernente à renda e ao patrimônio*”.¹⁸

Em 1977 publicou-se novo modelo (incorporando a experiência adquirida nos anos anteriores), que trouxe poucas alterações em seu texto formal, mas com grandes acréscimos aos comentários que lhe eram anexos.¹⁹

dez tratados envolvendo mais do que apenas dois países (aos quais denomina de *coletivos*, em contraposição aos *bilaterais*). Cf. XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil: tributação das operações internacionais*. 5. ed. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p.92.

¹⁷ TORRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas: tratamento unilateral, bilateral e comunitário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997, p.342.

¹⁸ De acordo com estudos de Heleno Torres, expressivo número de 179 convenções foram assinadas até 1º de janeiro de 1977, utilizando como base o referido projeto (TORRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas: tratamento unilateral, bilateral e comunitário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997, p.343).

¹⁹ Cf. TORRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas: tratamento unilateral, bilateral e comunitário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997, p.345. Os comentários são geralmente bem mais extensos que os próprios artigos comentados e incorporam as diferentes opiniões e ressalvas dos países com relação à interpretação das cláusulas contidas no modelo de convenções. Há, inclusive, forte discussão se o texto dos comentários também vincula a interpretação dos tratados efetivamente firmados entre os países, bem como se poderiam ser utilizados os artigos 31 e 32 da Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados – CVDT para promover a solução de conflitos de interpretação. Disponível em <dai-mre.serpro.gov.br/clientes/dai/dai/legislacao/convencao-de-venia-sobre-o-direito-dos-tratados-1>. Acesso em 14 out. 2016.

Após a publicação do Modelo da OCDE, veio a lume o Modelo da ONU de 1980, esperado há anos em função do longo silêncio da sua Comissão Fiscal. Esse último Modelo (ONU) tinha o nítido propósito de equilibrar as relações entre *países desenvolvidos e em desenvolvimento*, diferentemente do Modelo da OCDE que primava apenas pela solução do impasse de tributação (*prevenção de dupla tributação e evasão fiscal*) entre *países desenvolvidos*. O Modelo da ONU tinha esse propósito explícito desde 1946, quando se silenciou sua Comissão por algumas décadas até finalmente surgir o Modelo de 1980.²⁰

O Modelo da OCDE não tem a proposta de ser estático, sofrendo sucessivas e frequentes alterações desde sua última edição em 1977, adaptando-se da melhor forma possível às também sempre cambiantes relações internacionais, sendo afirmado pela Organização que seu Modelo é alvo de processo de revisão continuada.²¹

O Modelo da ONU, na versão mais recente, foi publicado em 2011, sendo também importante neste breve apanhado histórico fazer referência aos diferentes Modelos de Convenção dos Estados Unidos da América – EUA, sendo o mais recente do ano de 2016 – e que dá o tom inicial das negociações travadas pelo Governo Americano com os países que pretendam firmar tratados sobre a matéria tributária com aquela potência mundial.²²

²⁰ Vide TORRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas: tratamento unilateral, bilateral e comunitário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997, p.341. As diferenças basilares entre os Modelos da OCDE e da ONU são, em síntese, que o Modelo da OCDE prioriza a tributação no *Estado-Residência*, favorecedora dos países *desenvolvidos exportadores de capital*, enquanto o Modelo da ONU defende a tributação no *Estado-Fonte*, favorecendo *países em desenvolvimento e importadores de capital*. Resumindo, pode-se dizer que a OCDE busca assegurar tributação ao Estado do qual é *residente* a pessoa (física ou jurídica) que será alvo de tributação e a ONU defende a tributação no local (*fonte*) onde é produzida a mercadoria, instalada a fábrica, prestado o serviço, realizada a obra, etc.

²¹ Tradução livre do inglês: “*on going revision process*”. Portanto, trata-se de versão de folha-solta (“*looseleaf version*”), semelhante a um fichário, como vemos acontecer com frequência, no Brasil, com os Regulamentos do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e prestação de Serviços de comunicação e transporte – os famigerados RICMS estaduais – alterados a velocidade vertiginosa. Vide, ainda: XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil: tributação das operações internacionais*. 5. ed. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p.97.

²² Em que pese os EUA não terem desde sempre a prática de divulgar seu modelo de convenção, existente há muitos anos, em 1996 publicou-se a primeira versão, estando a atual disponível em <treasury.gov/press-center/press-releases/Pages/

Atualmente, no ápice da integração mundial e figurando como “tema do momento” está o já mencionado Plano de Ação BEPS, aclamado e ao mesmo tempo combatido²³ por *experts* da área jurídico-tributária.²⁴ Os desafios atrelados à evolução tecnológica atraíram a atenção de quase todos os países para que lidem com a situação posta globalmente: crescente relação entre pessoas, empresas, países e blocos econômicos ensejando o aumento exponencial de vasta gama de relações internacionais e os cuidados quanto aos reflexos tributários para tais pessoas, operações, mercados, governos, etc.

Grandes vilões nesse contexto são a “erosão da base tributária” (*base erosion*) e a “transferência de lucros” (*profit shifting*) para outros países, práticas que podem decorrer da criação de incentivos e benesses fiscais que exonerem integralmente quanto ao pagamento dos tributos ou culminem com exigência de carga extremamente baixa dos contribuintes.²⁵ Junte-se a tal fator o planejamento tributário agressivo, a guerra fiscal global, a ausência de transparência e coordenação entre os países, a pouca efetividade no recolhimento dos tributos e o resultado é a perda massiva de arrecadação de valores que, em tese, seriam devidos pelos maiores atores mundiais (grandes corporações, milionários, fundos de investimento e outros).²⁶

jl0356.aspx>. Acesso em 14 out. 2016. Para diversas publicações de Comitê do Congresso Americano, confira <jct.gov>.

²³ A Professora Associada da *McGill University*, Dra. Allison Christians, por exemplo, afirma que a OCDE é espécie de clube de elite que protege apenas os interesses dos países economicamente mais fortes reunidos naquela entidade. Ao mesmo tempo, insiste que a Organização das Nações Unidas seria o ambiente natural para as discussões sobre política tributária global mais justa, mas que, por contrariar interesses de grandes potências, tais assuntos não são debatidos na ONU. Confira matéria em <internationaltaxreview.com/Article/3526167/Global-Tax-50-2015-Allison-Christians.html>. Acesso em 14 out. 2016.

²⁴ Dado o escopo deste texto não serão discutidas as vantagens e desvantagens para o Brasil e contribuintes brasileiros, limitando-se a pontuar que há a possibilidade de se ver a questão pelos dois vieses.

²⁵ O que ocorre muitas vezes nos denominados “paraísos fiscais” – ou *tax havens* (TAVARES, Romero J. S.; Política Tributária Internacional: OCDE, BEPS e Brasil. Disponível em <funcex.org.br/publicacoes/rbce/material/rbce/121_RJST.pdf>. Acesso em: 14 out. 2016.

²⁶ Estudos de 2013 apontam que 4% a 10% dos tributos referentes a receitas das corporações são perdidos, o que significa de 100 a 240 bilhões de dólares anuais. Disponível em <oced.org/ctp/beps-explanatory-statement-2015.pdf>. Acesso em 8 out. 2016.

Diante de tal situação foi capitaneado pela OCDE e pelos países do G20 o Plano de Ação BEPS, sendo assinado em 2013 e contando com a adesão de mais de 60 países, além de organizações internacionais como a ATAF (*African Tax Administration Forum*), CREDAF (*Centre de rencontres et d'études des dirigeants des administrations fiscales*), CIAT (Centro Interamericano de Administrações Tributárias), FMI (Fundo Monetário Internacional) e a ONU.

As ações na construção do Plano resultaram em 12.000 páginas de comentários, distribuídos em 11 consultas públicas. A conclusão foi que não existe nenhum “vilão” específico no âmbito do BEPS, mas uma gama de problemas que torna possível a erosão da base tributária e a transferência de lucros entre distintos países. Muitos desses problemas decorrem do desencontro entre as legislações domésticas e os padrões de tributação (em contínua construção) no âmbito global, além do atraso quanto ao comércio digital.

22.3. Panóptico do *Big Data* no presente: Plano BEPS, FATCA, TIEA, etc.

“O futuro chegou” e o panóptico²⁷ que George Orwell representou na obra 1984²⁸ está, mais do que nunca, presente. Nos países mais avançados não há, internamente, as mesmas margens para manobras elusivas

²⁷ “A teoria luhmanniana defende a possibilidade de coexistência de confiança e de desconfiança dentro de um sistema, inclusive, por vezes, entrelaçando-as. Para o Professor Tedesco é possível o estabelecimento de controles que operam especificamente desconfiando, de modo que as pessoas sujeitas a tal controle ‘confiem na existência da desconfiança’. Aquele autor sustenta, ainda, que determinadas pessoas desempenhem papéis específicos de leitura das informações disponibilizadas partindo-se da desconfiança. A administração tributária, que tem o dever de praticar ações de desconfiança, acaba gerando nos contribuintes a ‘certeza’ de que estão sendo fiscalizados. Nesse sentido ganha evidência o panóptico descrito por Foucault, pois a sensação de vigia constante por parte da autoridade tributária poderia coibir as ações delitivas de relevante parcela dos contribuintes, que não faltariam com as suas obrigações tributárias. Há uma confiança (dos contribuintes em geral) na desconfiança (fiscal) que gera o recolhimento de recursos às burras estatais ante a ‘certeza da probabilidade’ de serem fiscalizados” (LAGE, 2014, p.216). Ainda sobre a “panóptica”, vale conferir RIBEIRO, Marcelo Miranda. “Leviatã fiscal: uma análise crítica do panóptico tributário”. In: Revista da Seção Judiciária do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, V.19, N. 33, p. 97-112, abr. 2012.

²⁸ ORWELL, George. 1984. Tradução Wilson Velloso. São Paulo: Cia. Editora Nacional, s/a.

ou evasivas²⁹ à tributação. A antiga “fuga” para agressivos planejamentos tributários internacionais ou operações nitidamente ilícitas no exterior também tem sido restringida e está, em boa parte, com os dias contados.

E os tratados³⁰ têm relevantíssima atuação, tanto na escala interna como na cena transnacional nesse assunto, pois é através deles que se está projetando o padrão de fiscalização que atinge parcela robusta da economia mundial.

O Plano de Ação BEPS, por exemplo, prevê pacote de medidas que deve ser implementado através de tratados (tendo-se em mente o art. 98 do CTN, no caso do Brasil), focando em transparência. As 15 ações previstas no Plano tratam de diversos pontos pertinentes ao contexto global atual, começando com enfoque nos desafios da tributação da economia digital, passando por modificações no regime de dedução fiscal e nas regras de CFC (*Controlled Foreign Corporation*), pelo combate ao *treaty shopping*, reforço ao conceito de estabelecimento permanente, aumento do monitoramento e coleta de dados sobre BEPS, exigência de que as sociedades divulguem suas políticas de planejamento tributário (*disclosure initiatives*), grande incentivo à adoção da arbitragem compulsória e o futuro desenvolvimento de instrumento multilateral.

Tal Plano objetiva também reformar a Convenção-Modelo da OCDE e os padrões internacionais para eliminar dupla tributação. Apesar de se tratar de matéria recente, o Plano de Ação BEPS começa a influenciar a produção legislativa brasileira desde já, tendo-se como exemplo a edição, em julho de 2015, da Medida Provisória 685, que instituía o PRORELIT – Programa de Redução de Litígios Tributários, ao mesmo tempo, criava “a obrigação de informar à administração tributária federal as operações e atos ou negócios jurídicos que acarretam supressão, redução ou diferimento de tributo”, atendendo ao que dispunha a Ação 12 do referido Plano BEPS.³¹

²⁹ Os termos elusão e evasão são utilizados de acordo com: GODOI, Marciano Seabra de. Estudo comparativo sobre o combate ao planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil: sugestão de alterações legislativas no ordenamento brasileiro. Revista de informação legislativa, v. 49, n. 194, p.117-146, abr./jun. 2012.

³⁰ Termo utilizado de modo genérico em algumas passagens do texto, abrangendo os “tratados, convenções e atos internacionais”, referidos no inciso VIII do art. 84 da CR/88.

³¹ Após insistentes questionamentos da academia jurídica brasileira e de outros setores do mercado nacional, a Medida Provisória foi convertida na Lei 13.202/2015,

O FATCA – *Foreign Account Tax Compliance Act*,³² por sua vez, consiste em lei dos Estados Unidos da América determinando mudanças quanto às obrigações acessórias dos cidadãos americanos. O ato legislativo, no plano doméstico americano, alcança sujeitos que detenham ativos financeiros em outros países, ou seja, aqueles com contas mantidas ou que tenham valores mobiliários em instituição financeira estrangeira, ressalvadas as filiais de bancos americanos ou filial americana de banco estrangeiro.

No âmbito estrangeiro, cria política de aumento da transparência, no que toca aos ativos financeiros americanos no exterior, visando atacar a elusão e a evasão fiscal, propondo política de compartilhamento de dados entre as administrações fiscais dos países,³³ à qual o Brasil aderiu³⁴ através de Acordo Intergovernamental (IGA – *Intergovernmental Agreement*), internalizado juridicamente no âmbito brasileiro.

No escopo da adesão ao FATCA americano está o princípio da reciprocidade, com os Governos dos dois países propondo-se a fornecer dados reciprocamente. A autoridade fiscal brasileira, nos termos do tratado, fornece número de contas, nome, endereço, número de U.S. TIN (*Taxpayer Identification Number*), balanço ou valor de contas, dentre outros dados. Já a autoridade americana se compromete a for-

tendo sido suprimidos os artigos polêmicos que dispunham sobre a obrigação de prestar tais informações à administração tributária.

³² Em tradução livre: Lei de Conformidade Tributária de Conta Estrangeira.

³³ Para a lista completa de acordos firmados pelos EUA: <treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Pages/FATCA.aspx>. Acesso em 21 out. 2016.

³⁴ Importante frisar que esta não é a primeira iniciativa de cooperação entre Brasil e EUA na temática. Antes do FATCA já existia acordo quanto ao “Intercâmbio de Informações Relativas a Tributos” entre as duas nações, o TIEA – *Tax Information Exchange Agreements*, assinado em Brasília em 20 de março de 2007, tendo sido aprovado pelo Congresso por meio do Decreto 211/2013, e posteriormente, promulgado pelo Decreto Presidencial 8.003/2013. Tal Acordo tinha o seguinte objeto, conforme seu art. 1º: “As Partes assistir-se-ão mediante o intercâmbio de informações que possam ser pertinentes para a administração e o cumprimento de suas leis internas concernentes aos tributos visados por este Acordo, inclusive informações que possam ser pertinentes para a determinação, lançamento, execução ou cobrança de tributos em relação a pessoas sujeitas a tais tributos, ou para a investigação ou instauração de processo relativo a questões tributárias de natureza criminal. As Partes assistir-se-ão mediante o intercâmbio de informações a pedido conforme o Artigo V e por outras formas conforme acordado pelas autoridades competentes segundo o Artigo X, em conformidade com os termos deste Acordo”.

necer nomes, endereços, CPF/CNPJ, números de contas e número de identificação, dentre outros dados.

Essa combinação de diversos bancos de dados é medida técnica e demanda protocolos de segurança, criptografia, definições de linguagens computacionais adotadas, etc. o que tem sido entabulado pelos governos em atos internacionais, firmados com amparo nos acordos, tratados, convenções, etc. de que sejam parte.³⁵

A velocidade de tráfego e o volume de dados a ser manejado é enorme (e cresce exponencialmente) e gerará *terabyte* (quicá *petabyte* ou *exabyte* – medidas ainda superiores) em arquivos que serão manejados pelas administrações fiscais. É o chamado *Big Data* tributário,³⁶ possibilitado pelo amplo compartilhamento e acesso a dados (sem precedentes na história mundial), capitaneado pelos atos que pregam e ordenam a transparência tributária em nível global.

22.4. A disciplina dos tratados no Brasil

A Constituição da República de 88 dispõe que é da competência privativa do Presidente da República a celebração de tratados, convenções e atos internacionais (art. 84, VIII), ficando sujeitos a referendo do Congresso Nacional. Da simples leitura é possível compreender que a mera assinatura do Chefe de Estado não introduz o tratado no ordenamento brasileiro.

Sacha Calmon expõe que “a fase das negociações inicia-se com a intervenção de agentes do Poder Executivo e termina com a autenti-

³⁵ Exemplificativamente: “Formato: 3.2.1. Informações Descritas nos Artigos 2(2) e 4(1)(b) do IGA: Pretende-se que o Esquema XML do FATCA, como citado no Guia dos Usuários do Esquema XML do FATCA (Publicação 5124 da IRS), e o Esquema XML de Metadados do FATCA, como citado no Guia dos Usuários do Esquema XML de Metadados do FATCA (Publicação 5188 da IRS), publicados em IRS.gov sejam usados como os formatos para troca de informações descritos no Artigo 2(2) e 4(1)(b) do IGA. O Guia dos Usuários do Esquema XML do FATCA (Publicação 5124 da IRS) e o Guia dos Usuários do Esquema XML de Metadados do FATCA (Publicação 5188 da IRS) descrevem a estrutura do esquema e incluem dicionários de dados com sumários de elementos de dados relevantes”. Disponível em <idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-intercambio-de-informacoes-relativas-a-tributos/estados-unidos-da-america/caa-brasil-usa-versao-em-portugues.pdf>. Acesso em 21 out. 2016.

³⁶ Cf. <kluwertaxblog.com/2015/04/16/big-data-tax-information-and-the-new-oil-paradox-of-plenty/>. Acesso em 21 out. 2016.

ção, ou seja, o ato pelo qual as partes declaram concluído o processo de formulação do acordo”. E prossegue dizendo que o objetivo prático é definir o texto a ser ratificado e que “a autenticação pode revestir da modalidade de rubrica (*parafratura, initialling*), ou de assinatura *ad referendum*, por agentes munidos de Cartas de Plenos Poderes”.³⁷

Após, o tratado, convenção ou ato internacional passa por votação no Congresso Nacional, onde tem a possibilidade de ser referendado, editando-se o respectivo decreto legislativo. Na sequência – caso referendado – é ratificado pelo Presidente da República e, posteriormente, promulgado por decreto presidencial. A título de exemplo, novamente, o Acordo Intergovernamental concernente ao FATCA, que foi assinado em 23 de setembro de 2014, referendado por meio do Decreto Legislativo 146/2015 e promulgado através do Decreto Presidencial 8.506/2015.

A legislação quanto a disposições gerais sobre os tratados no âmbito nacional tem como importante diretriz a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados – CVDT, concluída em 23 de maio de 1969. Tal Convenção foi aprovada pelo Decreto Legislativo 496/2009 e promulgada pelo Decreto Presidencial 7.030/2009,³⁸ dispondo sobre a própria definição de tratado nos seguintes termos:

ARTIGO 2

1. Para os fins da presente Convenção:

a) “tratado” significa um acordo internacional concluído por escrito entre Estados e regido pelo Direito Internacional, quer conste de um instrumento único, quer de dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja sua denominação específica;

Além do rito para aprovação dos tratados e de uma série de definições, a CVDT também traz disposições importantes quanto à possibilidade do país formular “reservas” aos tratados (Artigo 19),³⁹ que são determinadas disposições às quais o país escolhe não se vincular.

³⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p.581.

³⁸ Disponível em <daí-mre.serpro.gov.br/legislacao/convencao-de-viena-sobre-o-direito-dos-tratados-1/>. Acesso em 20 out. 2016.

³⁹ “Artigo 19. Formulação de Reservas. Um Estado pode, ao assinar, ratificar, aceitar ou aprovar um tratado, ou a ele aderir, formular uma reserva, a não ser que: a) a reserva seja proibida pelo tratado; b) o tratado disponha que só possam ser

Outros pontos relevantes são a consagração do *pacta sunt servanda* (Artigo 26)⁴⁰ e a impossibilidade do país se escusar do cumprimento do que dispõe o tratado, usando como justificativa suas disposições de direito interno (Artigo 27).⁴¹ Tal comando tem grande influência na sistemática da aplicação dos tratados em matéria tributária no ordenamento brasileiro. Veja-se o que dispõe o Código Tributário Nacional:

Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

O Código pretendia observar a “primazia dos tratados”, o que explica a redação utilizada. O objetivo, pelo menos inicial, com a redação do artigo supracitado, pode ser compreendido com o auxílio de Baleeiro ao afirmar que “O art. 98 do CTN expressa a hierarquia do tratado sobre a legislação tributária antecedente ou superveniente”.⁴²

Os tratados podem ser classificados entre o “tratado-contratual” e o “tratado-normativo” (ou “tratado-lei”), sendo o último caracterizado pelo seu objeto geral, firmado entre Estados que possuem vontades semelhantes. Aquele primeiro, por sua vez, é similar aos contratos, prevendo obrigações ou concessões para cada uma das partes, e não havendo, necessariamente, coincidência de interesses.

Tal classificação passa a ser interessante tendo em vista julgados do STJ, que entendem que a aplicabilidade do art. 98 do CTN tal qual sua redação dispõe – com “poderes” de revogação da legislação interna –, visando a primazia dos tratados, seria aplicável apenas aos tratados-contratos. Nesse sentido:

TRIBUTÁRIO. REGIME INTERNACIONAL. DUPLA TRIBUTAÇÃO. IRRPE IMPEDIMENTO. ACORDO

formuladas determinadas reservas, entre as quais não figure a reserva em questão; ou c) nos casos não previstos nas alíneas a e b, a reserva seja incompatível com o objeto e a finalidade do tratado”.

⁴⁰ “Artigo 26. *Pacta sunt servanda*. Todo tratado em vigor obriga as partes e deve ser cumprido por elas de boa fé”.

⁴¹ “Artigo 27. Direito Interno e Observância de Tratados. Uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado...”.

⁴² BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. Atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p.970.

GATT. BRASIL E SUÉCIA. DIVIDENDOS ENVIADOS A SÓCIO RESIDENTE NO EXTERIOR. ARTS. 98 DO CTN, 2º DA LEI 4.131/62, 3º DO GATT. [...]

- O art. 98 do CTN permite a distinção entre os chamados tratados-contratos e os tratados-leis. Toda a construção a respeito da prevalência da norma interna com o poder de revogar os tratados, equiparando-os à legislação ordinária, foi feita tendo em vista os designados tratados, contratos, e não os tratados-leis.

- Sendo o princípio da não-discriminação tributária adotado na ordem interna, deve ser adotado também na ordem internacional, sob pena de desvalorizarmos as relações internacionais e a melhor convivência entre os países.

- Supremacia do princípio da não-discriminação do regime internacional tributário e do art. 3º do GATT.

- Recurso especial provido.⁴³

Apesar de tal discussão, a vertente que se apresenta majoritária é da especialidade dos tratados em relação a disposições legais internas

⁴³ REsp 426.945/PR, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, Rel. p/ Acórdão Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 22/06/2004, DJ 25/08/2004, p.141. Relevantíssimo anotar que o caso teve placar apertado, eis que o Relator foi acompanhado pelo Min. Luiz Fux, mas a divergência aberta pelo Min. Delgado foi acompanhada pelo Min. Francisco Falcão e desempatada, ao final, pelo voto da Min. Denise Arruda (2 x 3). Os hoje Ministros do STF, Teori e Fux, ficaram, portanto, vencidos na ocasião em que a 1ª Turma do STJ enfrentou a matéria posta pela Volvo do Brasil com base no Tratado Brasil-Suécia. Parecer de Heleno Torres, hoje Professor Titular da USP, foi elemento importante para a abertura da divergência que se sagrou vitoriosa. Ainda sobre tratado-contrato: "TRIBUTARIO. ISENÇÃO DO AFRMM SOBRE MERCADORIAS IMPORTADAS SOB A ÉGIDE DO GATT. IMPOSSIBILIDADE. O deferimento da isenção do AFRMM, nos casos em que a lei expressamente a confere, exige que o beneficiário a postule, nas vias administrativas, diretamente ao Ministério das Relações Exteriores. A afirmação do princípio configurado no artigo 98 do Código Tributário Nacional não é a de direito legislado nacional, mas, ao revés, posiciona-a a nível igual ao da norma interna, atribuindo-lhe idênticos efeitos. O artigo 98 do CTN, ao dizer que o tratado ou convenção não é revogado por lei tributária interna, refere-se aos acordos firmados pelo Brasil acerca de assuntos específicos e só é aplicável aos tratados de natureza contratual. Se o ato internacional não estabelecer, de forma expressa, a desobrigação de contribuições para a intervenção no domínio econômico, inexistente isenção pertinente ao AFRMM. Recurso a que se nega provimento. Decisão unânime. (REsp 34.932/PR, Rel. Ministro DEMÓCRITO REINALDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/08/1993, DJ 13/09/1993, p.18.548)

no âmbito tributário (lei especial prevalece sobre⁴⁴ norma geral), tornando-se de menor importância o critério temporal (de lei mais nova revogar lei mais antiga). A tese da especialidade dos tratados em relação às leis internas pode ser sustentada em consonância com a redação do art. 98 do CTN. Portanto, não há falar em revogação, ab-rogação ou derrogação, bastando a observância que as disposições vindas de tratado/convenção/acordo são usualmente especiais, e devem coexistir com a lei interna (geral), independente desta ser posterior ou anterior.⁴⁵

Interessante também destacar que os tratados não instituem tributos, disciplinando apenas a incidência desses (previamente estabelecidos – cf. art. 150, I, CR/88) no âmbito de relações com determinado país (no caso de tratado bilateral) ou de diversos países (no caso de tratado multilateral).

Por fim, frisa-se tema já bastante debatido e pacificado no sentido de que a República Federativa do Brasil pode conceder isenção de tributos estaduais e municipais, não se enquadrando na vedação de concessão de isenção heterônoma posta no art. 151, III, da CR/88.⁴⁶ Isso porque a limitação valeria apenas para a União como pessoa jurídica de direito interno, sendo inaplicável quando a Presidência da República estivesse atuando na Chefia de Estado (e não de Governo – Federal) no âmbito da representação internacional.⁴⁷

⁴⁴ Prefere-se utilizar a expressão “prevalece sobre”, ao invés de dizer que “revoga”, eis que, em casos assim, não se opera propriamente a revogação da lei interna.

⁴⁵ Nesse sentido, Luciano Amaro: “Em suma, em vez de revogar a lei interna, o tratado cria (nas situações por ele previstas e em relação aos países com os quais foi firmado) exceções à aplicação da lei interna, cuja revogação (das exceções) reestabelece a lei interna” (Direito tributário brasileiro. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p.204).

⁴⁶ “Art. 151. É vedado à União: [...] III – instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios”.

⁴⁷ “...ISENÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAL PREVISTA EM TRATADO INTERNACIONAL FIRMADO PELA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. ARTIGO 151, INCISO III, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ARTIGO 98 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE ISENÇÃO HETERÔNOMA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO. [...] 3. No direito internacional apenas a República Federativa do Brasil tem competência para firmar tratados (art. 52, § 2º, da Constituição da República), dela não dispondo a União, os Estados-membros ou os Municípios. O Presidente da República não subscreve tratados como Chefe de Governo, mas como Chefe de Estado, o que descaracteriza a existência de uma isenção heterônoma, vedada pelo art. 151, inc. III, da Constituição.” (RE

22.5. A aplicação de tratados em matéria tributária pelas cortes superiores brasileiras

Ao se fazer balanço das últimas décadas de aplicação judicial do CTN são colhidos importantes precedentes no âmbito do Supremo Tribunal Federal – STF e do Superior Tribunal de Justiça – STJ a respeito da aplicação de tratados em matéria tributária. Dada a globalização e a ampliação do acesso ao Judiciário brasileiro, é natural que as discussões, antes bastante incipientes, tenham se tornado frequentes e mais sofisticadas.

Em pesquisa booleana⁴⁸ nas bases de dados do STF e do STJ, utilizando a referência do art. 98 do CTN como argumento de consulta foram apresentados duzentos e noventa e três acórdãos. Aproveitando-se a ordem cronológica em que são listados, pode-se fazer retrospectiva das últimas décadas de aplicação do referido artigo do Código Tributário Nacional pelas Cortes Superiores do país.

Houve enfrentamento de questões relativas, pelo menos, aos seguintes países estrangeiros: Alemanha (REsp 34.932/PR), Alemanha e Canadá (REsp 1161467/RS), Argentina (REsp 78.172/CE, REsp 105.048/SP, REsp 104.566/SP), Argentina e Uruguai (REsp 642.663/RS), Chile (REsp 275.898/SP), Espanha (REsp 1272897/PE), Noruega (RE 105606), Suécia (REsp 426.945/PR), Suíça (RE 109817), Uruguai (REsp 228.324/RS), dentre outros, envolvendo blocos econômicos como o MERCOSUL (REsp 480.563/RS) e acordos multilaterais (REsp 86.408/SP, 90.871/PE, 196.560/RJ, 1021267/SP e REs 98.833, 114.504, 229.096); bem como de atos de interesse plúrimo (vide ADI 1.600).

No âmbito do STF, tribunal mais antigo que o STJ, é possível destacar decisão de 1984 (RE 98.833, Rel. Min. Djaci Falcão), que dá

229096, Relator: Min. ILMAR GALVÃO, Relatora p/ Acórdão: Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 16/08/2007, DJe-065 DIVULG 10-04-2008 PUBLIC 11-04-2008 EMENT VOL-02314-05 PP-00985 RTJ VOL-00204-02 PP-00858 RJTJRS v. 45, n. 275, 2010, p.29-42).

⁴⁸ “O nome do matemático George Boole está na origem da lógica booleana, que se baseia na teoria dos conjuntos. Os operadores booleanos... servem para combinar vários termos numa mesma pesquisa. A sua utilização é de grande utilidade sempre que é necessário afinar uma pesquisa numa base de dados”. Explicação disponível no sítio eletrônico da Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra: <fe.uc.pt/fontes/pesquisa_na_internet/pesquisar/pesquisa_booleana.htm>. Acesso em 21 out. 2016.

prevalência ao GATT em detrimento da incidência do ICM,⁴⁹ para os países signatários do acordo. Tal entendimento permaneceu em 1985 (RE 105.606, Rel. Min. Rafael Mayer), em caso tratando sobre bacalhau importado da Noruega, sendo reconhecida a isenção do ICM para o sujeito passivo tributário. Em 1986 (RE 109.817, Rel. Min. Rafael Mayer) e 1987 (RE 114.504, Rel. Min. Celio Borja) manteve-se o entendimento de que o GATT protegeria o bacalhau importado da incidência do ICM, sendo um dos temas mais recorrentes na Suprema Corte brasileira quando se aborda o art. 98 do CTN.

Outra decisão de grande destaque ocorreu no ano de 2001, que tratou da (não-)incidência de ICMS nas operações envolvendo transporte aéreo internacional de passageiros e a inconstitucionalidade da exigência do mesmo imposto no transporte aéreo internacional de cargas (ADI 1600, Redator para o acórdão Min. Nelson Jobim). A Ação foi proposta pela Procuradoria-Geral da República em face do Presidente da República e do Congresso Nacional e, a decisão majoritária (resumida em apertada síntese, acima) teve amparo em convênios de que participava o Brasil.⁵⁰

⁴⁹ Precursor do atual ICMS.

⁵⁰ "CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI COMPLEMENTAR 87/96. ICMS E SUA INSTITUIÇÃO. ARTS. 150, II; 155, § 2º, VII 'A', E INCISO VIII, CE. CONCEITOS DE PASSAGEIRO E DE DESTINATÁRIO DO SERVIÇO. FATO GERADOR. OCORRÊNCIA. ALÍQUOTAS PARA OPERAÇÕES INTERESTADUAIS E PARA AS OPERAÇÕES INTERNAS. INAPLICABILIDADE DA FÓRMULA CONSTITUCIONAL DE PARTIÇÃO DA RECEITA DO ICMS ENTRE OS ESTADOS. OMISSÃO QUANTO A ELEMENTOS NECESSÁRIOS À INSTITUIÇÃO DO ICMS SOBRE NAVEGAÇÃO AÉREA. OPERAÇÕES DE TRÁFEGO AÉREO INTERNACIONAL. TRANSPORTE AÉREO INTERNACIONAL DE CARGAS. TRIBUTAÇÃO DAS EMPRESAS NACIONAIS. QUANTO ÀS EMPRESAS ESTRANGEIRAS, VALEM OS ACORDOS INTERNACIONAIS - RECIPROCIDADE. VIAGENS NACIONAL OU INTERNACIONAL - DIFERENÇA DE TRATAMENTO. AUSÊNCIA DE NORMAS DE SOLUÇÃO DE CONFLITOS DE COMPETÊNCIA ENTRE AS UNIDADES FEDERADAS. ÂMBITO DE APLICAÇÃO DO ART. 151, CF É O DAS RELAÇÕES DAS ENTIDADES FEDERADAS ENTRE SI. NÃO TEM POR OBJETO A UNIÃO QUANDO ESTA SE APRESENTA NA ORDEM EXTERNA. NÃO INCIDÊNCIA SOBRE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE AÉREO, DE PASSAGEIROS - INTERMUNICIPAL, INTERESTADUAL E INTERNACIONAL. INCONSTITUCIONALIDADE DA EXIGÊNCIA DO ICMS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE AÉREO INTERNACIONAL DE CARGAS PELAS EMPRESAS AÉREAS NACIONAIS, ENQUANTO PERSISTIREM OS CONVÊNIOS DE ISENÇÃO DE EMPRESAS ESTRANGEIRAS. AÇÃO JULGADA, PARCIALMENTE

Por fim, é necessário reiterar o acórdão de 2007 proferido no RE 229.096, de relatoria da Min. Carmen Lúcia, em que se tratou da inexistência de isenção heterônoma vedada pelo art. 151, III, da CR/88 quando a isenção é entabulada pela Presidência da República na representação do Estado brasileiro.⁵¹

No âmbito do STJ, o acórdão proferido no REsp 34.932/PR⁵² (Rel. Min. Demócrito Reinaldo), de 1993, admite a prevalência dos tratados em detrimento da legislação interna, bem como reconhece a classificação entre tratado-contrato e tratado-normativo (ou tratado-lei), para dizer que a “supremacia” do art. 98 do CTN, nos termos de sua redação, se daria apenas no caso dos tratados-contratos.

Apesar de vasta jurisprudência quanto ao tratado supracitado (GATT), outros igualmente foram objeto de julgamento por aquele Tribunal. Em 1996 houve decisão (REsp 78.172/CE, Rel. Min. Milton Luiz Pereira) tratando do Acordo de Complementação Econômica n. 14 entre Brasil e Argentina – sobre a temática de importação de trigo. No caso, decidiu o STJ que “a autoridade fiscal não pode ignorar a eficiência e vigência das condições acertadas” entre os países, desprovendo recurso da União. Ainda sobre o Acordo Brasil-Argentina, decidiu novamente o Tribunal, em 1997 (REsp 105.048/SP, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros), no sentido de que deveria ser observada a disposição do Acordo, sendo ilícito ao poder executivo “tributar, mediante portaria, importação cuja alíquota, por efeito de acordo internacional, fixou-se em zero”.⁵³

Outro ponto de relevante destaque – por configurar orientação do STJ diferente da atual – é o acórdão proferido no REsp 90.871 (Rel. Min. José Delgado), de 1997, que à época vedava a celebração de acordos que instituíssem isenção sobre tributos de competência estadual.⁵⁴ Como já se expos anteriormente aqui, tal entendimento mudou e hoje é admitida cláusula com esse objetivo.

PROCEDENTE.” (ADI 1600, Relator: Min. SYDNEY SANCHES, Redator p/ Acórdão: Min. NELSON JOBIM, Tribunal Pleno, julgado em 26/11/2001, DJ 20-06-2003 PP-00056 EMENT VOL-02115-09 PP-01751).

⁵¹ Entendimento pacífico e já abordado no capítulo anterior, razão pela qual não se explana com maior profundidade novamente.

⁵² Mais uma vez sobre o tema do GATT.

⁵³ Na mesma linha, decisão de 1999 (REsp 104.566, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins).

⁵⁴ “TRIBUTARIO. ISENÇÃO. ICMS. TRATADO INTERNACIONAL. 1. O sistema tributário instituído pela CF/1988 vedou a União Federal de conceder

Novamente quanto à classificação entre tratados-contratos e tratados-leis, o REsp 196.560/RJ (Rel. Min. Demócrito Reinaldo), de 1999, insistiu na posição de que o art. 98 do CTN somente seria aplicável aos tratados-contratos, tendo sido sustentada posição similar pelo Min. Teori Zavascki em voto proferido no REsp 426.945/PR.

No ano de 2001 o GATT voltou à pauta do STJ (REsp 275.898/SP, Rel. Min. Eliana Calmon), para se fixar o posicionamento de que os países signatários do Acordo, quando da importação de determinados tipos de pescado, teriam benefício fiscal. No âmbito do mesmo Acordo supracitado, existe decisão (REsp 642.663, Rel. Min. Luiz Fux), quanto à importação de leite, em que se reafirma a prevalência do Acordo internacional sobre a legislação interna, concedendo a isenção do ICMS ao produto quando importado do Uruguai e Argentina. Esta decisão também representou mudança de entendimento da Corte desde a decisão capitaneada pelo Min. José Delgado (supra) – visto que reconhece a possibilidade de se instituir, em sede de tratados, isenção quanto a tributos estaduais.

Outro tratado que foi alvo de decisão no âmbito do Superior Tribunal de Justiça foi o referente ao MERCOSUL (REsp 480.563/RS, Rel. Min. Luiz Fux), em 2005, quando se insistiu na paridade de tratamento no âmbito das isenções fiscais para os países do Bloco (reconhecendo-se, mais uma vez, prevalência sobre a legislação interna), e aproveitando para se reafirmar a possibilidade de concessão de isenção de ICMS através de tratado internacional.

Em julgado mais recente, de 2009 (REsp 1.021.267/SP, Rel. Min. Eliana Calmon), o STJ insiste na prevalência de acordo internacional sobre a legislação tributária superveniente, atendendo ao comando do art. 98 do CTN, tal como compreendido pelo Tribunal.

Por fim, em 2012 (REsp 1.161.467/RS, Rel. Min. Castro Meira), o STJ concluiu que a aparente antinomia entre norma de tratado

isenção a tributos de competência dos estados, do Distrito Federal e municípios (art. 151, III). 2. Em consequência, não pode a União firmar tratados internacionais isentando o ICMS de determinados fatos geradores, se inexistente lei estadual em tal sentido. 3. A amplitude da competência outorgada à União para celebrar tratados sofre os limites impostos pela própria Carta Magna. 4. O art. 98, do CTN, há de ser interpretado com base no panorama jurídico imposto pelo novo Sistema Tributário Nacional. 5. Recurso especial improvido.” (REsp 90.871/PE, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/06/1997, DJ 20/10/1997, p.52977).

e de direito interno, mesmo que posterior, resolve-se pelo princípio *lex specialis derogat generalis*, o que subtrai a aplicabilidade da norma interna diante do tratado, tendo em vista a especialidade do mesmo.⁵⁵ A conclusão foi mantida em acórdão mais recente, do ano de 2015 (REsp 1.272.897/PE, Rel. Min. Napoleão Maia).

22.6. Considerações finais

Os tempos atuais apresentam mudanças vertiginosas que impedem que a legislação interna ou internacional acompanhe *pari passu* as evoluções ocorridas no mundo fenomênico. A tentativa mundial de tributar a fluida economia, especialmente a digital, deve ser acompanhada com grande atenção por parte de cada um dos atores internacionais e, especialmente, pelos agentes brasileiros, eis que terão que ser combinados dois ingredientes elementares.

Um desses ingredientes consiste em confeccionar legislação local e internacional (quicá “global”) que utilize conceitos indeterminados hábeis a interpretar e tributar a volatilidade típica da economia do presente (e do futuro) – que será alimentada por novas tecnologias e formas de negociação, de comércio, de prestação de serviços, além de situações das mais diversificadas que não se consegue antever e sobre elas legislar de modo detalhado e integral. Outro ingrediente básico a ser combinado é a criação do desejável e indispensável ambiente de segurança jurídica que deve imperar em todas as relações negociais, nacionais e internacionais, inclusive para o volátil capital transnacional,

⁵⁵ “[...] 7. A antinomia supostamente existente entre a norma da convenção e o direito tributário interno resolve-se pela regra da especialidade, ainda que a normatização interna seja posterior à internacional. 8. O art. 98 do CTN deve ser interpretado à luz do princípio *lex specialis derogat generalis*, não havendo, propriamente, revogação ou derrogação da norma interna pelo regramento internacional, mas apenas suspensão de eficácia que atinge, tão só, as situações envolvendo os sujeitos e os elementos de estraneidade descritos na norma da convenção. 9. A norma interna perde a sua aplicabilidade naquele caso específico, mas não perde a sua existência ou validade em relação ao sistema normativo interno. Ocorre uma “revogação funcional”, na expressão cunhada por HELENO TORRES, o que torna as normas internas relativamente inaplicáveis àquelas situações previstas no tratado internacional, envolvendo determinadas pessoas, situações e relações jurídicas específicas, mas não acarreta a revogação, *stricto sensu*, da norma para as demais situações jurídicas a envolver elementos não relacionadas aos Estados contratantes...” (REsp 1161467/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/05/2012, DJe 01/06/2012).

sob pena de o Brasil, por defasagem normativa ou por desconfiança sistêmica, amargar posição desprivilegiada, à margem dos avanços que ocorrem a cada dia com mais frequência no mundo globalizado.

Para a combinação ideal dos ingredientes mencionados serão importantes os atos internacionais firmados entre países (bilaterais ou, preferencialmente, multilaterais) fomentando espaço propício para o florescimento da nova ordem tributária mundial que, no plano interno brasileiro, passa pela estabilização da interpretação pelos tribunais brasileiros (notadamente, STF e STJ) a respeito da aplicação dos tratados e atos similares em matéria tributária. Assim, sedimenta-se sólida orientação jurisprudencial, preferencialmente através do julgamento de recursos repetitivos – como o fez o STJ no Tema 89 – ou através, por exemplo, do controle concentrado de constitucionalidade, exercido pelo Pleno do STF – tal como ocorreu na ADI 1.600 – dando indicativos firmes da coerência e estabilidade do Sistema Tributário Nacional brasileiro.

A opção de 1966, feita pelo legislador do Código Tributário Nacional, parece ter sido adequada, especialmente quando repassada em retrospectiva. Testado após cinco décadas de evolução, o fato do CTN ter sido lacônico a respeito dos “tratados e convenções internacionais” deixou amplo espaço para que as disposições da legislação interna brasileira não conflitassem com a norma geral do Código e tampouco fossem por ele engessadas no tempo (tal como ocorre, por exemplo com seu art. 3º e o conceito de tributo).

Assim, o CTN sobrevive, meio século após, sem grandes entraves com o movimento de integração fiscal global que se delineia nos anos mais recentes, pois, se pouco regula o tema, pouco também disporá em contrário.

O art. 98 do CTN, portanto, não configura empecilho ao movimento de integração fiscal global, permitindo que o Brasil debata, negocie e, da melhor maneira possível, se adeque às normativas internacionais, sem que sejam exigidas reformulações na Lei 5.172/1966.