

EDUARDO LUÍS DURANTE MIGUEL

**A TRIBUTAÇÃO DAS RENDAS AUFERIDAS POR
EMPRESAS NÃO-RESIDENTES NO BRASIL**

**MESTRADO EM DIREITO DAS RELAÇÕES ECONÔMICAS
INTERNACIONAIS**

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC/SP**

SÃO PAULO

2007

EDUARDO LUÍS DURANTE MIGUEL

**A TRIBUTAÇÃO DAS RENDAS AUFERIDAS POR
EMPRESAS NÃO-RESIDENTES NO BRASIL**

**MESTRADO EM DIREITO DAS RELAÇÕES ECONÔMICAS
INTERNACIONAIS**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito das Relações Econômicas Internacionais, sob a orientação do Prof. Doutor Cláudio Finkelstein.

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
SÃO PAULO**

2007

Banca Examinadora

Autorizo, exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta dissertação por processos de fotocopiadoras ou eletrônicos.

Assinatura: _____

Local e data: _____

Esse estudo é dedicado a quatro pessoas:
Luiz Carlos Miguel e Maria Aparecida Durante Miguel – meus pais;
André Luís Durante Miguel e Henrique Durante Miguel – meus irmãos.

Se não fosse por vocês, pelo incentivo, pelas cobranças, pelo auxílio nas horas que mais precisei, principalmente nas madrugadas estudando no escritório, bem como por entenderem a necessidade das ausências do convívio familiar, esta dissertação não teria sido concluída.

É este, meus queridos, o fruto de tanto esforço e privações!

Gostaria de agradecer especialmente a dois Professores:
Dr. Ricardo Hasson Sayeg e Dr. Cláudio Finkelstein.

A oportunidade que me foi destinada, bem como o aprendizado prático,
teórico e mesmo de vida que recebi em São Paulo, além de terem
me conscientizado da necessidade de sempre ser um
profissional diferenciado, sempre me
farão lembrar de vocês.

Muito obrigado!

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo analisar a incidência do imposto de renda sobre as atividades desenvolvidas por empresas não residentes no Brasil, buscando sua validade mediante seu confronto com vários conceitos jurídicos, tais como soberania, territorialidade, universalidade, estabelecimento permanente, renda e disponibilidade econômica e jurídica.

ABSTRACT

The present work has the purpose of analyzing the incidence of the income tax on the activities developed by enterprises that don't reside in Brazil, searching its validity through the confrontation with many juridic concepts, like sovereignty, territoriality, universality, permanent establishment, gains and economic and juridical availability.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	10
2. SOBERANIA.....	13
2.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS.....	14
2.2 A SOBERANIA TRIBUTÁRIA.....	21
3. TERRITORIALIDADE E UNIVERSALIDADE	25
3.1 O CONCEITO DE TERRITÓRIO	25
3.2 O DOMÍNIO MARÍTIMO.....	30
3.2.1 Mar territorial.....	30
3.2.2 Zona contígua	31
3.2.3 Zona econômica exclusiva.....	32
3.2.4 Plataforma continental	32
3.2.5 Alto-mar	33
3.3 O DOMÍNIO MARÍTIMO E A TRIBUTAÇÃO	33
3.4 TERRITORIALIDADE E TRIBUTAÇÃO	34
3.4.1 Territorialidade material	41
3.4.2 Territorialidade formal	42
3.5 A UNIVERSALIDADE (WORLDWIDE INCOME TAXATION)	44
3.5.1 Evolução histórica do princípio da universalidade no Brasil.....	48
4. CRITÉRIOS DE CONEXÃO.....	51
4.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS.....	52
4.2 CRITÉRIOS DE CONEXÃO SUBJETIVOS	54
4.2.1 A residência ou domicílio	54
4.2.1.1 Residentes e não-residentes	58
4.2.1.2 A residência de pessoas jurídicas.....	60
4.2.2 A nacionalidade.....	64

4.3 CRITÉRIOS DE CONEXÃO OBJETIVOS.....	69
4.3.1 A noção de fonte de rendimentos	70
5. A FORMA DE ATUAÇÃO DAS EMPRESAS ESTRANGEIRAS NO BRASIL E SUAS RENDAS	75
5.1 O CONCEITO DE RENDA.....	77
5.1.1 A tributação na fonte pagadora	85
5.2 Formas de atuação das empresas estrangeiras no Brasil	86
5.2.1 Atuação direta e indireta	87
5.2.1.1 Funcionamento das sociedades estrangeiras no Brasil e a autorização estatal	89
5.2.1.2 Natureza jurídica das filiais de sociedades estrangeiras.....	93
5.2.1.3 Grupos transnacionais de sociedades	95
5.2.1.4 Sociedades transparentes e não-transparentes.....	97
5.2.2 Estabelecimentos permanentes	108
5.2.2.1 Origem e evolução do conceito.....	109
5.2.2.2 O Modelo OCDE	112
5.2.2.3 Espécies de estabelecimentos permanentes.....	113
6. TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS JURÍDICAS NÃO-RESIDENTES NO BRASIL	124
6.1 TRIBUTAÇÃO ANALÍTICA E SINTÉTICA	125
6.2 FORÇA DE ATRAÇÃO PLENA E RESTRITA.....	127
6.3 BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTAS.....	129
7. CONCLUSÃO	134
8. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	142

1

INTRODUÇÃO

A globalização dos mercados e a mundialização da economia fizeram com que os problemas jurídicos enfrentados pelo Direito Tributário ultrapassassem as fronteiras do Estado. As riquezas, hoje apátridas, não mais respeitam limites geográficos na constante busca pelo melhor ambiente para seu crescimento.

Nesse quadro surgem, diariamente, novas questões que expõem os profissionais do Direito a uma série de problemas, que nem sempre podem ser satisfatoriamente resolvidos somente com base na legislação nacional.

A proposta deste trabalho científico é a de elaborar um estudo dos conceitos de Direito Tributário postos, demonstrando sua reformulação diante desse novo cenário (ou a necessidade de reforma), justamente para tentar responder a essas novas indagações.

Para tanto, abordaremos o assunto em cinco etapas.

Na primeira, discutiremos os conceitos de soberania e também de competência tributária, ocasião em que demonstraremos a evolução e mudanças ocorridas ao longo dos anos naquela definição, principalmente em razão da supranacionalidade e da formação de mercado de blocos.

Trataremos, na segunda parte, dos princípios da territorialidade e da universalidade, responsáveis por inúmeras e calorosas discussões em Direito Tributário Internacional.

Na terceira, estudaremos os critérios de conexão subjetivos e objetivos, cujos conceitos servirão de base para as posteriores conclusões.

Já na quarta etapa, a mais longa e penosa, analisaremos as formas de atuação (direta e indireta) das empresas estrangeiras no Brasil e suas rendas.

Estudaremos, também, o próprio conceito de renda e sua evolução com o passar do tempo, assim como definições de disponibilidade jurídica e econômica, estabelecimentos permanentes e os modos de tributação utilizados pelos Estados.

Por fim, demonstraremos mais pormenorizadamente as formas de tributação a que são submetidas as pessoas jurídicas não-residentes no Brasil, disponham elas de uma base fixa de negócios ou não para, ao final, trazermos a baila algumas alíquotas aplicadas aos seus rendimentos.

O método de trabalho será a análise ampla de conceitos doutrinários, normas nacionais e internacionais, características e diversas outras considerações.

Gostaríamos de esclarecer que não objetivaremos estudar situações envolvendo rendimentos específicos tais como *royalties*, ganhos de capital, dividendos, juros etc.

Também não nos propomos a uma análise exaustiva dos conceitos de Direito Tributário e Direito Tributário Internacional que serão tratados logo mais, pois

isso demandaria páginas e páginas de reflexão o que, em nosso entender, ultrapassaria os limites de uma dissertação de mestrado.

Por último, cumpre esclarecermos que em determinados momentos nos depararemos com textos estrangeiros que, na maioria das vezes, se encontrarão livremente traduzidos para o português, exceto nos casos que em razão da importância do assunto tratado, será conservado o idioma original no intuito de preservarmos as informações neles contidas.

Esperamos que nosso empenho seja útil a todos aqueles que venham a se ocupar do tema, bem como que consigamos alcançar o objetivo a que nos propomos.

2

SOBERANIA

Muito se estudou e se escreveu sobre o conceito de soberania, principalmente na seara dos Direitos Constitucional e Internacional.

Entretanto, sua definição é extremamente complexa vez que quase sempre vem permeada de elementos sociológicos, políticos e históricos.¹

Nosso objetivo neste capítulo, será abordar a matéria sem nos esquecermos que todo exegeta do Direito deve sempre focar o aspecto jurídico das definições, construindo, assim, uma interpretação sólida e segura.

Todavia, embora o assunto seja bastante profícuo, o analisaremos com brevidade, sob pena nos desviarmos do tema proposto para o presente estudo.

¹ Compartilhando dessa mesma opinião, Jens Bartelson afirma que “passing through the hands of politicians and philosophers during centuries, the concept of sovereignty has been not only constitutive of what moderns politics *is*, and what modern political science is all *about*, but also a perennial source of theoretical confusion” (BARTELSON, Jens. *A genealogy of sovereignty*. Cambridge : Cambridge University Press, [s.d.]. p. 12).

2.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Soberania, de origem francesa (*souverain*)², etimologicamente provém de *superanus*, *supremitas* ou *super omnia* e significa poder ou autoridade suprema de soberano, de absoluto.³

Por outras palavras, o termo pode ser definido como “propriedade ou qualidade que caracteriza o poder político supremo do Estado como afirmação de sua personalidade independente, de sua autoridade plena e governo próprio, dentro do território nacional e em suas relações com outros Estados.”⁴

Sampaio Dória, trilhando esse mesmo caminho ensina que “soberania é o poder supremo, exclusivo e autodeterminante de dar ordens incontestáveis, sancionadas pela força”, aos componentes da sociedade onde ela se exerça, dentro das fronteiras de cada Estado.⁵

Segundo Heleno Taveira Tôrres, “é o conceito de soberania que permite distinguir o Estado de qualquer outra forma de instituição ou pessoa.”⁶

Historicamente, sua definição é bastante variável, tanto no tempo como no espaço, de modo que Jellinek afirmava ser ela uma concepção de origem política que só posteriormente adentrou no mundo jurídico.⁷

² MATTERN, Johannes. *Concepts of State, Sovereignty and International Law*. Londres : Oxford, 1928. p. 1.

³ FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa*. 2. ed. São Paulo : Nova Fronteira, [s.d.]. p. 1.597.

⁴ HOUAISS, Antonio; VILLAR, Mauro de Salles. *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro : Objetiva, 2001. p. 2.589.

⁵ DÓRIA, A. de Sampaio. *Direito Constitucional*. 4. ed. São Paulo : Max Limonad, 1958. v. 1, p. 61-62.

⁶ TÔRRES, Heleno Taveira. *Pluriributação Internacional sobre as Rendias de Empresas*. 2. ed. São Paulo : Revista dos Tribunais, 2001. p. 63.

⁷ JELLINEK, Giorgio. *La Dottrina Generale Del Diritto dello Stato*. Milano : Dott. A. Ginfrè, 1949. p. 43.

Os gregos falavam em *autarquia*, significando esta um poder moral e econômico de auto-suficiência do Estado. Já os romanos a compreendiam como *imperium*, i.e., um poder político que se refletia na majestade imperial incontestável. Nas monarquias medievais, a soberania era tida como um poder de *suserania*, de fundamento carismático. No absolutismo monárquico, refletia o poder pessoal e exclusivo do monarca, de origem divina. Por fim, no Estado moderno pós Revolução Francesa, significou o poder político e jurídico emanado da vontade geral da nação.⁸

Independentemente de sua origem ou das várias acepções que recebeu, quem primeiro deu tratamento científico à soberania foi Jean Bodin durante o reinado de Henry II (1551-1589) que, através do domínio da lei, da filosofia e da moral, tentou justificar o absolutismo dos monarcas.⁹

Bodin a definia como o “poder absoluto e perpétuo de uma república”, sendo que, para ele, “república”, designava o Estado (“domínio reto exercido sobre um conjunto de famílias com o poder máximo”)¹⁰:

A soberania é a força de coesão, de união da comunidade política, sem a qual esta se deslocaria. Ela cristaliza o intercâmbio de comando e obediência, imposto pela natureza das coisas a todo grupo social que quer viver. [...]. Só é soberano, por definição, aquele que em nada depende de outrem, nem do Papa, nem do imperador; que tudo resolve por si mesmo; que não está ligado por vínculo algum de sujeição pessoal; cujo poder não é temporário, nem delegado, nem tampouco responsável perante qualquer outro poder sobre a terra.¹¹

⁸ MALUF, Sahid. *Teoria Geral do Estado*. 25. ed. São Paulo : Saraiva, 1999. p. 30.

⁹ Sobre a soberania, mormente sobre as definições de Bodin, recomendamos a leitura de excelente artigo de Pinto Ferreira (FERREIRA, Pinto. Soberania-I. In: FRANÇA, R. Limongi (Coord.). *Enciclopédia Saraiva do Direito*. São Paulo : Saraiva, 1977. v. 69, p. 366-390).

¹⁰ AZEVEDO, Oldemar. *Soberania: noções e fundamentos*. São Paulo : LEX, [s.d.]. p. 38 apud BASTOS, Celso Ribeiro; FINKELSTEIN, Cláudio. A institucionalização do Mercosul e a Harmonização das Normas. In: Idem (Coords.). *MERCOSUL: Lições do Período de Transitoriedade*. São Paulo : Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 1998. p. 14.

¹¹ CHEVALIER, Jean Jacques. *As grandes obras políticas de Maquiavel a nossos dias*. 8. ed. São Paulo : Agir, 2001. p. 55 apud FINKELSTEIN, Cláudio. *O processo de Formação de Mercados de Blocos*. São Paulo : IOB-Thomson, 2003. p. 73-74.

Por outras palavras:

Sovereignty is the perpetual power of a commonwealth, wích the Latins call *maiestas*; the Greeks *akra exousia*, *kurion arché*, and *kurion politeuma*; and the Italians *signoria*, a word they use for private persons as well as for those who have full control of the state, while the Hebrews call it *tomech shévet* – that is, the highest power of command. We must formulate a definition of sovereignty because no jurist or political philosopher has defined it, even though it is the chief point, and the one that needs most to be explained, in a treatise on the commonwealth.¹²

Através dessas conceituações, vemos que Bodin sustentava ser a soberania real absoluta, perpétua, um elemento essencial do Estado e, por isso, não poderia sofrer qualquer limitação, mesmo porque possuía origem divina.¹³

Corroborando essa assertiva, Johannes Mattern ensina:

The fundamental proposition of Bodin is that in every independent community governed by law there must be some authority whereby the laws themselves are established, and which must, therefore, be above them; some power to which all other powers of the State are subject, and which itself is subject to none. This authority, possessing absolute power, is sovereign, and is the test of an independent State. (...). Sovereignty is the most high, absolute and perpetual power over citizens and subjects in a State, itself not subject to the laws, but maker and master of them.¹⁴

¹² FRANKLIN, Julian H. *On sovereignty*. Four chapters from the six books of the Commonwealth. Cambridge : Cambridge University Press, 1992 apud BERARDO, Telma. Soberania, um novo conceito? *Revista de Direito Constitucional e Internacional*: Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política, São Paulo, n. 40, p. 27, jul./set. 2002.

¹³ Telma Berardo, ao contrário, baseando-se em trechos da obra *Os seis livros da República*, de Jean Bodin, entende que o próprio autor vislumbrou limites à soberania. Vejamos: “As obras que citam a definição de Bodin, pecam por se limitarem a dizer que o autor define soberania como o poder absoluto e perpétuo de um Estado. Desse modo, passam a idéia de que o autor acredita que a soberania não sofre qualquer limitação, no entanto, esta não era a visão de Bodin. [...] a posição jusnaturalista do autor, que vê na lei natural e na lei divina limitações à soberania. Assim, dar a qualificar a soberania como sendo absoluta, não impede de delinear seus limites; na verdade, para o autor, ela é concebida como absoluta dentro desses limites conferidos pela lei natural e pela lei divina.” (Ibid).

¹⁴ MATTERN, Johannes. *Op. cit.* p. 2.

Em suma: a idéia de poder absoluto, para Bodin¹⁵, encontra-se intrinsecamente ligada à sua crença na necessidade de concentração total do poder nas mãos do governante.

Pois bem. Antes de analisarmos a evolução ocorrida no conceito de soberania devemos salientar, outrossim, que ela é estudada pela doutrina sob dois aspectos: interno e externo.

No primeiro caso, soberania significa justamente a autoridade do Estado, exercida através de leis e ordens editadas para disciplinar o relacionamento de todos os seus cidadãos, residentes, domiciliados ou sediados dentro de seu território nacional. No segundo, por outro lado, equivale à igualdade entre os Estados “soberanos”, vez que não há entre eles subordinação, mas sim interdependência.¹⁶

Essa corrente, também denominada de teoria da soberania bipartida, prevaleceu até o fim do século XIX, início do século XX, ocasião em que foi duramente criticada pelos seguidores da escola realista, mormente por Duguit.¹⁷⁻¹⁸

Independentemente dessas colocações, o fato é que o Direito é dinâmico e essas concepções clássicas, na maioria das vezes marcadas pelos atributos da unidade, indivisibilidade, inalienabilidade e imprescritibilidade¹⁹, evoluíram.

¹⁵ Vale ressaltar que nesse mesmo artigo, Telma Berardo, além da conceituação elaborada por Jean Bodin, também cita as definições de Thomas Hobbes, Leon Duguit, Hermann Heller e Hans Kelsen. (BERARDO, Telma. *Op. cit.* p. 29-35).

¹⁶ STUBER, Walter Douglas. Soberania e Direito Internacional. *Revista de Direito Constitucional e Internacional*. Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política, São Paulo, n. 18, p. 224, jan./mar. 1997

¹⁷ BERARDO, Telma. *Op. cit.* p. 25.

¹⁸ Como os partidários não conseguiram responder as críticas feitas pela escola realista, surgiu a teoria da soberania una, que passou a ser vista sob o aspecto estritamente jurídico e, conseqüentemente, submetida aos limites impostos pelo próprio Direito.

¹⁹ Dizia-se que a soberania era una porque não poderia existir mais de uma autoridade soberana em um mesmo território. Segundo João Mendes de Almeida Júnior, “não há duas soberanias, nem meia soberania. A soberania é uma força simples, infracionável; ou existe toda ou não existe” (ALMEIDA JÚNIOR, João Mendes. *Noções Ontológicas de Estado, Soberania, Federação e Fundação*. São Paulo : Saraiva, 1960. p. 63). Partindo-se da premissa de que a soberania é una, à evidência ela não pode ser dividida. O poder soberano, na realidade, delega atribuições, reparte suas competências, mas não se divide.

Pontes de Miranda, há tempos, já afirmava que “nos nossos dias, há direitos anteriores e superiores ao Estado, há limitações espaciais, temporais e ético-jurídicas à soberania.”²⁰

Grotius, em seu *De Jure Belli ac Pacis*, já enxergava nas leis divina, natural e das nações, bem como nos pactos firmados entre governantes e governados limites à soberania.²¹

Pois bem. A primeira evolução desse princípio, escreve Cláudio Finkelstein, já lhe impôs limites. Segundo o autor, “o poder não mais emanava do rei mas sim do povo e os limites eram aqueles inseridos na Carta Magna do Estado que o monarca representava.”²²⁻²³

Independentemente dos limites internos, de ordem constitucional, vários outros também podem ser impostos à soberania, tais como os oriundos do Direito Internacional (incluídos aqui seus princípios gerais), das convenções internacionais e das próprias soberanias dos demais Estados.

Hoje, principalmente no âmbito do Direito Internacional, temos que a soberania além de poder ser compartilhada, pode ter parcelas delegadas a órgãos supranacionais como ocorre, por exemplo, na União Européia.

Realmente, os movimentos de integração regional como o Mercosul, a própria União Européia, bem como o surgimento de vários organismos internacionais

“Nem mesmo a clássica divisão do poder em Executivo, Legislativo e Judiciário importa em divisão da soberania” (MALUF, Sahid. *Op. cit.* p. 33). Pela inalienabilidade temos que a soberania não pode ser transferida a outrem. Por fim, a soberania é imprescritível pois não pode sofrer limitação no tempo. Não é possível se conceber uma soberania temporária, ou seja, por tempo determinado.

²⁰ MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda nº 1 de 1969*. 2. ed. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1970. v. 1, p. 56.

²¹ HUSEK, Carlos Roberto. *Curso de Direito Internacional Público*. 4. ed. São Paulo : LTr, 2002. p. 115.

²² FINKELSTEIN, Cláudio. *Op. cit.* p. 74.

²³ Nesse sentido: REZEK, José Francisco. *Direito Internacional Público: Curso Elementar*. 9. ed. São Paulo : Saraiva, 2002. p. 216.

como a ONU, OIT, OMC, OEA etc., são realidades incontestáveis. Também é inegável que são movimentos duradouros e não algo simplesmente passageiro.

Corroborando essa assertiva, Venilto Paulo Nunes Júnior escreve:

E sob o signo desta nova realidade fática, aparentemente caíra por terra o conceito de soberania, assim entendido como aquele ilimitado, uno e indivisível, que não se sujeita a qualquer ordem exterior. Isto porque alguns Estados – é o caso dos países europeus – delegaram à Comunidade Européia, plexos de competência, e as decisões de seus órgãos, passariam, então, a se sobrepor aos ditames legais do Estado soberano. [...]. A par de tal realidade, é público e evidente que o elemento econômico manifesta-se, nos dias de hoje, de maneira efetiva no processo de globalização: abalos econômicos ocorridos no leste asiático ou na distante Rússia são sentidos em países da América Latina. Não são novidades as interferências, não somente de outros Estados, mas sobretudo de órgãos paraestatais, como é o caso do Fundo Monetário Internacional. Que o digam os países da América Latina. Assim, aquele conceito que até então poderia se configurar como algo imune a influências, ilimitado e uno, poderia se confrontar com uma realidade em que o Estado ‘delega’ parcela de sua soberania para o exercício de ente paraestatal. E mais, segue a risca o que decidido por aquele ente, pois, caso contrário, sujeitar-se-á a sanções pecuniárias de grande monta. Esses novos fatores reais de poder, lastreados no aspecto econômico, sugerem que o maior ou menor grau de dependência de um Estado seja aferido ‘por meio de suas reservas e de seu produto interno bruto’, acabando-se, por vez, com aquele tradicional conceito de igualdade material dos Estados.²⁴

Por conta disso, aquela clássica definição, exposta alhures, não tem mais espaço nesse novo cenário global.

Aliás, discorrendo sobre o atual conceito de soberania perante a comunidade internacional, Carlos Roberto Husek ensina que:

O poder não é ilimitado, nem interna, nem externamente. A soberania – qualidade de alguns poderes – é sempre relativa. Quanto mais os Estados abdicarem daquela concepção absolutista da soberania, melhores condições terão de sobreviver na sociedade internacional, que exige cooperação e solidariedade. [...]. A

²⁴ NUNES JÚNIOR, Venilto Paulo. O conceito de soberania no século XXI. *Revista de Direito Constitucional e Internacional: Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*, São Paulo, n. 42, p. 155, jan./mar. 2003.

soberania é hoje vista como uma qualidade que os Estados detêm sobre o território e sobre o povo que nele vive, que se consubstancia na exclusividade e plenitude das competências. Entretanto, isso não significa que o Estado, para a sua sobrevivência, não acate as decisões de outros países ou da comunidade internacional.²⁵

Essa revolução obedece ao fato de que os Estados são interdependentes. Diante disso, a soberania perde suas características clássicas de absoluta, ilimitada, indivisível, imprescritível etc., assumindo um caráter mais flexível e funcional.²⁶

Por conta desses fatores, hodiernamente, “Estado soberano deve ser entendido como sendo aquele que se encontra *subordinado* direta e imediatamente à ordem jurídica internacional, sem que exista entre eles e o direito internacional qualquer outra coletividade de permeio.”²⁷

Apesar dessa evolução, na seara do Direito Internacional Tributário ainda há um longo caminho a ser percorrido no que se refere à soberania tributária.

“Resistências processuais à cobrança de dívidas fiscais, impedimento para o uso de procedimento arbitral na matéria ou a presença de uma Corte Internacional para a resolução de controvérsias internacionais”, escreve Heleno Taveira Torres, “estão entre as exigências que já deveriam ter somado às limitações já reconhecidas.”²⁸

Vejamos, a seguir, um pouco mais sobre a soberania tributária antes de passarmos à análise dos conceitos de territorialidade e nacionalidade.

²⁵ HUSEK, Carlos Roberto. *Op. cit.* p. 117-119.

²⁶ Tanto isso é verdade que alguns atores chegam a defender a substituição da expressão “soberania” por “independência” (FRIEDE, Roy Reis. Limites da soberania nacional no cenário internacional. *Revista Forense*, Rio de Janeiro, n. 322, p. 97-106, abr./jun. 1993).

²⁷ *Ibid.*

²⁸ TÔRRES, Heleno Taveira. *Op. cit.* p. 63.

2.2 A SOBERANIA TRIBUTÁRIA

Uma das formas objetivas de manifestação da soberania é o processo legislativo.²⁹ Outra, que a legitima, é a formação de um poder constituinte.

Realmente, quando surge um novo Estado ou um anterior é reformulado ou restaurado, aparece dotado de uma Constituição (formal³⁰ ou material³¹).

Essa Constituição material, escreve Jorge Miranda, “exprime, direta e imediatamente, a soberania que o Estado assume ou reassume nesse momento.”³²

Por outras palavras, como bem assevera Jens Bartelson, “sovereignty ultimately refers to a condition of constitutional independence, which is the secret behind all other practices, domestic and international alike.”³³

Partindo desses pressupostos, Heleno Taveira Tôrres acrescenta que:

[...] a soberania, tomada como expressão do poder político de um povo, justifica a formação de um *poder constituinte*, como força legitimadora desse poder. É o poder constituinte decorrência da soberania e, por isso mesmo, condicionante de todo o processo de institucionalização daquele poder (antes sociológico, político, histórico) pela ponência da Constituição e do próprio Estado no mundo jurídico.³⁴

²⁹ CENEVIVA, Walter. *Direito Constitucional Brasileiro*. 3. ed. São Paulo : Saraiva, 2003. p. 37.

³⁰ “As constituições quando emanadas de um poder constituinte democraticamente legitimado que intencionalmente manifesta a vontade de emanar um ato compreendido na esfera desse poder; de acordo com um procedimento específico; são consideradas como a *fonte formal* do direito constitucional. [...]. Constituição formal refere-se ao *ato escrito* e *solene* criador de normas jurídicas hierarquicamente superiores.” (CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional*. 6. ed. Coimbra : Almedina, 1995. p. 66-67).

³¹ “*Constituição material* (normativo-material) é o conjunto de normas que regulam as estruturas do Estado e da sociedade nos seus aspectos fundamentais, independentemente das fontes formais donde estas normas são oriundas. [...]. O *critério substancial* ou *material* considera primordial o conteúdo da norma, independentemente de ela ser produzida ou não por uma fonte constitucional.” (Ibid. p. 67-68).

³² MIRANDA, Jorge. *Manual de Direito Constitucional*. 4. ed. Coimbra : Coimbra, 2000. v. 2, p. 80.

³³ BARTELSON, Jens. *Op. cit.* p. 16.

³⁴ TÔRRES, Heleno Taveira. *Op. cit.* p. 64.

Organizado o Estado e estabelecidas suas bases através da Constituição, podemos falar, então, numa soberania jurídica do Estado que ela constitui.

Será somente “a partir da Constituição posta, exclusivamente, como plexo de poderes que investirão o Estado como sujeito da ordem interestatal, que se poderá falar, com legitimidade, de uma verdadeira soberania estatal.”³⁵

E, sendo juridicamente soberano, o Estado poderá institucionalizar seu sistema tributário, como forma de livre expressão de seu poder de tributar.

Não devemos, contudo, confundir soberania tributária com poder de tributar.

Este é uma manifestação técnica daquela. A soberania tributária compete à República Federativa do Brasil ao passo que o poder de tributar é repartido entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Além disso, o poder de tributar é exercido internamente ao passo que a soberania tributária é exercida internacionalmente.

Agostinho Toffoli Tavoraro ensina que a soberania fiscal consiste “na capacidade de uma nação de implementar qualquer política fiscal que escolha, livre de influências externas.”³⁶

Postas essas premissas, devemos nos voltar para o problema da existência de limites de direito interno e internacional ao poder de tributar, vez que dentro desse cenário estão incluídas empresas transnacionais que realizam, diariamente, operações com países detentores dos mais variados sistemas tributários.

³⁵ TÔRRES, Heleno Taveira. *Op. cit.* p. 65.

³⁶ TAVOLARO, Agostinho Toffoli. Fonte e domicílio: nova configuração no Direito Tributário Internacional. In: MOREIRA JÚNIOR, Gilberto de Castro; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). *Direito Tributário Internacional*. São Paulo : MP Editora, 2006. p. 31.

Deveras, a velocidade das transformações que o mundo hoje vivencia, bem como a intensificação do comércio internacional aliada ao incremento do fluxo de pessoas e de capitais trazem, à soberania fiscal dos Estados, várias limitações.

Segundo Charles E. Jr. McLure, essas limitações podem ser qualificadas em: a) unilaterais; b) bi ou multilaterais; c) impostas externamente; e, d) restrições à administração fiscal independente.³⁷⁻³⁸

Vemos, assim, que visando delimitar formalmente os poderes de tributar dos Estados, cada vez mais estão sendo construídos, no âmbito do Direito Internacional, princípios gerais e normas consuetudinárias.

Nessa ordem, a proposição que tem sido, na prática, mais aceita pelos países é a seguinte:

É lícita e livre a atividade legislativa do Estado, desde que mediante a utilização de critérios de conexão que expressem um contato efetivo entre o fato-evento com elementos de estraneidade e o Estado que tem a pretensão de discipliná-lo fiscalmente (*genuine link*). [...]. Nos limites de tal conexão efetiva pode, então, o Estado, tornar sujeitos à tributação (internamente) quaisquer fatos de possível ocorrência, com liberdade legislativa para a localização do fato-evento tributável, mas permanecendo limitado ao seu território, para efeito da exigibilidade do mesmo.³⁹

Todavia, cumpre salientar que as proposições consuetudinárias não são vinculantes para os Estados, fato que pode dar margem à formação da chamada bi-tributação internacional.

³⁷ McLURE, Charles E. Jr. *Globalization, Tax Rules and National Sovereignty*. In: *Bulletin for International Fiscal Documentation*, august 2001 apud TAVOLARO, Agostinho Toffoli. *Op. cit.* p. 296.

³⁸ Segundo o autor, as limitações unilaterais são aquelas tomadas pela vontade própria do Estado, para atender a situações decorrentes da conjuntura, denominadas *market-induced voluntary limitations*. Já as limitações bi ou multilaterais têm origem nas convenções internacionais, vez que a negociação de um tratado sempre impõe aos Estados concessões mútuas, tal como em qualquer ajuste. (Ibid).

³⁹ TÔRRES, Heleno Taveira. *Op. cit.* p. 69.

Ademais, conforme já afirmado algumas páginas atrás, ainda há muito que ser percorrido no que se refere ao estudo da soberania tributária, motivo pelo qual podemos dizer que o tema ainda dará margem a novas, grandes e frondosas discussões.

3

TERRITORIALIDADE E UNIVERSALIDADE

O objeto de estudo do Direito Tributário Internacional é, à evidência, situações internacionais, isto é, operações que têm contato com mais de uma ordem jurídica dotada de poder de tributar ou, por outras palavras, que têm conexão com mais de um ordenamento jurídico.

Dentro desse prisma, um dos conceitos que recebem maior atenção dos estudiosos desse ramo do Direito é o da territorialidade.

3.1 O CONCEITO DE TERRITÓRIO

A doutrina tradicional distingue três elementos do Estado, sujeito originário de Direito Internacional Público: território, povo e poder (soberania).

A noção de território como um dos elementos caracterizadores do Estado somente apareceu com o Estado Moderno, embora isso não queira dizer que os Estados anteriores não possuíam um território.

Sobre esse assunto, é interessante destacarmos as lições de Dalmo de Abreu Dallari:

Na cidade-Estado, limitada a um centro urbano e a uma zona rural circunvizinha, não havendo ensejo para conflitos de fronteiras, não chegou a surgir a necessidade de uma clara delimitação territorial. Além disso, o tipo de relacionamento entre a autoridade pública e os particulares não tornava imperativa a definição da ordem mais eficaz num determinado local. Durante a Idade Média, com a multiplicação dos conflitos entre ordens e autoridades, tornou-se indispensável essa definição, e ela foi conseguida através de duas noções: a de soberania, que indicava o poder mais alto, e a de território, que indicava onde esse poder seria efetivamente o mais alto.⁴⁰

Território pode ser definido, fisicamente, de acordo com uma concepção tradicional, como “a parcela do globo terrestre sobre a qual o Estado exerce a sua soberania.”⁴¹

Compartilhando dessa definição, Marcelo Caetano acrescenta que:

O território é formado por um certo *solo*, com toda a profundidade do respectivo *subsolo* e toda a altura do *espaço aéreo* que lhe corresponder. Quando o país seja banhado pelo mar, considera-se ainda pertencente ao território a faixa das chamadas *águas territoriais*, que abrange umas tantas milhas marítimas a contar da costa, bem como o soco que prolonga a costa, subjacente ao mar, até que se abra o pélagio profundo (*plataforma submarina ou continental*). Os limites do território são as *fronteiras*, linhas nautrais ou convencionais de separação.⁴²

⁴⁰ DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de Teoria Geral do Estado*. 19. ed. São Paulo : Saraiva, 1995. p. 73.

⁴¹ FRANÇA, R. Limongi (Coord). *Enciclopédia Saraiva do Direito*. São Paulo : Saraiva, 1977. v. 72, p. 457.

⁴² CAETANO, Marcelo. *Direito Constitucional*. Rio de Janeiro : Forense, 1977. v. 1, p. 162-163, grifos do autor.

No entanto, o território de um Estado não pode ser delimitado somente a uma porção de terra.

Para José Afonso da Silva, “território é o limite espacial dentro do qual o Estado exerce de modo efetivo e exclusivo o poder de império sobre pessoas e bens.”⁴³

Segundo Kelsen, “a unidade do território de Estado e, portanto, a unidade territorial do Estado, é uma unidade jurídica, não geográfica ou natural. Porque o território do Estado, na verdade, nada mais é que a esfera territorial de validade da ordem jurídica chamada Estado.”⁴⁴

Por outras palavras, território é a área onde o Estado exerce sua jurisdição, através de uma série de competências para atuar com autoridade, onde seus governantes e funcionários podem exercer as funções que lhes são legalmente atribuídas.

De toda sorte, os autores parecem concordar, salvo algumas raras exceções, que o território é um elemento indispensável para a existência do Estado.

Nesse sentido, Sahid Maluf afirma que Estado sem território não é Estado.

Segundo ele, o Estado moderno é eminentemente territorial, sendo esse elemento, juntamente com o povo e o poder, indispensável à sua configuração. Por conta disso, defende que um Estado sem território não passa de uma nação.⁴⁵

O que se nota nos autores que partilham o posicionamento acima é que embora entendam ser o território indispensável ao Estado, o encaram de maneiras

⁴³ DA SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 19. ed. São Paulo : Malheiros, 2001. p. 102.

⁴⁴ KELSEN, Hans. *Teoria Geral do Direito e do Estado*. São Paulo : Martins Fontes, 2000. p. 300.

⁴⁵ MALUF, Sahid. *Teoria Geral do Estado*. 25. ed. São Paulo : Saraiva, 1999. p. 25.

diferentes, sendo que as inúmeras teorias que se debruçaram sobre esse assunto podem ser sintetizadas em duas posições fundamentais.

A primeira, defendida principalmente por Laband, entende que existe uma relação dominial entre o Estado e seu território, onde aquele atua como verdadeiro proprietário deste.

Como bem salientado por Dalmo de Abreu Dallari, “o Estado pode usar o território e até dispor dele, com poder absoluto e exclusivo, estando presentes, portanto, as características fundamentais das relações de domínio.”⁴⁶

Contudo, essa relação de propriedade não é regida pelas normas e princípios da propriedade privada, mas sim por uma figura jurídica especial, “um direito real de natureza pública.”⁴⁷

Partilha desse mesmo entendimento Georges Burdeau, ao reconhecer a existência de uma relação dominial entre Estado e território. Entretanto, não a concebe como um direito de propriedade, mas sim um direito real institucional.⁴⁸

Esse direito, segundo ele, é exercido diretamente sobre o solo, sendo que seu conteúdo é determinado pelo que exige o serviço da instituição estatal.

Com isso, o Estado exerceria um domínio eminente sobre o território, ao passo que os cidadãos, proprietários de parcelas do território, exerceriam um domínio particular.

Jellinek, opondo-se a essa teoria dominial, sustenta que entre o Estado e seu território existe, na realidade, do ponto de vista do Direito Público, uma relação de império.⁴⁹

⁴⁶ DALLARI, Dalmo de Abreu. *Op. cit.* p. 74.

⁴⁷ *Ibid.*

⁴⁸ BURDEAU, Georges apud DALLARI, Dalmo de Abreu. *Op. cit.* p. 74.

⁴⁹ JELLINEK, Giorgio. *La Dottrina Generale Del Diritto dello Stato*. Milano : Dott. A. Ginfrè, 1949. p. 15.

Sobre esse tema, Dalmo de Abreu Dallari esclarece que:

O *imperium* que dá a qualificação das relações do Estado com seu território, é um poder exercido sobre pessoas, e é através destas que o Estado tem poder sobre o território. Assim, o direito do Estado ao território é apenas um reflexo da dominação sobre as pessoas, vale dizer, é um *direito reflexo*, não um direito em sentido subjetivo.⁵⁰

Daí que, quando um Estado invade o território de outro Estado soberano (mesmo suas porções desabitadas) não há uma ofensa ao direito real de propriedade, mas, sim, à própria personalidade jurídica do Estado invadido

Corroborando essa assertiva, Sahid Maluf é enfático ao afirmar que o território “é patrimônio do povo, não do Estado como instituição. O poder diretivo se exerce sobre as pessoas, não sobre o território. Tal poder é de *imperium*, não de *dominium*. Nada tem em comum com o direito de propriedade.”⁵¹

Buscando superar os antagonismos entre essas duas teorias, Oreste Ranelletti defende que o território é um espaço dentro do qual o Estado exerce seu poder de império tanto sobre pessoas, como coisas.⁵²

Assim, a posição do autor afasta a idéia de que o poder de império é exercido somente sobre pessoas, bem como resolve o problema da dificuldade quanto à coincidência de domínios do Estado e dos cidadãos.

Independentemente da posição que adotemos, podemos extrair três conclusões principais do que até agora já foi exposto: i) não existe Estado sem território, sendo que sua perda temporária não o desnatura, que continua a existir enquanto essa perda não se tornar definitiva; ii) o território delimita a soberania do Estado, não obstante certas normas jurídicas possam valer extra-territorialmente; e,

⁵⁰ DALLARI, Dalmo de Abreu. *Op. cit.* p. 75.

⁵¹ MALUF, Sahid. *Op. cit.* p. 26.

⁵² RANELLETTI, Oreste. *Instituzioni di Diritto Pubblico*. p. 55-56 apud DALLARI, Dalmo de Abreu. *Op. cit.* p. 75.

iii) o território é objeto de direitos do Estado, sendo que este pode utilizá-lo sem qualquer limitação, mesmo em prejuízo aos direitos dos particulares sobre determinadas porções.

Mas o território não se limita, conforme já adiantamos anteriormente, ao espaço de terra utilizado pelo Estado. A noção compreende também o domínio marítimo e aéreo.⁵³

3.2 O DOMÍNIO MARÍTIMO

Estão compreendidos no domínio marítimo de um Estado as águas internas, o mar territorial, a zona contígua, a zona econômica exclusiva e a plataforma continental, inclusive o solo marítimo.

3.2.1 Mar territorial

Mar territorial é a faixa marítima que ladeia a costa de um determinado território. Seu limite é, segundo o art. 3^a da Convenção das Nações Unidas sobre o Mar de 1982, de 12 (doze) milhas marítimas, medidas a partir de determinada linha de base que, na normalidade, é a linha de baixa-mar ao longo da costa, tal como indicada nas cartas marítimas de grande escala.

Dentro do mar territorial, inclusive sobre o espaço aéreo sobrejacente, leito e o subsolo marítimos, o Estado costeiro exerce normalmente sua soberania, desde que observadas algumas limitações impostas pela citada convenção, dentre elas a denominada “passagem inocente”.

⁵³ Quanto ao espaço aéreo, suas limitações seguem as demarcações feitas nos territórios terrestre e marítimo, vez que aquele é mera projeção vertical destes.

A passagem inocente, ou inofensiva, é a passagem de navios (exceto os de guerra) de qualquer Estado, costeiro ou não, com o fim de atravessar o mar territorial sem fazer nenhuma escala ou para dirigir-se às águas interiores, ancoradouros ou portos, desde que não seja prejudicial à paz, à boa ordem e à segurança do Estado (art. 17, 18 e 19 da Convenção de 1982).

Durante a passagem inocente, o Estado costeiro não poderá exercer sua jurisdição penal e civil sobre o navio estrangeiro, exceto nos casos previstos na própria Convenção (arts. 27 e 28).

Vale ressaltar que os navios de guerra estão isentos da jurisdição local, desde que se conformem com as regras do Estado.⁵⁴

Por derradeiro, cumpre salientar que no mar territorial o Estado costeiro poderá exercer os seguintes direitos: de pesca exclusiva, de exploração e extração do seu leito e subsolo, de cabotagem e de polícia.

3.2.2 Zona contígua

A zona contígua é uma faixa de alto-mar, adjacente ao mar territorial, que se estende por 24 (vinte e quatro) milhas marítimas, contadas a partir das mesmas linhas de base que serviram para medir a largura do mar territorial.

Dentro dessa área, por ser ela a porta de entrada do mar territorial do Estado costeiro, pode ele exercer fiscalização aduaneira, fiscal e de imigração, reprimindo, inclusive, as infrações às suas normas e regulamentos (art. 33 da Convenção de 1982).

⁵⁴ HUSEK, Carlos Roberto. *Curso de Direito Internacional Público*. 4. ed. São Paulo : LTr, 2002. p. 90.

3.2.3 *Zona econômica exclusiva*

A zona econômica exclusiva também é uma faixa de alto-mar adjacente ao mar territorial, não podendo se estender além de 200 (duzentas) milhas marítimas, também contadas a partir da linha de base que se mede a largura do mar territorial.

Dentro dessa área, o Estado tem direito soberano para explorar, aproveitar, conservar e gerir recursos naturais, vivos ou não vivos, das águas sobrejacentes ao leito do mar (inclusive subsolo), para fins econômicos.

Também tem ele jurisdição no que se refere à colocação de ilhas artificiais, instalações e estruturas, investigação científica marítima e proteção e preservação do meio ambiente marinho.

Independentemente desses direitos, os demais Estados gozam de liberdades de navegação e sobrevôo sobre a zona econômica exclusiva, instalação de cabos e dutos submarinos, bem como de outros usos do mar internacionalmente lícitos, desde que relacionados com essas liberdades.

3.2.4 *Plataforma continental*

Segundo o art. 76 da Convenção das Nações Unidas sobre o Mar de 1982, a plataforma continental de um Estado costeiro compreende o leito e o subsolo das áreas submarinas que se estendem além do seu mar territorial, em toda a extensão do prolongamento natural do seu território terrestre, até ao bordo exterior da margem continental ou até uma distância de 200 milhas marítimas das linhas de base.

Sobre ela, o Estado costeiro exerce direitos de soberania exclusivos para exploração e aproveitamento de seus recursos naturais, isto é, os recursos minerais e outros recursos não vivos do leito do mar e subsolo, bem como os organismos vivos pertencentes a espécies sedentárias, isto é, aquelas que no período de captura estão imóveis no leito do mar ou no seu subsolo ou só podem mover-se em constante contacto físico com esse leito ou subsolo

3.2.5 *Alto-mar*

O alto-mar, ao contrário das faixas marítimas acima expostas, não pertence a nenhum Estado. “É *res communis usus* para os Estados.”⁵⁵

Nele os Estados são livres para navegar, sobrevoar, instalar cabos e dutos marítimos, construir ilhas artificiais, pescar e conduzir investigações científicas, desde que tal utilização seja realizada para fins pacíficos (art. 88 da Convenção).

3.3 O DOMÍNIO MARÍTIMO E A TRIBUTAÇÃO

Como bem salientado por Heleno Taveira Tôrres, até o limite do mar territorial a soberania do Estado será exercida com exclusividade. A partir deste, sobre as Zonas Contígua e Econômica Exclusiva e Plataforma continental a soberania é limitada “ao aproveitamento dos recursos naturais e à jurisdição sobre as ilhas artificiais, instalações e estruturas na ZEE sobre as quais também o Estado exerce soberania por ficção jurídica (tal qual se aplica aos navios ou aeronaves).”⁵⁶

Além desses limites, vigora a extraterritorialidade.

⁵⁵ HUSEK, Carlos Roberto. *Op. cit.* p. 93.

⁵⁶ TÔRRES, Heleno Taveira. *Pluriributação Internacional sobre as Rendias de Empresas*. 2. ed. São Paulo : Revista dos Tribunais, 2001. p. 78.

Cumpra salientar, todavia, que os tributos que incidirão sobre as operações realizadas nessas áreas somente serão de competência da União.

Isso porque, a teor do art. 20 da Constituição Federal de 1988 o espaço marítimo é domínio exclusivo da União, fato que limita as competências estadual e municipal somente ao território terrestre.

Isso significa que os Estados e municípios costeiros não poderão exercer sua competência tributária sobre o espaço marítimo, exceto se houver convênios ou normas gerais expedidas pela União autorizando-os para tanto.

Contudo, essa limitação constitucional não os impede de exercer sua competência impositiva caso o contribuinte demonstre algum elemento de conexão com os Estados ou Municípios (costeiros ou não).

É o caso, por exemplo, da prestação de serviços em instalações artificiais, que poderá ser tributada pelo Imposto sobre Serviços, de competência municipal.⁵⁷

3.4 TERRITORIALIDADE E TRIBUTAÇÃO

Como todos sabemos, o tributo é uma obrigação *ex lege* e, por conta disso, não depende do concurso de vontade dos indivíduos.⁵⁸

Tanto é verdade, que o art. 3º do C. T. N. assim o define:

⁵⁷ TÔRRES, Heleno Taveira. *Op. cit.* p. 79.

⁵⁸ Segundo Paulo de Barros Carvalho, “o vocábulo ‘tributo’ experimenta nada menos do que seis significações diversas, quando utilizados nos textos do direito positivo, nas lições da doutrina e nas manifestações da jurisprudência. São elas: a) ‘tributo’ como quantia em dinheiro; b) ‘tributo’ como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo; c) ‘tributo’ como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo; d) ‘tributo’ como sinônimo de relação jurídica tributária; e) ‘tributo’ como norma jurídica tributária; f) ‘tributo’ como norma, fato e relação jurídica.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 12. ed. São Paulo : Saraiva, 1999. p. 19).

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.⁵⁹

Nos dizeres de Geraldo Ataliba, “uma lei descreve hipoteticamente um estado de fato, um fato ou um conjunto de circunstâncias de fato, e dispõe que a realização concreta, no mundo fenomênico, do que foi descrito, determina o nascimento de uma obrigação de pagar um tributo.”⁶⁰

Realizado o fato previsto na norma abstrata nasce, para o Estado, o direito de exigir de seu jurisdicionado a conseqüência legal: o pagamento do tributo, dos quais são espécies os impostos, as taxas e as contribuições.⁶¹

⁵⁹ Sobre a definição legal de tributo, Estevão Horvath chama a atenção para o fato de que “não é pela circunstância de uma lei complementar (no caso o C.T.N., que é considerado como tal) dizer que tributo é aquilo que diz, por exemplo, o art. 3º desse diploma tributário, que isso será tributo. Tributo é conceito jurídico-positivo – e não lógico-jurídico (Juan Manuel Terán) – e, assim sendo, o Direito positivo dirá o que é tributo. Sucede que, no Brasil, o Direito Tributário é, praticamente todo ele, disciplinado pela Constituição Federal, o que implica concluir que a lei infraconstitucional, se pretende definir esta categoria jurídica, não o poderá fazer desconsiderando as diretrizes da Lei Maior. Tudo isto vem a pêlo para que possamos afirmar que, em nosso país, tributo, *por simples acaso*, é aquilo que diz o art. 3º do Código Tributário Nacional. É que os seus dizeres são compatíveis com o que é induzido pela Constituição Federal. Por esta razão – e só *por ela*, aceitamos a definição trazida pelo C.T.N.” (HORVATH, Estevão. *Classificação dos Tributos*. In: BARRETO, Aires Fernandino; BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Curso de Iniciação em Direito Tributário*. São Paulo : Dialética, 2004. p. 37-38, grifos do autor).

⁶⁰ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6. ed. São Paulo : Malheiros, 2001. p. 53.

⁶¹ Assim como Geraldo Ataliba, “a classificação que propomos é rigorosamente aquela adotada pela Carta Magna. Colhe sua inspiração e desdobra-lhe as conseqüências. Torna mais fácil, segura e expedita a aplicação dos critérios constitucionais e a exegese do sistema, como um todo, e de cada norma ou princípio que o compõe. [...]. A Constituição de 1988 refere-se a impostos, taxas e contribuições, adotando o critério tricotômico. Na verdade, com notável coerência, ao estabelecer os princípios (explícitos e implícitos) e regras informadoras do regime de cada espécie, desdobra-os harmonicamente.” (Ibid. p. 125). Trilha esse mesmo caminho Roque Antonio Carrazza (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19. ed. São Paulo : Malheiros, 2004. p. 460-461). No entanto, por não ser esse o tema proposto, não adentraremos na interessante discussão sobre a necessidade de revisão dessa classificação tricotômica, tão defendida pelos tributaristas.

Logo, por ser uma obrigação que decorre de lei, o tributo somente pode nascer dentro dos limites da área onde o Estado exerça sua jurisdição (territorialidade absoluta).⁶²

Todavia, a realidade dos fatos fez com que a doutrina repensasse essa afirmação, oriunda de um velho brocardo romano: *leges non valent ultra territorium*.

Com efeito, as exigências cada vez mais intensas do intercâmbio internacional (seja ele de mercadorias, valores, pessoas etc.), não permitem, na maioria dos casos, que uma grande empresa se fixe num Estado sem manter relações com outras pessoas jurídicas que se situem em outros territórios.

Pensemos na tributação de uma empresa de navegação marítima cuja sede social esteja localizada no Panamá, sendo que sua administração efetiva encontra-se concentrada em Londres. Além disso, seu capital social é controlado por norte-americanos e seus lucros são oriundos de operações realizadas nas Ilhas Gregas. Pensemos, também, na tributação de um maestro alemão que fixou residência na Áustria e que auferiu remunerações por concertos executados em Paris, Roma, Madri etc.⁶³

Em todos esses casos, a situação fática se encontra plurilocalizada, vez que vinculada por elementos de conexão ao ordenamento jurídico de mais de um país.

Diante desse quadro, os Estados passaram a se afastar do antigo princípio da territorialidade absoluta das leis adotando, cada vez mais, critérios que permitam a ultraterritorialidade de suas normas (mormente tributárias).

⁶² E não poderia ser diferente, argumentam alguns, pois além da constituição do tributo propriamente dita, a autoridade fazendária desenvolve vários outros atos (lançamento, fiscalização, cobrança, eventual execução judicial, dentre outros) até que a transferência de dinheiro do patrimônio do contribuinte para os cofres públicos seja efetivamente realizada.

⁶³ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil: Tributação das Operações Internacionais*. 5. ed. Rio de Janeiro : Forense, 2000. p. 4.

Com isso, muitos ordenamentos jurídicos passaram a entender que teriam competência para disciplinar uma mesma situação jurídico-tributária.

Na seara do Direito Tributário Internacional, esse novo quadro global afetou diretamente o problema do âmbito de incidência e âmbito de eficácia das leis tributárias no espaço.

No primeiro caso, a questão se consubstancia em se saber se “a norma tributária interna pode abranger na sua previsão pessoas, coisas e fatos localizados no território de outro Estado.”⁶⁴ Trata-se do que os americanos denominam de *jurisdiction to prescribe*.

No segundo, o cerne do problema é saber se “a norma tributária interna é suscetível de ser coercitivamente aplicada em território estrangeiro e se, inversamente, uma lei tributária estrangeira é suscetível de ser coercitivamente aplicada em território nacional.”⁶⁵ Temos, aqui, a *jurisdiction to enforce*.

O Fisco brasileiro, por exemplo, não pode realizar, em território francês, diligências instrutórias para averiguar se houve ou não a prática por determinado contribuinte de conduta que subsumir-se-ia à regra matriz do imposto de renda das pessoas jurídicas. Não pode ele, de igual maneira, conduzir exames à escrituração contábil do contribuinte, muito menos realizar vistorias ou avaliações. Também não pode lá fazer intimações ou exigências tributárias. Tampouco promover a execução de eventuais créditos tributários.⁶⁶

⁶⁴ XAVIER, Alberto. *Op. cit.* p. 6.

⁶⁵ *Ibid.*

⁶⁶ Todavia, Alberto Xavier adverte que uma coisa é a prática de atos no território de certo Estado estrangeiro. Outra é a produção de efeitos, nesse Estado, dos atos de autoridades públicas praticados no território do Estado em que se encontram vinculadas. Segundo o autor, essa questão tem sido objeto de várias discussões, mormente nos Estados Unidos, em razão do elevado grau de internacionalização de sua economia. Os atos praticados pelas autoridades são subdivididos quanto ao seu âmbito pessoal, ou seja, quanto às pessoas que podem ser deles destinatárias e objetivo, isto é, quanto aos elementos de informação ou prova que podem ser exigidos pela autoridade estrangeira. “No que concerne

O problema dos âmbitos de incidência e eficácia das leis no espaço há muito vem sendo analisado pelos estudiosos dos Direitos Internacionais Público e Privado.

No entanto, as soluções encontradas, mormente no Direito Internacional Privado não podem ser aplicadas, indistintamente, ao Direito Tributário Internacional, pois, naquele ramo, o grau de integração das ordens jurídicas é muito maior.

Com efeito, no Direito Internacional Privado, por exemplo, a solução dos conflitos de leis pode ser dada através de remissão para normas estrangeiras, aplicáveis e executáveis pelos órgãos jurisdicionais como normas nacionais, o que não ocorre em no âmbito da tributação internacional.

Corroborando essa assertiva, Alberto Xavier explica que:

Ao invés, o Direito Tributário Internacional [...] nunca resolve um concurso de normas tributárias [...] pela remissão a uma lei estrangeira competente, suscetível de aplicação *qua tale* pelos órgãos nacionais de aplicação do Direito; como não admite o reconhecimento automático de decisões estrangeiras para o efeito de execução de créditos tributários estrangeiros por tribunais nacionais; como não admite a prática de atos administrativos (fiscalizações, vistorias, notificações) por autoridades públicas estrangeiras [...].⁶⁷

E isso porque, aqui, não existe o alto grau de integração das normas tal qual no direito Internacional Privado.

Vemos, também, que a incidência das leis tributárias está ligada ao Poder Legislativo do Estado, i. e., à atividade tributária em abstrato, ao passo que a eficácia refere-se à atividade tributária em concreto, exercida pelo Poder Executivo.

ao âmbito pessoal de eficácia, tem-se entendido que a soberania pessoal legítima ordens dadas em território nacional a nacionais de um país, ainda que residentes em território estrangeiro. [...]. A questão do âmbito de eficácia objetiva coloca-se na hipótese inversa, ou seja, de pessoas nacionais ou residentes de um Estado e em que o objeto da ordem respeita a meios probatórios localizados em território estrangeiro." (XAVIER, Alberto. *Op. cit.* p. 18-19).

⁶⁷ Ibid. p. 9.

Em assim sendo, podemos dizer que os âmbitos de incidência e eficácia das normas tributárias andam de mãos dadas, pois caso um determinado Estado alargue demasiadamente o primeiro, não conseguirá assegurar-lhes o cumprimento coercitivo.

A propósito, vejamos novamente as lições de Alberto Xavier:

Mas também é verdade que, não raro, os dois círculos não coincidem, ficando por vezes o âmbito da incidência aquém do âmbito de eficácia – pense-se na tributação de pessoas jurídicas apenas em função de lucros produzidos no território do país, quando o imposto eventualmente devido por lucros realizados no exterior poderia ser coativamente exigido sobre os bens da pessoa localizados no território do Estado que o instituiu; ou, inversamente, ficando o âmbito da incidência para além do âmbito de eficácia – figure-se lei que tributasse o lucro na compra e venda de bens situados fora do seu território por pessoas que nele não são residentes.⁶⁸

Para evitar esse problema, mormente na coercitividade da norma, as leis encontram vários limites, tanto no seu âmbito de incidência, como no de eficácia.

O primeiro grupo, encontra-se divididos em limites heterônomos (regulados por normas estrangeiras) e autônomos (ditados pelo legislador nacional).

Pois bem. A doutrina afirma que inexistem limites heterônomos à atividade legislativa do Estado em matéria tributária, pois a soberania fiscal (*jurisdiction to prescribe*), é corolário lógico da soberania tomada em sentido em geral.

Todavia, J. S. Martha parece discordar desse dogma.⁶⁹

Segundo a autora essa afirmação, que se assenta no caráter ilimitado da soberania fiscal (já estudada no capítulo anterior), coloca em questão os próprios limites da soberania estatal, principalmente em face do Direito Internacional Público.

⁶⁸ XAVIER, Alberto. *Op. cit.* p. 8.

⁶⁹ MARTHA, J. S. *The jurisdiction to Tax* apud XAVIER, Alberto. *Op. cit.* p. 12.

Conforme também já vimos adredemente, já estão sendo construídos no âmbito do Direito Internacional princípios gerais e normas consuetudinárias visando delimitar a soberania fiscal dos Estados.

Esses limites são, à evidência, os critérios de conexão que exprimam um contato efetivo entre o fato-gerador⁷⁰ com elementos de estraneidade e o Estado que pretende subsumi-lo à sua hipótese de incidência tributária⁷¹.

Assim, podemos afirmar que o Estado é livre para exercer sua soberania fiscal até onde sua soberania geral existir, perdendo sua legitimidade quando esta última cessar.

Desse modo, se um Estado tributar um estrangeiro por conta de situações que não guardem nenhum tipo de elemento de conexão com seu ordenamento jurídico, estará violando normas de Direito Internacional, podendo sujeitar-se às conseqüências desse ato, inclusive a de ser internacionalmente responsabilizado.

Continuando, quanto aos limites autônomos da atividade legislativa do Estado, podemos dizer que são de duas ordens: limitações unilaterais, impostas pelo próprio legislador nacional e limitações decorrentes de convenções ou tratados internacionais.

Exemplo das primeiras é a norma que limita a tributação de pessoas jurídicas domiciliadas no país aos lucros realizados dentro do território nacional.

⁷⁰ Fato imponível, ou também fato gerador, “é o fato concreto, localizado no tempo e no espaço, acontecido efetivamente no universo fenomênico, que – por corresponder rigorosamente à descrição prévia, hipoteticamente formulada pela h.i. legal – dá nascimento à obrigação tributária. Cada fato imponível determina o nascimento de uma obrigação tributária.” (ATALIBA, Geraldo. *Op. cit.* p. 68).

⁷¹ “A h.i. é primeiramente a descrição legal de um fato: é a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato (é o espelho do fato, a imagem conceitual de um fato; é seu desenho). É, portanto, mero conceito, necessariamente abstrato. É formulado pelo legislador fazendo abstração de qualquer fato concreto. Por isso é mera ‘previsão legal’ (a lei é, por definição, abstrata, impessoal e geral).” (Ibid, p. 58).

Por fim, no que se refere aos limites impostos ao âmbito de eficácia das leis, chamamos a atenção para o que já foi dito algumas páginas acima.

Superadas essas discussões, devemos destacar, outrossim, que a doutrina houve por bem em dividir o conceito de territorialidade em duas espécies: a) territorialidade material; e, b) territorialidade formal.

3.4.1 *Territorialidade material*

Em seu sentido material, a territorialidade tenta resolver o problema da vigência das normas tributárias no espaço, quanto à constituição do crédito tributário.

Segundo Heleno Taveira Tôrres, “a territorialidade material equivaleria ao âmbito espacial de incidência da lei tributária (regra-matriz de incidência tributária), dotada de aplicação territorial, mas com a possibilidade de localizar fatos jurídicos ou sujeitos passivos dos tributos em qualquer parte inclusive ultraterritorialmente.”⁷²

É esse princípio que vai permitir ao Estado escolher, dentre as várias situações tributárias internacionais, aquelas que serão abrangidas por suas leis fiscais, mediante a aplicação técnica de elementos de conexão em sua base territorial.

Todavia, “os limites espaciais dentro do qual a norma pode produzir efeitos, pela eficácia da norma tributária no espaço, não devem ser confundidos com a localização de fatos sujeitos à tributação, que podem ser extraterritoriais.”⁷³

⁷² TÔRRES, Heleno Taveira. *Op. cit.* p. 80-81.

⁷³ *Ibid.* p. 81.

Isso porque, independentemente de se determinar se uma norma é eficaz ou não fora das fronteiras do Estado que a editou, pode ele tributar seus residentes por fatos econômicos praticados no exterior.

Para Heleno Taveira Tôrres:

No primeiro caso (eficácia da lei no espaço), os limites impostos pelo princípio da territorialidade das normas fiscais, entre outros, como já visto, impedem a factibilidade de uma imposição alhures; já no segundo (localização do fato tributável – critério espacial), a norma identifica os rendimentos externos (*foreign income*), cujos efeitos são próprios de uma norma de estrutura, posta para compor a regra-matriz de incidência suficiente e, com isso, permitir a incidência da(s) norma(s) impositiva(s) dotada(s) de elemento(s) de estraneidade, internamente, sobre os respectivos residentes.⁷⁴

O critério de conexão espacial ou localização, que será estudado em tópico mais oportuno, busca identificar tanto o lugar da presença do sujeito passivo, como o lugar da fonte produtora do rendimento tributável, indicando se o contribuinte e a fonte de produção encontram-se dentro ou fora dos limites do território estatal.

Em suma: esse critério serve para dotar a norma tributária de eficácia ultraterritorial, pela alteração do critério espacial da regra-matriz de incidência.

3.4.2 *Territorialidade formal*

Em seu sentido formal, territorialidade significa que o Estado somente pode exigir o cumprimento de suas leis tributárias dentro dos limites de seu território.

Assim, a lei brasileira, por exemplo, pode escolher o domicílio de determinada pessoa como elemento de conexão, tributando os lucros por ela

⁷⁴ TÔRRES, Heleno Taveira. *Op. cit.* p. 81-82.

auferidos no estrangeiro. No entanto, o crédito tributário oriundo da aplicação dessa regra-matriz de incidência não poderá ser executado no exterior.

Vemos, claramente, que esse conceito está intimamente ligado ao de soberania vez que essa exclusividade impede qualquer tentativa de se aplicar leis oriundas outros Estados.

Com isso, os contribuintes que estiverem sob a égide de uma soberania tributária não são obrigados a pagar tributos ao outro Estado, pois as normas por esse editadas, no campo do Direito Tributário, não possuem legitimidade.

Além disso, também com base nesse princípio não são admitidos quaisquer outros atos de autoridade com este intuito, tais como investigações, exames, vistorias, cobranças etc.

Em resumo: a territorialidade em seu aspecto material, respeitando à posição abstrata da norma ou, por outras palavras, *the jurisdiction to prescribe*, bem como os limites elencados alhures, não afeta a soberania dos Estados estrangeiros.

Já a territorialidade formal ou *jurisdiction to enforce*, ao contrário, se aplicada sem nenhum critério de conexão, constitui, pois, violação de soberania.

Corroborar essa assertiva Luís Eduardo Schoueri e Miguel Hilu Neto ao afirmarem que:

O termo territorialidade tem sido visto pela doutrina como passível de ser preenchido com vários conteúdos. A territorialidade em sentido material, acima citada, é definida em oposição ao sentido formal do vocábulo: este se refere à impossibilidade de a lei tributária ser imposta fora dos limites do território (o que implicaria uma violação, por um Estado, da soberania exercida por outro); aquele se refere, apenas, ao alcance abstrato das normas (i.e., acerca da possibilidade de a lei tributária contemplar fatos ocorridos em território estrangeiro.⁷⁵

⁷⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo; HILU NETO, Miguel. Sobre a Tributação dos “Lucros Disponibilizados” no Exterior. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Coord.). *Imposto de Renda: Alterações Fundamentais*. São Paulo : Dialética, 1998. v. 2, p. 116.

3.5 A UNIVERSALIDADE (*WORLDWIDE INCOME TAXATION*)

Vimos que a territorialidade é um dos conceitos que mais desperta interesse na seara do direito tributário internacional, vez que delimita espacialmente o âmbito de incidência das normas tributárias de um determinado Estado soberano sobre os fatos tributáveis ocorridos no mundo real.

Ao lado desse conceito caminha outro, também de suma importância, especialmente para os países exportadores de capital: o da universalidade.

A tributação com bases universais foi uma iniciativa dos países desenvolvidos⁷⁶, pois com o crescimento das relações econômicas internacionais, crescia, também, o interesse em se tributar os investimentos realizados por seus residentes no exterior.

Atualmente, “essa sistemática de tributação se apresenta, em medida razoável, também em países em desenvolvimento e demonstra a intenção do Estado moderno de exaurir ao máximo a capacidade contributiva dos seus súditos, independentemente do local em que eles se encontrem.”⁷⁷

Corroborando essas afirmações, Heleno Taveira Tôrres ensina que:

A tendência contemporânea dos Estados, principalmente daqueles que são considerados exportadores de capital, é a de implantar o princípio da universalidade como princípio de conexão para os rendimentos de residentes dotados de elementos de estraneidade,

⁷⁶ Sobre o assunto, João Marcello Tramujas Bassaneze escreve que “países menos desenvolvidos, importadores de capitais, tendem a adotar a territorialidade, segundo a qual quaisquer rendimentos produzidos em suas fronteiras, independentemente de serem imputáveis a residentes ou não-residentes são tributados. Por outro lado, países mais ricos, exportadores de capitais, afeiçoam-se mais à universalidade, segundo a qual além de serem tributáveis os rendimentos auferidos por residentes e não-residentes no interior dos Estados, igualmente o são as categorias redituais imputáveis a residentes, mas cuja fonte seja no exterior.” (BASSANEZE, João Marcello Tramujas. *Pluritributação Internacional: Origem, Conceito e Medidas Unilaterais Destinadas à sua Eliminação*. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo : Quartier Latin, 2003. p. 445).

⁷⁷ ALVES, Taciana Stanislau Afonso Bradley. O Princípio da Renda Mundial no Direito Brasileiro. In: *Ibid.* p. 631.

ante: i) a constante e crescente movimentação de capitais no mercado mundial, ii) a necessária *progressividade* dos impostos incidentes sobre as categorias reedituais, e, principalmente para iii) controlar os casos de *elusão* e *evasão fiscal internacional*, proporcionados pelos benefícios fiscais promovidos pelos 'países com tributação favorecida' (cada vez mais freqüentes).⁷⁸

Segundo o princípio da universalidade, ou *worldwide income taxation*, "toda a renda da pessoa jurídica deve ser tributada no país de domicílio, incluindo a renda externa, seja esta decorrente de atividade funcional ou jurídica, seja esta obtida através de filiais ou de subsidiárias."⁷⁹⁻⁸⁰

"A universalidade ou princípio da renda mundial, como elemento de conexão, está vinculada à residência, ao domicílio ou à nacionalidade da pessoa [...]"⁸¹ escreve Mary Elbe Queiroz.

Para a autora:

A incidência da tributação leva em consideração a condição de residente ou não-residente no país. As obrigações tributárias nascem a partir da conexão entre a pessoa e o local em que ela é considerada como residente, sendo irrelevante se as fontes se localizam dentro desse país ou no exterior.⁸²

Além de aumentar sua arrecadação, pois alargará as hipóteses que se subsumirão às suas normas tributárias, o Estado homenageia dois outros princípios, i.e., o da isonomia⁸³ e o da capacidade contributiva⁸⁴, uma vez que os residentes

⁷⁸ TÔRRES, Heleno Taveira. *Op. cit.* p. 86.

⁷⁹ XAVIER, Alberto. *Op. cit.* p. 342.

⁸⁰ Heleno Taveira Tôrres partilha dessa conceituação. No entanto, para ele o Estado pode utilizar não somente o domicílio do contribuinte como critério de conexão mas, também, sua residência e sua nacionalidade (TÔRRES, Heleno Taveira. *Op. cit.* p. 87-88).

⁸¹ QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*. Barueri : Manole, 2004. p. 184-185.

⁸² *Ibid.*

⁸³ Segundo Geraldo Ataliba, "princípio constitucional fundamental, imediatamente decorrente do republicano, é o da isonomia ou igualdade diante da lei, diante dos atos infralegais, diante de todas as manifestações do poder, quer traduzidas em normas, quer expressas em atos concretos. Firmou-se a isonomia, no direito constitucional moderno, como direito público subjetivo a tratamento igual de todos os cidadãos pelo Estado. [...]. Igualdade diante

que produzem rendimentos apenas no interior do Estado suportariam uma carga tributária desigual se comparada com aqueles que auferem esses mesmos rendimentos no exterior, aproveitando vantagens fiscais oferecidas por países com tributação mais favorecida.

Ora, se não se considerar o rendimento de um residente obtido no exterior na base de cálculo do imposto que deveria pagar aos cofres públicos, certamente este será beneficiado pela aplicação de uma alíquota reduzida, que não corresponde à totalidade de suas rendas.

Por outro lado, o residente que produzir renda exclusivamente no território nacional poderá se submeter a uma alíquota mais elevada, vez que será tributado por todo o produto de sua atividade.

Por esse motivo podemos afirmar que a tributação da renda mundial é um recurso à manutenção da isonomia e da capacidade contributiva.

do Estado, em todas as suas manifestações. Igualdade perante a Constituição, perante a lei e perante todos os demais atos estatais. A isonomia, como quase todos os princípios constitucionais, é implicação lógica do magno princípio republicano, que a fecunda e lhe dá substância. [...]. A igualdade é, assim, a primeira base de todos os princípios constitucionais e condiciona a própria função legislativa, que é a mais nobre, alta e ampla de quantas funções o povo, republicanamente, decidiu criar. A isonomia há de se expressar, portanto, em todas as manifestações de Estado, as quais, na sua maioria, se traduzem concretamente em atos de aplicação da lei, ou seu desdobramento. Não há ato ou forma de expressão estatal que possa escapar ou subtrair-se às exigências da igualdade.” (ATALIBA, Geraldo. *Op. cit.* p. 158-160).

⁸⁴ Para Roque Antonio Carrazza, “o princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. Realmente, é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menor riqueza. Noutras palavras, deve contribuir mais para a manutenção da coisa pública. As pessoas, pois, devem pagar impostos na proporção dos seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza. [...]. É por isso que, em nosso sistema jurídico, todos os impostos, em princípio, devem ser progressivos. Por quê? Porque é graças à progressividade que eles conseguem atender ao princípio da capacidade contributiva. [...]. Melhor esclarecendo, as leis que criam *in abstracto* os impostos devem estruturá-los de tal modo que suas alíquotas variem para mais à medida que forem aumentando suas bases de cálculo. Assim, quanto maior a base de cálculo do imposto, tanto maior deverá ser sua alíquota.” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. cit.* p. 77-78).

En passant, a Corte Fiscal Federal da Alemanha aplicou esse princípio por entender que este não se baseia na origem territorial do rendimento, mas tão-somente na renda individual disponível da pessoa (no caso julgado, física).

Segundo a Corte, o contribuinte se sujeita ao tributo porque vive no país. Por isso, se presume que ele se beneficia do que o Estado oferece.⁸⁵

Como podemos observar, os princípios da territorialidade e da universalidade não são antitéticos.⁸⁶

Muito pelo contrário. Um se projeta sobre o outro para conferir às normas tributárias alcance utraterritorial, mesmo porque a conexão entre a pessoa e o território, mediante critérios estabelecidos de forma objetiva⁸⁷ pelo Estado que pretende tributá-la, é fundamental para justificar plenamente a localização da produção de rendimentos em territórios estrangeiros.

Por tais motivos, hodiernamente, a grande maioria dos países desenvolvidos opta por tributar seus residentes com base na renda que esses auferem mundialmente.

Entretanto, devemos lembrar que ainda são fortes os pareceres doutrinários que até então defendem o princípio da territorialidade.⁸⁸

⁸⁵ VOGEL, Klaus. Tributação da Renda Mundial. *Revista dos Tribunais: Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo, n. 7, p. 133, abr./jun. 1994.

⁸⁶ Corrobora essa assertiva João Marcello Tramujas Bassaneze (BASSANEZE, João Marcello Tramujas. *Op. cit.* p. 445).

⁸⁷ Sobre a fixação de critérios de conexão pelo Estado, vale ressaltar as lições de Heleno Taveira Tôres: “[...], tomamos a trilogia relativa aos elementos que compõem o Estado de Direito – território, povo e soberania. Em vista desses, qualquer critério que se queira eleger para servir de conexão com o ordenamento jurídico do Estado (soberanamente instituído), deve guardar relação seja ao território, seja ao povo. Com isso, temos os critérios de conexão primários, que se reportam exclusivamente à residência ou nacionalidade do sujeito (constituído em face do elemento ‘povo’), ou da situação da coisa ou de constituição do ato (critério da fonte, constituído em face do elemento ‘território)’” (TÔRES, Heleno Taveira. *Op. cit.* p. 91).

⁸⁸ Dentre esses pareceres, é de se destacar: VOGEL, Klaus. *Op. cit.* p. 133-143.

3.5.1 *Evolução histórica do princípio da universalidade no Brasil*

Não obstante o princípio da universalidade ser utilizado há vários anos por diversos Estados, no Brasil ele é recente.

Entre nós, em matéria tributária, sempre vigorou o princípio da territorialidade, de modo que apenas ficavam sujeitos à tributação os rendimentos produzidos dentro do território brasileiro.

Esse princípio estava previsto no art. 268 do Regulamento do Imposto de Renda de 1980, que determinava que “o lucro proveniente de atividades produzidas parte no país e parte no exterior somente será tributado na parte produzida no país.”

A primeira tentativa de se abolir o princípio da territorialidade se deu em 1987, com a publicação do Decreto-Lei nº 2.394, de 22 de setembro.

Por esse diploma legal, passariam a ser computados no lucro real das pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no País os resultados obtidos no exterior, diretamente ou através de filiais, sucursais ou representações (art. 7º).

Posteriormente, o Decreto-Lei nº 2.413, de 10 de fevereiro de 1988, que em seu art. 15 alterou a redação do citado art. 7º do Decreto-Lei nº 2.397/1987, estendeu a tributação também sobre os resultados obtidos não só através de filiais, mas também de subsidiárias no exterior.

Assim, esses diplomas legais aplicaram às pessoas jurídicas o regime da universalidade, ou seja, o lucro mundial, tal como faziam as legislações inglesa e norte-americana.

Ambos os Decretos-Lei, no entanto, conforme salienta Alberto Xavier, “foram ainda mais longe que estas, pois enquanto a ‘mundialização’ adotada nestes países abrange apenas os resultados das ‘explorações diretas’, através de

sucursais, o Decreto-lei nº 2.413/88 procurou atingir os resultados das ‘explorações indiretas’, através de subsidiárias [...].”⁸⁹

Não obstante o esforço do fisco brasileiro em tributar as rendas auferidas por seus jurisdicionados no exterior, o princípio da universalidade foi regovado da nossa legislação pelo Decreto-Lei nº 2.429, de 15 de abril de 1988 que em seu art. 11 restabeleceu na sua plenitude o princípio da territorialidade ao determinar que não estão sujeitos a imposto no Brasil os resultados auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas, diretamente ou através de subsidiárias ou filiais.

A universalidade somente voltou a vigorar entre nós em 1995⁹⁰, com a edição da Lei nº 9.249 que em seu art. 25⁹¹ determinou que “os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessaso jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.”⁹²

Também o Código Tributário Nacional recebeu nova roupagem para tratar a matéria, com a introdução dos §§ 1º e 2º ao art. 43, pela Lei Complementar nº 104/2001.

En passant, sobre essa adição Aldemario Araújo Castro afirma que:

⁸⁹ XAVIER, Alberto. *Op. cit.* p. 345.

⁹⁰ Para pessoas físicas, a universalidade foi introduzida pela Lei nº 7.713/1998 (art. 3º, § 4º).

⁹¹ Sobre o assunto, recomendamos a leitura de: COSTA, Alcides Jorge. Rendimentos Auferidos no Exterior por Pessoa Jurídica. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Imposto de Renda: Alterações Fundamentais*. São Paulo : Dialética, 1996. v. 1, p. 11-15.

⁹² Segundo Luís Eduardo Schoueri e Miguel Hilu Neto, “os artigos 25 a 28 da nova lei [9.249/1995] somente poderiam, ser considerados inovadores, no campo do direito tributário internacional concernente ao imposto de renda de pessoas jurídicas, se implicasse abandono ou modificação do princípio da territorialidade material: a) na definição dos sujeitos passivos da obrigação tributária; b) na definição do objeto do imposto de renda (universalidade *versus* fonte). No que tange à definição dos sujeitos passivos da obrigação tributária, manteve-se o princípio da territorialidade material: continuam sujeitas ao imposto de renda brasileiro as pessoas jurídicas, tal como definidas no art. 124 do RIR/94 (que já inclui aquelas não constituídas no País mas que aqui exercem atividades). [...]. Deste modo, conclui-se que as modificações introduzidas pelos artigos 25 a 28 da Lei nº 9.249/95 implicam, apenas, um alargamento na definição da renda sujeita ao imposto, que deixa de adotar o critério territorial (fonte), surgindo, para as pessoas jurídicas, a universalidade da tributação.” (SCHOUERI, Luís Eduardo; HILU NETO, Miguel. *Op. cit.* p. 118).

A tributação da renda universal no Direito brasileiro, definida nas Leis nº 7.713, de 1988, e nº 9.249, de 1995, possui fundamento diretamente no art. 153, § 2º, I, da CF. A Lei Complementar nº 104, de 2001, ao modificar o art. 43 do CTN, apresenta nítida função explicitadora, não se constituindo em condição indispensável ao manejo da competência tributária pelo legislador federal.⁹³

Por fim, a Medida Provisória nº 2.158-35/2001 também tratou da matéria, reformulando-a.

Entretanto, conforme bem lembrado por Taciana Stanislau Afonso Bradley Alves, ao determinar em seu art. 74 que o lucro auferido por controlada ou coligada no exterior será considerado disponibilizado para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiver sido apurado, tal norma acabou por extrapolar o conceito de universalidade.

Para a autora:

Enquanto os rendimentos não forem disponibilizados para a sociedade brasileira, o Estado nacional acaba tributando renda de titularidade de empresas estrangeiras independentes (que não possuem conexão pessoal com o ordenamento nacional), não havendo, nesse momento, sequer a existência de uma conexão material da fonte (ainda não disponibilizada) com o ordenamento pátrio.⁹⁴

Portanto, podemos concluir, de antemão, que há um nítido confronto entre a citada Medida Provisória, o princípio da universalidade e a própria definição de renda.

Contudo, em razão da importância desse assunto, sobre ele nos lançaremos novamente com maior profundidade nos capítulos finais deste estudo, quando analisaremos as formas de atuação das transnacionais e suas rendas.

⁹³ CASTRO, Aldemario Araújo. Os fundamentos jurídicos da tributação da renda universal no Direito brasileiro. In: MOREIRA JÚNIOR, Gilberto de Castro; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. (Orgs.). *Op. cit.* p. 28.

⁹⁴ ALVES, Taciana Stanislau Afonso Bradley. *Op. cit.* p. 636.

4

OS CRITÉRIOS DE CONEXÃO

Conforme é do conhecimento de todos os que militam na área do Direito Internacional, o espaço fora do território de um país é, via de regra, um terreno acidentado para a eficácia do sistema normativo – mormente tributário – tanto no que se refere à aferição da realização dos pressupostos fáticos previstos na hipótese de incidência do tributo, como na própria coatividade e efetivação do vínculo jurídico entre o poder tributante e o contribuinte.

Também devemos considerar que freqüentemente há a chamada pluritributação internacional, já que na ânsia de arrecadar cada vez mais receitas para seus cofres, diversos países elegem o mesmo fato como tributável, ato este que gera um complexo conflito de normas.

Surgem, aí, os elementos (ou critérios) de conexão, responsáveis por dirimir esses conflitos através de meios técnicos, fáticos ou jurídicos, prefixados pela lei interna de cada país ou mesmo pela norma de direito internacional (v.g.,

nacionalidade, domicílio, permanência em um território, local da constituição ou administração da pessoa jurídica etc.).⁹⁵

E serão esses critérios de conexão o objeto de estudo deste capítulo.

4.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Como bem salientado por Alberto Xavier, “o conceito de ‘elemento de conexão’ (*Anknüpfungspunkt*) – elaborado pela teoria geral do Direito de Conflitos, deve ser também aplicado no Direito Tributário Internacional por ser dotado de maior rigor técnico-dogmático.”⁹⁶⁻⁹⁷

O elemento de conexão nada mais é do que uma previsão normativa que diante de uma situação da vida (situação fática), determina o âmbito de aplicação das leis de um determinado ordenamento tributário a essa mesma situação.

Parafraseando Aristóteles Moreira Filho “para ser atingida tal empresa, a lei tributária se vale de conceitos que, insertos na norma de incidência, propiciam-lhe maior eficácia, inobstante a extraterritorialidade.”⁹⁸

Com isso, criam-se vínculos do sujeito passivo com o ordenamento jurídico, maximizando a força pragmática da tributação extraterritorial, sem os quais esta não seria válida.

⁹⁵ DINIZ, Maria Helena. *Dicionário Jurídico*. São Paulo : Saraiva, 1998. v. 2, p. 282.

⁹⁶ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil: Tributação das Operações Internacionais*. 5. ed. Rio de Janeiro : Forense, 2000. p. 217.

⁹⁷ Como bem lembra Paulo Caliendo, “os critérios de conexão não significam para o Direito Internacional Tributário uma forma de resolução de ‘conflitos de leis’ impositivas. Não ocorre tal situação em DIT. [...]. O DIT trata, contudo, da repartição de competências impositivas entre dois ordenamentos jurídicos, mediante acordo internacional.” (SILVEIRA, Paulo Caliendo V. da. *Estabelecimentos Permanentes em Direito Tributário Internacional*. São Paulo : Revista dos Tribunais, 2005. p. 77).

⁹⁸ MOREIRA FILHO, Aristóteles. Os Critérios de Conexão na Estrutura da Norma Tributária. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo : Quartier Latin, 2003. p. 345.

Em suma: os elementos de conexão são ligações, elos, pontes, existentes entre pessoas, objetos e fatos com os ordenamentos tributários, de modo que passam a ser tributáveis a despeito de sua extraterritorialidade.

Nesse sentido, Taciana Stanislau Afonso Bradley Alves escreve que:

A definição do critério de conexão tem a finalidade de identificar como tributáveis somente aqueles fatos que tenham um vínculo com o sistema, de modo a assegurar a efetividade da norma de tributação. Tais elementos ou critérios têm a virtude de indicar, para determinada classe de conceitos (pessoas ou fatos), a consequência jurídica que lhe é aplicável pelo ordenamento com o qual mantém a relação de conexão. Trata-se, na realidade, de um elemento da previsão normativa que estabelece, por um critério objetivo (material) ou subjetivo (pessoal), uma relação jurídica tributária entre o sujeito e o ordenamento jurídico tributário.⁹⁹

Os critérios de conexão podem ser classificados em *subjetivos* (pessoais), que se reportam às pessoas (nacionalidade e residência) e *objetivos* (materiais), que dizem respeito às coisas e aos fatos (fonte de produção ou pagamento da renda, lugar do exercício da atividade, lugar do estabelecimento permanente etc.).¹⁰⁰⁻¹⁰¹

⁹⁹ ALVES, Taciana Stanislau Afonso Bradley. O Princípio da Renda Mundial no Direito Brasileiro. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Op. cit.* p. 607.

¹⁰⁰ XAVIER, Alberto. *Op. cit.* p. 218.

¹⁰¹ O autor ensina, ainda, que a conexão pode ser *complexa* ou *múltipla*, sendo que estas podem revestir três modalidades: *subsidiária*, *alternativa* e *cumulativa*. Na primeira, a norma prevê duas ou mais conexões, estabelecendo que a secundária somente será aplicada na falta ou impossibilidade da conexão primária (por exemplo: em caso de conflito de residências, uma pessoa deve ser considerada residente no Estado em que tem sua habitação permanente. Caso não possua, será considerada residente no Estado onde tenha o centro de seus interesses vitais). Na segunda hipótese, a norma prevê duas conexões como igualmente aptas para produzir o mesmo efeito tributário. (v.g., a lei portuguesa que considera como residentes em Portugal as sociedades que lá possuam sua sede estatutária ou sua direção efetiva). Por fim, haverá conexão cumulativa quando dois ou mais elementos de conexão devem ocorrer simultaneamente para que certo efeito se produza (exemplificando: determinada convenção que estabelece que o beneficiário de juros somente será tributado se tive sua residência e seu estabelecimento permanente fixados num certo Estado). Os elementos de conexão podem ser, outrossim, *variáveis* ou *móveis* e *invariáveis* ou *fixos*. Os primeiros são passíveis de mudança no tempo e no espaço (nacionalidade, residência), ao contrário dos segundos (lugar de celebração de um contrato ou da situação de imóveis). (Ibid. p. 218-219).

Vejamos, a seguir, cada um deles.¹⁰²

4.2 CRITÉRIOS DE CONEXÃO SUBJETIVOS

Os critérios de conexão subjetivos são aqueles que identificam no contribuinte o vínculo com o sistema tributário.

“É, portanto, o critério de conexão subjetivo, um atributo ou qualidade do ator do fato jurídico tributário, a partir do qual se estabelece uma relação com o sistema, viabilizando a tributação.”¹⁰³

Os critérios de conexão subjetivos dividem-se em duas sub-categorias: *a)* residência ou domicílio; e, *b)* nacionalidade.

4.2.1 *A residência ou domicílio*

Aponta a doutrina que a residência e o domicílio são os elementos de conexão mais utilizados pelos ordenamentos jurídicos para tributar os fatos extraterritoriais.

Cumprе salientar, entretanto, que no Direito Tributário Internacional tais noções diferem da conceituações tradicionais, adotadas por outros ramos do Direito, mormente o Civil.¹⁰⁴

¹⁰² Cumprе salientar que não optaremos pela distinção entre elementos e critérios de conexão, de modo que sempre que nos referirmos a essas expressões, estaremos tratando do elo entre o contribuinte e o ordenamento tributário.

¹⁰³ MOREIRA FILHO, Aristóteles. *Op. cit.* p. 347.

¹⁰⁴ Com efeito, de maneira bastante sucinta, “domicílio civil é o lugar onde a pessoa se supõe localizada, para exercer certos direitos e responder por suas obrigações de ordem privada.” (BEVILÁQUA, Clóvis. *Código Civil dos Estados Unidos do Brasil*. São Paulo : Paulo de Azevedo, 1956. v. 1, p. 199). Segundo Teixeira de Freitas, “domicílio é o lugar jurídico, onde o direito supõe existir cada uma das pessoas, para o fim de saber-se quais as leis a ela aplicáveis, quais os juízes da sua jurisdição. Providência indispensável, havendo tantas legislações, e as pessoas e os atos podendo ser de tantos lugares. [...]. Residência

Residência “exprime o vínculo existente entre a pessoa e o âmbito espacial de vigência das leis de um determinado Estado.”¹⁰⁵

Em linhas gerais, o vocábulo denota situações em que a pessoa – física ou jurídica – se estabelece no território e de lá conduz sua atividade econômica tanto que, para as empresas, se fala em local de constituição, sede administrativa, local da atividade principal etc.¹⁰⁶

No que se refere às pessoas jurídicas, Carlos dos Santos Almeida, F. Nepomuceno e Igor Tenório, analisando o atual Regulamento do Imposto de Renda, acrescentam que:

O domicílio fiscal da pessoa jurídica pode ser apreciado de três pontos de vista: 1) quando ela tem relação pessoal e direta com o imposto; 2) quando ela é simples fonte pagadora de rendimentos; e 3) quando ela é procuradora ou representante de residentes no exterior. Quando a PJ é o contribuinte do imposto, domicílio tributário é: a) quando existir um único estabelecimento, o lugar da situação deste; b) quando se verificar pluralidade de estabelecimentos, à opção da PJ, o lugar onde se achar o estabelecimento centralizador das suas operações ou a sede da empresa dentro do País. Quando a PJ é simples fonte pagadora, o lugar do estabelecimento que pagar, creditar, remeter ou empregar rendimento sujeito ao imposto no regime de tributação na fonte [...]. Quando a PJ é procuradora ou representante de residente no exterior, o seu domicílio fiscal é o lugar onde se achar seu estabelecimento ou a sede de sua representação no País. Quando não couber a aplicação das regras fixadas pela lei tributária, considerar-se-á como domicílio tributário do contribuinte o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação tributária.¹⁰⁷

quer dizer a morada fixa de alguém em algum lugar, etc.” (FREITAS, Teixeira de. *Vocabulário Jurídico*. São Paulo : Saraiva, 1983. v. 1, p. 49/293). Entretanto, domicílio e residência não são expressões equivalentes. “Pela própria noção de domicílio se verifica a distinção jurídica que as aparta. O domicílio constitui-se pelo ânimo de fixar residência, enquanto que esta pode ser transitória. Ambos têm de comum apenas referirem-se à localização da mesma pessoa; mas o domicílio exige um pouco mais. Não exprime unicamente um fato, o da habitação; exprime um pouco mais, ou seja a intenção da fixação dessa habitação.” (SANTOS, João Manuel de Carvalho. *Código Civil Brasileiro Interpretado*. 15. ed. Rio de Janeiro : Freitas Bastos, 1992. v. 1, p. 423).

¹⁰⁵ TÔRRES, Heleno Taveira. *Pluritributação Internacional sobre as Rendias de Empresas*. 2. ed. São Paulo : Revista dos Tribunais, 2001. p. 129.

¹⁰⁶ Nesse sentido é a redação do art. 75 do Código Civil, bem como do art. 127 do Código Tributário Nacional.

¹⁰⁷ ALMEIDA, Carlos dos Santos; NEPOMUCENO, F.; TENÓRIO, Igor. *Dicionário de Imposto de Renda*. São Paulo : IOB-Thomson, 2004. v. 1, p. 589.

Tendo em vista a variedade de critérios utilizados pelos ordenamentos jurídicos para conceituar residência e domicílio, além das particularidades dos próprios operadores internacionais, uniformizou-se, pelo menos terminologicamente, a preferência pelo conceito de residência em detrimento do de domicílio.¹⁰⁸

Analisando esses conceitos e compartilhando da mesma opinião acima esposada, Taciana Stanislau Afonso Bradley Alves escreve que:

A diversidade de critérios utilizados pelos inúmeros ordenamentos para a caracterização desses conceitos (residência, domicílio e nacionalidade) gera o problema da pluritributação internacional da renda, tendo em vista que, mesmo na hipótese dos Estados adotarem o mesmo elemento de conexão pessoal para fundamentar o seu poder tributário, as diferentes definições para um mesmo elemento resulta, muitas vezes, na qualificação de um único sujeito como residente, nacional ou domiciliado de mais de um ordenamento jurídico. Isso porque os conceitos de residência, domicílio e nacionalidade, por serem conceitos jurídico-positivos (e não lógico-jurídicos), não são universais, variando, portanto, conforme os enunciados prescritivos de cada ordenamento jurídico.¹⁰⁹

Visando aclarar a problemática existente em torno de uma conceituação segura de domicílio e residência, o Modelo OCDE entende, por residente, qualquer pessoa que em virtude da legislação de um Estado, está sujeita à tributação nesse Estado em razão de seu domicílio, residência, sede de direção ou qualquer outro critério de natureza similar.¹¹⁰

Não obstante essa padronização, devemos separar duas concepções de residência, mormente se estivermos diante de contribuintes pessoas físicas.¹¹¹

¹⁰⁸ A legislação brasileira, entretanto, ao tratar do imposto sobre a renda de pessoas jurídicas, conforme visto na página anterior, prefere o termo “domicílio”.

¹⁰⁹ ALVES, Taciana Stanislau Afonso Bradley. *Op. cit.* p. 609-610.

¹¹⁰ Tradução nossa.

¹¹¹ Todavia, para não nos desviarmos do tema proposto (tributação de pessoas jurídicas), não iremos aprofundar muito no assunto, remetendo nosso leitor à já citada obra de Alberto Xavier.

A primeira concepção, subjetivista, não exige apenas a permanência física do contribuinte no território, impondo, também, a necessidade de uma intenção em se tornar residente.

Dessa forma, a residência resultaria da conjugação do *corpus* e do *animus* do contribuinte. Assim, por exemplo, “a distinção entre um residente e uma pessoa em trânsito depende da conexão entre o seu comportamento e as suas intenções, reveladas em atos tais como estabelecer um negócio, deslocar bens pessoais e família [...]”¹¹²

Por outro lado, a noção objetivista contenta-se apenas e tão somente com a presença física do contribuinte num determinado território, fixando um lapso temporal mínimo para que a mera estadia da pessoa se converta em residência.

Pois bem. Alberto Xavier, analisando os conceitos acima expostos, aprofunda um pouco mais o assunto e ensina que domicílio é um elemento de conexão um pouco mais forte que residência, de modo que dá origem a obrigações tributárias mais extensas e distingue-se desta “por exigir uma presença duradoura num dado território, acompanhada da efetiva intenção de aí permanecer (*animus manendi*).”¹¹³

Vale ressaltar que o elemento de conexão da residência tem como vantagens, permitir com maior amplitude a equidade horizontal, no sentido de que leva em conta as circunstâncias pessoais do contribuinte, bem como neutraliza a concorrência nociva dos paraísos fiscais.¹¹⁴

Por outro lado, como desvantagens, podemos afirmar que esse elemento:

¹¹² XAVIER, Alberto. *Op. cit.* p. 254-255.

¹¹³ *Ibid.* p. 253

¹¹⁴ TAVOLARO, Agostinho Toffoli. Fonte e domicílio: nova configuração no Direito Tributário Internacional. In: MOREIRA JÚNIOR, Gilberto de Castro; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). *Direito Tributário Internacional*. São Paulo : MP Editora, 2006. p. 41.

- a) É de complexa administração, demandando coordenação internacional na elaboração de suas normas e a troca de informações com outras jurisdições fiscais;
- b) Tratados para evitar a dupla tributação internacional ou medidas unilaterais são necessários, de vez que os países não se dispõem a abandonar o regime de fonte;
- c) Não leva em consideração as estruturas de custos dos diferentes países, que podem levar à neutralização das vantagens acima;
- d) Despreza os riscos e dificuldades dos investimentos no exterior.¹¹⁵

Pelo elemento de conexão da residência, por fim, o contribuinte pode ser classificado, também, como residente ou não-residente.

4.2.1.1 Residentes e não-residentes

Sobre essa classificação, Heleno Taveira Torres escreve que:

“O termo ‘não-residente’ não é definido pelo Direito Tributário. Sua compreensão nos é dada em oposição aos critérios utilizados para definir o conceito de residente. E tanto podemos atribuir a expressão ‘não-residente’ para o sujeito residente que deixa o seu país de residência, e não mais se enquadra nos critérios que definem a residência como para o sujeito residente de outro país que produza qualquer forma de rendimentos no Estado da fonte sem que com isso chegue a adquirir a qualificação de residente.”¹¹⁶

No tocante a essa distinção, devemos sempre ter em mente que todo não-residente, assim considerado pelo país da fonte da renda, é residente de um outro país.

Por conta disso, caso esse último Estado tribute seus residentes com base no princípio da universalidade, é grande a possibilidade de um concurso entre as pretensões fiscais do Estado de residência com o Estado da fonte do rendimento.

¹¹⁵ TAVOLARO, Agostinho Toffoli. *Op. cit.* p. 41.

¹¹⁶ TÔRRES, Heleno Taveira. *Op. cit.* p. 132.

Vemos, assim, que vários são os motivos que levam os países a tratarem, com bastante cuidado, o conceito de residência.

O principal, no entanto, é evitar manobras elusivas visando a qualificação dos contribuintes como não-residentes, mesmo estando vinculados ao Estado, de modo que seriam beneficiados por uma tributação sem o alcance da universalidade dos rendimentos produzidos alhures.

Taciana Stanislau Afonso Bradley Alves corrobora essa assertiva ao afirmar que:

Costuma-se tributar o não-residente pelo regime de fonte, que prevê a retenção do imposto no momento em que a renda é produzida e disponibilizada ao beneficiário. Isso porque, considerando a impossibilidade das normas tributárias nacionais serem executadas em territórios forâneos (ou seja, delas serem dotadas de extraterritorialidade formal), a não retenção do tributo no momento do seu pagamento (ainda em território nacional) pode impossibilitar a cobrança posterior da exação se o sujeito não-residente não se encontrar nos lindes territoriais.¹¹⁷

São formas de transferências fictícias de residência, em geral para países com tributação mais favorecida, ofendendo os princípios da isonomia e da capacidade contributiva¹¹⁸, escreve Heleno Taveira Tôrres, “que permitem esta saída estratégica do regime da universalidade para o regime da territorialidade pura, típico de não-residentes, numa espécie de escolha autônoma, por parte do contribuinte, do regime tributário aplicável.”¹¹⁹

¹¹⁷ ALVES, Taciana Stanislau Afonso Bradley. *Op. cit.* p. 611.

¹¹⁸ Salientamos a ofensa aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva porque “enquanto os não-residentes, sejam pessoas físicas ou jurídicas, estão apenas sujeitos a imposto quanto aos rendimentos provenientes de fontes situadas no Brasil, estando assim sujeitos ao regime da ‘tributabilidade limitada, os residentes são tributáveis em função do seu rendimento mundial, quer se trate de pessoas físicas ou jurídicas – regime da ‘tributabilidade ilimitada’.” (XAVIER, Alberto. *Op. cit.* p. 256).

¹¹⁹ TÔRRES, Heleno Taveira. *Op. cit.* p. 135.

Feitas essas considerações, devemos, agora, analisar a residência de pessoas jurídicas, principal foco do presente estudo.

4.2.1.2 A residência de pessoas jurídicas

Visando a proteção de seus cofres, os países que tributam os rendimentos com base na universalidade buscam englobar na concepção de residentes o maior número de contribuintes, mormente pessoas jurídicas.

Por conseguinte, inúmeras são as qualificadoras de residência adotadas pelos mais variados Estados.

4.2.1.2.1 O lugar da constituição ou incorporação da sociedade – Esse critério, também muito utilizado para designar a nacionalidade das pessoas jurídicas, teve origem na Inglaterra em 1724 e, segundo ele, a sociedade deve ser submetida à legislação do Estado no qual foi criada, constituída ou incorporada.

Em razão de sua simplicidade na aplicação, esse é um parâmetro adotado pela maioria dos países para determinação da residência fiscal (EUA, Austrália, Canadá, Dinamarca, Suíça, Itália, Alemanha, Espanha, países da América Latina etc. utilizam esse critério).

Entretanto, há uma inconveniência em sua manutenção exclusiva: a permissão de uma escolha abusiva do local da constituição, o que daria margem à uma evasão fiscal.

Ademais, o Modelo OCDE desconsiderou-o por entender que é um elemento de cunho meramente formal (constituição da sociedade) para fins de qualificação da residência, em detrimento de critérios mais objetivos e seguros,

como a sede da direção da empresa ou mesmo o lugar de desenvolvimento das atividades produtivas.¹²⁰

4.2.1.2.2 O lugar da sede social – Muito utilizado por países como Áustria, Bélgica, França, Alemanha, Itália, Holanda, Portugal, Espanha, Suíça etc., o lugar da sede social é um critério que se refere normalmente à sede jurídica da sociedade, designada em seu contrato social.

Como essas legislações exigem somente uma indicação estatutária do local da sede jurídica, o critério dá margem à prática de fraudes vez que, quase sempre, não existe coincidência entre a localização da sede social com o lugar da administração central da sociedade.

Nesse sentido, Antonio Marques Santos alerta que:

“Esta idéia corresponde muito mais à exigência de uma sede real e efetiva do que à de uma sede meramente estatutária: esta última pode, com efeito, como se afirma freqüentemente, consistir numa simples caixa postal, ou num pequeno escritório, ao passo que aquela traduz forçosamente, uma ligação muito mais estreita e efetiva com um Estado.”¹²¹

4.2.1.2.3 O lugar da direção efetiva ou sede da administração – Critério subsidiário ao da sede social, trata do lugar onde são exercitadas, pelo órgão administrativo da pessoa jurídica, as funções de direção e gerência das atividades empresariais.

¹²⁰ TÔRRES, Heleno Taveira. *Op. cit.* p. 150.

¹²¹ SANTOS, Antonio Marques dos. Algumas reflexões sobre a nacionalidade das sociedades em direito internacional privado e em direito internacional público. Coimbra : Universidade de Coimbra, 1985. p. 66 apud TÔRRES, Heleno Taveira. *Op. cit.* p. 151-152.

Este critério traz maior segurança e certeza aos países, pois se baseia numa sede efetiva e real da sociedade e não numa fictícia ou formal como ocorre nos anteriores.

Entretanto, não se deve confundir sede social, que é única, com estabelecimentos ou centros de exploração mercantil mantidos pela sociedade que podem ser muitos, o que a tornaria residente em vários países em razão desses estabelecimentos permanentes.¹²²

Por fim, cumpre destacar que esse é o critério preferido pelos Modelos ONU e OCDE (art. 4º, § 3º).

4.2.1.2.4 O lugar da direção ou do poder de controle – Criado nos países da Grã-Bretanha, entende-se por lugar de direção aquele no qual são estabelecidas as linhas diretivas de gestão da sociedade.

Essa teoria considera a composição da pessoa jurídica. Assim, se uma empresa estiver sediada em um país e for controlada por pessoas físicas ou jurídicas nacionais ou com sede nesse Estado, será considerada nacional para fins fiscais. No entanto, se o controle for exercido por pessoas estrangeiras ou com sede no exterior, a sociedade será considerada estrangeira.

Sobre esse critério de conexão, Heleno Taveira Tôrres ensina que:

“O controle pode referir-se apenas à administração e à gestão, ou ainda, ao capital e ao direito de voto nas assembleias gerais da pessoa jurídica. Na prática, é tido como um critério de fato. De um modo geral, o controle corresponde aos administradores que exercem as funções dirigentes e realizam a gestão dos assuntos de mais alto porte da sociedade. Vários são os fatores que podem determinar este lugar: o ‘domicílio dos administradores’, o lugar de reunião, o lugar no qual se estabelece a política geral de gestão etc. Ademais, o critério de controle não se liga a uma relação contratual,

¹²² O conceito de estabelecimento permanente será estudado em capítulo distinto.

pois a nacionalidade do controlador não é objeto de livre estipulação das partes; tampouco se vincula ao aspecto institucional da sociedade, uma vez que a relevância emprestada ao poder de controle implica, necessariamente, a desconsideração da personalidade jurídica.¹²³

4.2.1.2.5 O lugar da atividade principal – Critério de conexão subjetivo, tem ele em vista o lugar onde a sociedade desenvolve sua principal atividade, isto é, onde ela produz a maior parte de seus rendimentos.

Para tanto, leva em conta duas situações de difícil determinação: o total de investimentos efetuados pela sociedade e o valor, ou a quantidade, dos bens produzidos.

Vemos que esse critério tem, como pressuposto, o exercício da atividade econômica principal da sociedade.

4.2.1.2.6 A residência das pessoas jurídicas no direito brasileiro – Conforme já salientamos acima, o legislador tributário brasileiro, ao tratar do assunto, utilizou-se apenas do termo domicílio, não fazendo menção alguma à residência das pessoas jurídicas.

Por conta dessa falta de explicitação, devemos nos valer do conceito estabelecido pelo art. 75, IV do Código Civil, que determina ser o domicílio das pessoas jurídicas o lugar onde funcionarem suas respectivas diretorias e administrações ou o eleito em seu estatuto ou atos constitutivos.

Assim, serão consideradas residentes, para fins de tributação da renda em bases mundiais, as empresas que tiverem sua sede estatutária (ou contratual), ou mesmo sua direção ou administração, localizadas dentro do território nacional.

¹²³ TÔRRES, Heleno Taveira. *Op. cit.* p. 154.

Tais pessoas jurídicas, independentemente de sua nacionalidade, “serão tributadas não apenas pelos rendimentos produzidos internamente, mas também pelos obtidos além do território nacional, sobre os quais será aplicada a alíquota progressiva (que levará em conta a totalidade dos rendimentos recebidos).”¹²⁴

4.2.2 A nacionalidade

Como o Estado tem que adotar critérios de conexão idôneos para caracterizar a nacionalidade das pessoas jurídicas, muitas vezes os coincide com os métodos de atribuição de residência.

E a situação fica ainda mais complicada justamente no caso das pessoas jurídicas, a quem não se aplicam o *jus sanguinis* ou o *jus matrimonii*.

Já se tem dito ser difícil e alguns ser até impossível, definir-se precisa e absolutamente o que venha a ser nacionalidade. Segundo Pontes de Miranda:

No terreno jurídico, o que importa é mostrar-se em que é que o laço da nacionalidade, a *relação jurídica específica*, se distingue dos outros laços de direito público ou privado, das outras *relações jurídicas*, qual a sua natureza, a sua eficácia, comum ou rara, a sua aparição e a sua desapareção, os acidentes da sua existência de relação jurídica e as alterações nos seus efeitos. Antes de designar o ter laço político-jurídico com um Estado, o adjetivo *nacional* significa ‘concernente a uma nação’, ‘proveniente de uma nação’ ou ‘relativo a uma nação’; mais restritamente – ‘a um Estado (pessoa de direito das gentes)’ [...].¹²⁵

José Cretella Neto, após profunda pesquisa histórica, nos noticia que “dentre os pioneiros instrumentos convencionais a respeito da nacionalidade, podem ser mencionados o *Tratado de Direito Comercial*, de 1889, de Montevideu, o *Tratado*

¹²⁴ ALVES, Taciana Stanislau Afonso Bradley. *Op. cit.* p. 614.

¹²⁵ MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda nº 1 de 1969*. 2. ed. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1970. v. 4, p. 345-346, grifos do autor.

de *Direito Comercial Terrestre Internacional*, de 1940, de Montevideu e o *Código Interamericano Privado* (também conhecido como *Código Bustamante*), aprovado em 1928 em Santiago de Cuba.”¹²⁶

O autor ainda enumera várias outras Convenções e Tratados sobre o tema, dentre as quais destacamos: a) Convenção de Haia sobre Nacionalidade, de 12.04.1930, a qual se aplica tanto às pessoas físicas como às jurídicas; b) Tratado de Roma de 1957, que instituiu a Comunidade Econômica Européia; c) a Convenção de Bruxelas sobre o Reconhecimento Mútuo de Sociedades e Pessoas Jurídicas; d) a Convenção de Haia referente ao Reconhecimento da Personalidade Jurídica das Associações e Fundações Estrangeiras, de 01.06.1956; e) Convenção de Estrasburgo, de 1966; f) Convenção sobre a Solução de Litígios Relativos a Investimentos, firmada sob os auspícios do Banco Mundial.¹²⁷

Não obstante essas convenções, como bem salientado por Egberto Lacerda Teixeira, é de se indagar: quais os critérios capazes de caracterizar uma sociedade como sendo brasileira (nacional)?

Para o autor, esses critérios “variam de Estado para Estado e, dentro do mesmo Estado, conforme a ordem jurídica fundamental, o regime político e as tendências sociais predominantes.”¹²⁸

E arremata de vez o assunto, afirmando que:

Nos sistemas em que predomina o liberalismo da vontade individual dos contratantes, a determinação da nacionalidade está vinculada à lei do local da constituição ou incorporação. Nos sistemas onde a personalidade jurídica das sociedades comerciais como entidade independente de seus membros prevalece, a preferência é no

¹²⁶ CRETELLA NETO, José. *Empresa Transnacional e Direito Internacional*. Exame do tema à luz da globalização. Rio de Janeiro : Forense, 2006. p. 203-204, grifos do autor.

¹²⁷ Ibid. p. 204-205.

¹²⁸ TEIXEIRA, Egberto Lacerda. A nacionalidade e as sociedades comerciais no Brasil e no estrangeiro. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, n. 420, p. 27, out. 1970.

sentido de dar à sede social o caráter predominante. Nos regimes em que o respeito à autonomia e realidade da pessoa jurídica é menos forte, esta se torna mais transparente, e o critério do controle acionário ou gerencial é mais invocado.¹²⁹

Cumpre salientar que não discutiremos, em maiores detalhes, os inúmeros critérios empregados pelos Estados para determinar a nacionalidade das sociedades empresárias.

Limitar-nos-emos, para não nos desviarmos do tema proposto, a afirmar que se tem aceitado, tanto pela doutrina, como por várias convenções internacionais (Modelo OCDE, por exemplo), como critério de conexão subjetivo válido, o nascimento da pessoa jurídica no território de um determinado Estado como capaz de vinculá-la ao seu ordenamento tributário.

Deveras, Aristóteles Moreira Filho defende que “a nacionalidade das pessoas jurídicas é definida no Modelo OCDE de convenção como sendo aquela do país da lei de constituição (*law of incorporation*).”¹³⁰

Alberto Xavier, que também compartilha dessa opinião, vai mais longe ao afirmar que:

Quanto às pessoas jurídicas, importa sublinhar que a sua nacionalidade resulta da *lei da respectiva constituição*, não sendo por isso relevante os outros critérios freqüentemente adotados pelas legislações internas, como o da sede social, da direção efetiva, da origem dos capitais ou da nacionalidade das pessoas que detêm o controle da nacionalidade.¹³¹

Entretanto, discorrendo sobre esse critério de conexão Heleno Taveira Tôrres chama a atenção para sua aplicação cega no caso das pessoas jurídicas.

¹²⁹ TEIXEIRA, Egberto Lacerda. *Op. cit.* p. 27.

¹³⁰ MOREIRA FILHO, Aristóteles. *Op. cit.* p. 349.

¹³¹ XAVIER, Alberto. *Op. cit.* p. 242.

Isso porque, segundo ele, o surgimento de empresas, diversamente do que ocorre com a pessoa física, não se dá com a ocorrência de um fato natural, mas sim por meio de um ato jurídico (contrato social), sendo que seu reconhecimento como pessoa jurídica depende do cumprimento por parte de seus fundadores de vários requisitos previstos em lei, que mudam de país para país.¹³²

Assim, “quanto ao regime jurídico da aquisição de nacionalidade das pessoas jurídicas, vigora o princípio segundo o qual a cada Estado cabe regular a respectiva definição, bem como as condições da aquisição, perda ou reintegração [...]”.¹³³

A lei brasileira, no entanto, define a nacionalidade da pessoa jurídica a partir dos critérios da sede no Brasil e da constituição segundo nossa legislação.

Aliás, há muito, Waldemar Ferreira já argumentava que:

Palavras existem que trazem em suas próprias letras sua razão de ser. Nacionalidade é dessas. Exprime a qualidade das pessoas que nascem da mesma raça, originárias da mesma semente sangüínea; ou oriundas do mesmo lugar, ou seja da mesma nação. [...]. Nascem brasileiras as pessoas físicas ou naturais. Também nascem brasileiras as pessoas jurídicas. [...]. Tenha-se isso em conta. Dois são os requisitos essenciais para a aquisição, pela sociedade [...], da nacionalidade brasileira de origem: a) a organização de conformidade com a lei brasileira; b) a sede de sua administração no território brasileiro.¹³⁴⁻¹³⁵

É se de salientar, outrossim, que até a Emenda Constitucional nº 6/1995, que modificou os arts. 170, IX e 176, § 1º, bem como revogou o art. 171, a Constituição Federal previa que eram consideradas empresas brasileiras as

¹³² TÔRRES, Heleno Taveira. *Op. cit.* p. 158.

¹³³ *Ibid*

¹³⁴ FERREIRA, Waldemar. *Tratado de Sociedades Mercantis*. 5. ed. Rio de Janeiro : Nacional de Direito, 1958. v. 4, p. 1.297.

¹³⁵ Nesse mesmo sentido: MENDONÇA, José Xavier de Carvalho. *Tratado de Direito Comercial Brasileiro*. 5. ed. Rio de Janeiro : Freitas Bastos, 1958. v. 3, p. 99.

constituídas sob as leis brasileiras e que tinham sua sede e administração no país (art. 171, inc. I, da CF, em sua redação original).

Não obstante essa regra tenha permanecido após a EC 6/95, perdeu seu *status* constitucional o que, segundo Heleno Taveira Tôrres, “não deveria ter ocorrido, porque aquele inciso [I, do art. 171] servia para indicar, apenas, a forma de aquisição da nacionalidade brasileira, para as pessoas jurídicas.”¹³⁶

Logo, a matéria passou a ser regulada pelo antigo Decreto-Lei nº 2.627/40 (a Lei nº 6.404/76 manteve as disposições sobre nacionalidade das pessoas jurídicas em vigor), bem como pela Lei de Introdução ao Código Civil.¹³⁷

E essas normas, tal qual dispunha o art. 171, inc. I, da Magna Carta, prevêm que para ser considerada nacional, a sociedade deve constituir-se conforme a lei brasileira e manter a sede de sua administração no Brasil.

A evidência, se se constituir segundo as leis brasileiras, mas fixar sua administração no estrangeiro ou, alternativamente, se se fixar no Brasil, porém constituir-se segundo as normas de outro país, a pessoa jurídica não será considerada como brasileira, por um motivo bastante simples: os critérios são cumulativos e não alternativos.

Vemos, também, que os conceitos de sociedade residente ou domiciliada no Brasil não se confunde com o de sociedade brasileira, pois esta última, atende a um duplo requisito, acima apontado.

¹³⁶ TÔRRES, Heleno Taveira. *Op. cit.* p. 165.

¹³⁷ “O Novo Código Civil Brasileiro (Lei nº 10.406, de 10.01.2002) dispõe sobre *sociedade estrangeira* na Seção III do Capítulo IX (*Da sociedade Dependente de Autorização*), pertencente ao Subtítulo II (*Da sociedade Personificada*) do Título II (*Da Sociedade*) do Livro II (*Do Direito da Empresa*), mas não a conceitua, o que nem de longe constitui um dos maiores defeitos desse diploma legal, cuja falta de técnica, em determinadas matérias, deixa perplexa a comunidade jurídica.” (CRETILLA NETO, José. *Op. cit.* p. 207).

Por derradeiro, em razão dos argumentos acima expostos, podemos afirmar, outrossim, que tal qual aos critérios da residência ou domicílio, a nacionalidade integra a regra-matriz de incidência tributária em seu aspecto pessoal.

Nesta mesma regra, acrescenta Aristóteles Moreira Filho, “a instituição da universalidade imputa a tributabilidade aos fatos ocorridos em qualquer lugar, pelos nacionais; a quantificação da dívida, semelhante à tributação dos residentes, dá-se globalmente.”¹³⁸

Postas essas considerações, vejamos, agora, os critérios de conexão objetivos – ou materiais – (fonte de produção ou pagamento da renda, lugar do exercício da atividade, lugar do estabelecimento permanente etc.).

4.3 CRITÉRIOS DE CONEXÃO OBJETIVOS

Paralelamente aos elementos de conexão subjetivos existem aqueles que se ligam diretamente ao fato tributável, vinculando o contribuinte ao sistema tributante especialmente pelo território viabilizando, assim, sua tributação independentemente de sua localização que inclusive pode ser no estrangeiro.

Os elementos de conexão objetivos variam conforme o tributo, mas no imposto de renda o fundamental é saber qual o lugar da situação da fonte dos rendimentos (*locus fontis*).

Por tal motivo, a localização da fonte efetiva de rendimentos deve ser a mais precisa possível, principalmente para a tributação dos não-residentes.¹³⁹

Concluindo nesse mesmo sentido, Taciana Stanislau Afonso Bradley Alves escreve que:

¹³⁸ MOREIRA FILHO, Aristóteles. *Op. cit.* p. 350.

¹³⁹ TÔRRES, Heleno Taveira. *Op. cit.* p. 119.

Em termos de tributação da renda, o elemento de conexão material fundamental é o lugar de identificação da fonte efetiva do rendimento. Tal rendimento decorrerá da realização, em linguagem competente, do fato-evento ('auferir renda') descrito hipoteticamente no antecedente da regra-matriz de incidência do imposto de renda. Esse fato-evento está diretamente relacionado com a sua fonte de produção, sobre a qual se projeta o elemento de conexão material, que busca conectar o fato jurídico tributário ao ordenamento da situação da fonte efetiva do rendimento.¹⁴⁰

Mas o que pode ser entendido como fonte de rendimentos?

4.3.1 A noção de fonte de rendimentos

Fonte, de uma maneira bastante singela, é o local de onde se origina a renda.

No sentido econômico, fonte equivale ao capital (aqui entendido em seu sentido amplo), do qual nasce a renda a ser tributada. Sua localização se dá no lugar em que é exercida a atividade do contribuinte, ou mesmo no local onde são empregados seus fatores de produção ou, ainda, onde se situam seus bens ou direitos.

Carlos dos Santos Almeida, F. Nepomuceno e Igor Tenório a conceituam como “o montante da riqueza sujeita ao desconto legal do imposto” e, seguindo os ensinamentos de Hércules Boucher, concluem:

Na linguagem financeira denomina-se fonte a própria riqueza de onde se vai tirar o imposto, o qual, assim, passará a constituir uma parcela autônoma e destacada do respectivo montante, a ser oportunamente recolhido aos cofres públicos. A incidência de fonte caracteriza-se, pois, por se tornar efetiva no próprio momento de origem do fenômeno tributário, que é o ato do crédito ou do pagamento da quantia sujeita ao desconto legal do imposto [...].¹⁴¹

¹⁴⁰ ALVES, Taciana Stanislau Afonso Bradley. *Op. cit.* p. 611.

¹⁴¹ ALMEIDA, Carlos dos Santos; NEPOMUCENO, F.; TENÓRIO, Igor. *Op. cit.* p. 651-652.

Fonte da renda, portanto, “é um conceito identificado e categorizado normativamente, que deve ser expresso em normas atinentes à sua localização para compor a determinação dos vários tipos de rendimentos tributáveis.”¹⁴²

Sobre esse conceito, vale destacar as lições de Heleno Taveira Tôrres.

Vejamos:

A importância da demarcação da ‘fonte efetiva’ é inconteste porque o rendimento pode ter origem em diversos lugares ou ser dependente da realização de atos complementares em outros tantos, mas apenas um deverá ser efetivamente determinante para aquela categoria de renda, objetivando demarcar, com precisão, o seu lugar de produção, confirmando, assim, sua tributação, territorialmente. Em poucas palavras, fonte efetiva da renda será o lugar onde se consumir e se puder identificar a real e concreta produção de rendimentos. Tal fonte efetiva pode ser o local de pagamento da renda ou do benefício, da celebração do contrato, do exercício da atividade, da situação dos bens, do estabelecimento permanente, da exploração de bens ou direitos, do exercício da profissão ou da realização das operações, do fornecimento ou das prestações artísticas e esportivas, de exploração de uma empresa industrial ou comercial etc. Como se dessume, será sempre identificado pela posição da situação jurídica, nunca pela identificação do objeto, da coisa ou da situação física.¹⁴³⁻¹⁴⁴

Em suma: “fonte efetiva da renda deve ser considerada como o local onde os rendimentos são realmente produzidos.”¹⁴⁵

Logo, a fonte efetiva do rendimento implica menção ao local de consumação e concreta produção do rendimento, isto é, o local onde nasce a renda tributada, o qual pode ser identificável por vários critérios, tais como o local do exercício da atividade, o local do pagamento da renda, da celebração de um contrato etc.

¹⁴² TÔRRES, Heleno Taveira. *Op. cit.* p. 120.

¹⁴³ *Ibid.*

¹⁴⁴ Nesse mesmo sentido: ALVES, Taciana Stanislau Afonso Bradley. *Op. cit.* p. 608.

¹⁴⁵ BASSANEZE, João Marcello Tramujas. Pluriritributação Internacional: Origem, Conceito e Medidas Unilaterais Destinadas à sua Eliminação. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Op. cit.* p. 448.

Pois bem. Sobre os elementos de conexão objetivos, Alberto Xavier ensina que “a par da noção clássica de fonte da renda, entendida como fonte da sua produção, fonte econômica ou fonte objetiva, a doutrina elaborou uma noção afim, que é a de fonte do seu pagamento, fonte financeira ou fonte subjetiva.”

No primeiro caso – fonte de produção – existe um nexo causal entre a renda e o fato que a determina. Já no segundo – fonte de pagamento – o nexo não está ligado à idéia de causalidade, mas sim à de origem dos recursos que representam renda para o beneficiário.

A fonte objetiva do rendimento, continua o autor, “é um conceito econômico que respeita à sua produção; a fonte subjetiva de pagamento é um conceito financeiro que respeita à sua realização.”¹⁴⁶

Mais adiante, Alberto Xavier confirma sua opinião ao analisar o Regulamento do Imposto de Renda, que tratam da retenção na fonte do imposto nos casos de residentes domiciliados no exterior.

Para o autor, “a ‘proveniência’ da fonte alude à fonte de produção, fonte econômica ou fonte objetiva, que é a origem da renda, ou seja, a atividade, bem ou direito de que resulta; o ‘pagamento’ pela fonte alude à fonte de pagamento, fonte financeira ou fonte subjetiva, que é a pessoa que efetua o pagamento da renda ao seu titular.”¹⁴⁷

Por outras palavras, “considera-se fonte pagadora a pessoa física ou jurídica que pagar rendimentos”, ao passo que “fonte produtora é o próprio organismo econômico que é a origem necessária dos rendimentos tributários [...], a ‘causa econômica da produção’.”¹⁴⁸

¹⁴⁶ XAVIER, Alberto. *Op. cit.* p. 270.

¹⁴⁷ *Ibid.* p. 398.

¹⁴⁸ ALMEIDA, Carlos dos Santos; NEPOMUCENO, F.; TENÓRIO, Igor. *Op. cit.* p. 651-652.

E conclui seu pensamento afirmando que “para que haja a incidência de imposto no Brasil, é necessário, que no Brasil se localizem cumulativamente a fonte de produção e a fonte de pagamento.”¹⁴⁹

Independentemente dessa discussão, nossa Constituição Federal, em seu art. 153, prevê dentre os tributos de competência exclusiva da União, o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

Disciplinando esse artigo (art. 146, inc. III da CF), o Código Tributário Nacional determina, em seu art. 43, que o imposto de renda incide sobre a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos.

A fonte, no caso do conceito adotado pelo CTN, corresponde às atividades que “estejam diretamente relacionadas com o uso do capital, que sejam desenvolvidas mediante utilização do trabalho humano ou que sejam fruto da combinação entre o trabalho humano e a aplicação do capital na produção.”¹⁵⁰

Melhor explicando:

[...] muito embora o evento tributável seja a aferição de renda (critério material da regra-matriz do imposto de renda no Brasil), o elemento de conexão material buscará identificar a localização da situação jurídica que gera essa renda, e não o próprio rendimento em si, que já é o produto da referida fonte de renda.¹⁵¹

Em assim sendo, se ao invés de centralizarmos as preocupações na definição de renda como produto (pagamento), voltarmos-nos à localização da fonte de produção de rendimento, “a atividade interpretativa será mais construtiva e mais segura no que concerne à teorização dos sistemas de tributação de rendimentos,

¹⁴⁹ XAVIER, Alberto. *Op. cit.* p. 399.

¹⁵⁰ *Ibid.* p. 124.

¹⁵¹ ALVES, Taciana Stanislau Afonso Bradley. *Op. cit.* p. 608.

por encontrar-se mais próxima dos elementos concretos que determinam a situação pessoal do contribuinte.”¹⁵²

Em razão do acima exposto, podemos concluir que o critério de conexão da fonte efetiva dos rendimentos oferece, como vantagens, os fatos de: *a)* ser mais apropriado e lógico quanto à soberania; *b)* estimular a competição internacional; *c)* facilitar e minorar o custo administrativo; *d)* melhorar a produtividade de incentivos; *e)* eliminar a necessidade de tratados de dupla tributação.¹⁵³

Finalmente, é de se deixar consignado que quando nos voltamos ao estudo da fonte dos rendimentos, devemos ter sempre claras as definições de renda, proventos, capital etc., noções estas que serão objeto de estudo no próximo capítulo.

¹⁵² TÔRRES, Heleno Taveira. *Op. cit.* p. 124.

¹⁵³ TAVOLARO, Agostinho Toffoli. *Op. cit.* p. 41.

5

A FORMA DE ATUAÇÃO DAS EMPRESAS ESTRANGEIRAS NO BRASIL E SUAS RENDAS

Neste capítulo analisaremos as formas de atuação das empresas estrangeiras no Brasil, bem como as modalidades de tributação a que são submetidas suas rendas.

Antes, porém, de nos lançarmos a essa tarefa, mister se faz compreendermos um conceito fundamental: o de renda.

Conforme é cediço, a Constituição Federal de 1988 contém um grande número de normas tributárias, não se limitando a apenas apontar os fatos que podem ser alcançados pela tributação, mas estabelecendo, minudente e exaustivamente, os limites e condições dessa tributação.

Por outras palavras, o constituinte forjou um sistema rígido de distribuição de competências tributárias¹⁵⁴, deixando pouca liberdade ao legislador ordinário.

Compartilhando essa afirmação, José Artur Lima Gonçalves escreve, de maneira bastante clara, que:

Ao proceder a esta necessária repartição de competências, a estrutura federativa do Estado Brasileiro, por meio da Constituição Federal, impõe a repartição rígida e exaustiva da competência tributária impositiva. E o faz por meio da referência à materialidade das regras matrizes de incidência tributária passíveis de serem criadas pelos legisladores competentes. Daí os conceitos que são utilizados para discriminar as competências serem *conceitos constitucionais*, não podendo ser manipulados pelo legislador infraconstitucional, razão pela qual deve ser compreendido, por exemplo, que a lei complementar só tem a virtude de explicitar limites de competência – assumindo, na matéria, sua inegável natureza jurídica declaratória, de verdadeiro preceito didático, na linguagem de Saintz Bujanda, influente publicista espanhol.¹⁵⁵

Dentro dessa fixação de competências tributárias, a Carta Magna determinou que compete à União instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (art. 153, inc. II).

Cumprindo a função que lhe cabe por força do art. 146, inc. III, da CF/88, o Código Tributário Nacional definiu como fato gerador do imposto em estudo, a

¹⁵⁴ A competência tributária, escreve Paulo de Barros Carvalho, “em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos. [...]. Não se confunde com a capacidade tributária ativa. Uma coisa é poder legislar, desenhando o perfil jurídico de um gravame ou regulando os expedientes necessários à sua funcionalidade; outra é reunir credenciais para integrar a relação jurídica, no tópico de sujeito ativo. O estudo da competência tributária é um momento anterior à existência mesma do tributo, situando-se no plano constitucional. Já a capacidade tributária ativa, que tem como contranota a capacidade tributária passiva, é tema a ser considerado no ensejo do desempenho das competências, quando o legislador elege as pessoas componentes do vínculo abstrato, que se instala no instante em que acontece, no mundo físico, o fato previsto na hipótese normativa.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 12. ed. São Paulo : Saraiva, 1999. p. 211-212).

¹⁵⁵ GONÇALVES, José Artur Lima. A Imunidade Tributária do Livro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. 2. ed. São Paulo : Atlas, 2003. p. 140.

aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos (art. 43, inc. I).

Como a legislação desse imposto não contém a definição do que se deva entender por renda, é o caso, então, de indagarmos: o que é renda?

5.1 O CONCEITO DE RENDA

Numa primeira resposta, poderíamos afirmar que renda é o resultado de uma operação de subtração que tem por minuendo os rendimentos tributáveis num dado período de tempo fixado por lei e, por subtraendo, o total das despesas dedutíveis no mesmo lapso temporal.

Logo, não é qualquer entrada de dinheiro nos cofres de uma pessoa (física ou jurídica) que pode ser alcançada pelo imposto de renda, mas somente aquilo que tipificar ganhos efetivos durante um determinado intervalo de tempo.

Em direito tributário, entretanto, essa definição não é uma questão pacífica. Várias foram as proposições de economistas, contadores e juristas, os quais partiram de pontos de vista muitas vezes bastante divergentes.

No entanto, a noção de renda que nos interessa não é a utilizada pela ciência econômica ou contábil, mas sim a que se ajusta ao sistema tributário nacional definido na Constituição Federal em vigor.

Isso porque, segundo Bulhões Pedreira, “esse é o conceito que permitirá conhecer os limites da competência tributária da União ao definir a base imponible do imposto sobre a ‘renda e proventos de qualquer natureza’¹⁵⁶, bem como servirá

¹⁵⁶ PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto de Imposto de Renda*. Rio de Janeiro : JUSTEC, 1971. p. 2-3.

para apreciar a constitucionalidade das leis tributárias federais, estaduais e municipais.

Assim sendo, o conceito constitucional de renda pode ser traduzido da seguinte maneira: “(i) saldo positivo resultante do (ii) confronto entre (ii.a) certas entradas e (ii.b) certas saídas, ocorridas ao longo de um dado (iii) período.”¹⁵⁷

Trilhando esse mesmo caminho, Eduardo Marcial Ferreira Jardim acrescenta que o conceito de renda haverá de significar:

[...] o acréscimo patrimonial líquido, apurado num dado lapso temporal, assim entendido aquele resultante do confronto entre entradas e saídas, incluindo a renda consumida e excluindo perdas e as deduções necessárias à percepção do rendimento ou proclamadas como direitos sociais.¹⁵⁸

Em suma: renda, para a Constituição Federal, é a mutação patrimonial positiva apurada num determinado espaço de tempo (exercício financeiro).¹⁵⁹

Pois bem. O país berço do imposto de renda, escreve Henry Tilbery, foi a Grã-Bretanha, “onde seus precursores foram no 18º século diversas formas de imposição sobre a renda consumida, por exemplo sobre a posse de carruagens, cavalos, homens, empregados domésticos, casas, janelas e relógios.”¹⁶⁰

Na sua concepção clássica, o tributo teve origem em 1798, quando foi instituído por William Pitt para contribuir ao financiamento da guerra contra Bonaparte.

¹⁵⁷ GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*. São Paulo : Malheiros, 2002. p. 179.

¹⁵⁸ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Dicionário Jurídico Tributário*. 4. ed. São Paulo : Dialética, 2003. p. 211.

¹⁵⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a Renda: perfil constitucional e temas específicos*. 2. ed. São Paulo : Malheiros, 2006. p. 42.

¹⁶⁰ TILBERY, Henry. Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. In: SOUZA, Hamilton Dias de; TILBERY, Henry; MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coords.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo : José Bushatsky, 1975. v.1, p. 74.

Nessa época, esse imposto era rudimentar e de caráter indiciário, extinguindo-se em 1816, quando a houve paz entre França e Inglaterra.

Segundo nos noticia Aliomar Baleeiro, R. Peel o restabeleceu em 1842 como receita emergencial e desde então perdurou, aperfeiçoando-se até os dias atuais.¹⁶¹

O imposto sobre a renda foi adotado por diversos países, como por exemplo, pela Suíça em 1840, Áustria em 1849, Itália em 1864, França em 1917 e Estados Unidos em 1917 (antes, em 1896 a Suprema Corte norte-americana declarou-o inconstitucional).

De extraordinário e justificado pela guerra, esse imposto “passou a ser um dos elementos do sistema tributário de cada país, acabando por ser o principal desses elementos nos Estados mais civilizados e economicamente amadurecidos. É hoje o tributo universalmente adotado.”¹⁶²

Independentemente de sua evolução histórica, é ponto pacífico que renda é um conceito dinâmico, em contraposição ao capital (estático).

Deveras, Charles Ambroise Colin distingue capital e renda da seguinte forma:

Capital é o conjunto das riquezas que um homem possui e que deve conservar em sua integridade para obter anualmente uma constante de bens necessários para o seu consumo, e renda são os produtos que derivam da colocação em funcionamento das riquezas das quais ele dispõe e que podem consagrar-se a seu consumo sem diminuição do seu capital.¹⁶³

¹⁶¹ BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 15. ed. atualizada por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro : Forense, 1998. p. 331.

¹⁶² Ibid.

¹⁶³ COLIN, Charles Ambroise. *La notion du revenue en matière de législation fiscale*. Paris : Librairie Dalloz, 1924 apud ROLIM, João Dácio. O Conceito Jurídico de Renda e Proventos de Qualquer Natureza: Alguns Casos Concretos: adições e exclusões do lucro real. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Imposto de renda: questões atuais e emergentes*. São Paulo : Dialética, 1995. p. 90.

Do ponto de vista econômico, o capital se forma pela acumulação de rendas que sobram do consumo, ao passo que, juridicamente, é visto como o conjunto de bens que renovam seus frutos periodicamente.¹⁶⁴

Assim, o capital seria fonte do qual a renda seria produto.¹⁶⁵

Exemplificando, um bosque seria o capital enquanto fonte durável, ao passo que seus produtos devem ser considerados renda, pelo seu caráter de frutos periódicos.

Sobremais, em sua definição, destacam-se duas teorias fundamentais: a) teoria da fonte (*source income theory*) e; b) teoria do acréscimo patrimonial (*increment of wealth theory*).

A primeira corrente não subordina a definição de renda à afetação dada pelo contribuinte a um acréscimo de sua riqueza mas, sim, à natureza de sua origem, isto é, da fonte que provém.

Para Rubens Gomes de Souza, “a teoria da fonte restitui valor à noção de periodicidade: [...] a pesquisa das fontes originadoras da renda só tem, com efeito, interesse para constatar se se trata de um elemento de riqueza suscetível, ou não, de produção periódica.”¹⁶⁶

Já para a segunda, cujo primeiro defensor foi Georg Schanz, considera-se como ingresso o acréscimo líquido do patrimônio dentro de um determinado período, incluídas doações, heranças, legados e ganhos de capital.¹⁶⁷⁻¹⁶⁸

¹⁶⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.* p. 331-332.

¹⁶⁵ Corroborando essa assertiva, Rubens Gomes de Souza afirma que “capital seria o montante do patrimônio encarado num momento qualquer de tempo, ao passo que renda seria o acréscimo do capital entre dois momentos determinados.” (SOUZA, Rubens Gomes de. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n. 14, p. 340, out./dez. 1970).

¹⁶⁶ *Ibid.*

¹⁶⁷ TILBERY, Henry. *Op. cit.* p. 76.

¹⁶⁸ Há, ainda, uma terceira corrente denominada “legalista”, compartilhada por Rubens Gomes de Souza, segundo a qual a renda deve ser sempre definida em função do direito positivo.

No Brasil, durante o Império, houve uma tentativa de se importar o imposto de renda que Peel reintroduzira na Inglaterra, quando ali se acentuou a riqueza mobiliária e a expansão da indústria.¹⁶⁹

Segundo nos noticia Aliomar Baleeiro:

O Visconde de Jequitinhonha (1869), o Visconde de Ouro Preto e o Barão do Rosário, em 1879, uma comissão designada pelo conselheiro Lafayette em 1883, e vários homens públicos e altos funcionários defenderam a conveniência do tributo nas condições do Brasil daquele tempo.¹⁷⁰

No entanto, somente em 1922, ao ser editada a Lei nº 4.625, é que o imposto surgiu como um simples dispositivo, dando margem a uma tímida arrecadação, sendo somente veio a receber tratamento estrutural com o advento do Código Tributário Nacional em 1966.¹⁷¹

Atualmente, conforme visto, a Constituição Federal, em seu art. 153, determina que compete à União instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

Por sua vez, o Código Tributário Nacional, em seu art. 43, dispõe que renda é “a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos.”

De início, é importante observar que o CTN estabelece claramente uma disjunção entre duas espécies de disponibilidade: econômica e jurídica.

¹⁶⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.* p. 335.

¹⁷⁰ *Ibid.*

¹⁷¹ CANTO, Gilberto de Ulhôa; MUNIZ, Ian de Porto Alegre; SOUZA, Antonio Carlos Garcia de. Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O Fato Gerador do Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*. São Paulo : Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1986. p. 1 (Cadernos de Pesquisas Tributárias, v. 11).

Aliás, sobre as disponibilidades econômica e jurídica, Fábio Junqueira de Carvalho e Maria Inês Murgel lembram que:

Não por outra justificativa, doutrinadores e juristas há muito discutem e buscam a melhor forma de se interpretar o mandamento jurídico contido no artigo 43 do Código Tributário Nacional, especialmente no que tange à diferença entre disponibilidade econômica e disponibilidade jurídica da renda, vez que, ao mencioná-las, o legislador o fez de forma alternativa, deixando clara a referência a dois tipos distintos de disponibilidade de renda, duas formas de disponibilidade que ensejarão a incidência do Imposto sobre a Renda.¹⁷²

Segundo Antonio Carlos Garcia de Souza, Gilberto de Ulhôa Canto e Ian de Porto Alegre Muniz, “diz-se que há disponibilidade econômica quando alguém pode, efetivamente, tomar, usar e alienar bem ou direito.”¹⁷³

Por outro lado, ocorre a disponibilidade jurídica quando “o seu titular pode, embora não haja recebido fisicamente a coisa ou o direito, deles fazer uso ou tirar os proveitos resultantes do domínio porque a lei ou o contrato lho permitem.”¹⁷⁴

Por outras palavras, podemos concluir que disponibilidade econômica corresponde a um rendimento ou provento de qualquer natureza *realizado*, isto é, a dinheiro em caixa, ao passo que a disponibilidade jurídica corresponde a um rendimento ou provento adquirido, ou seja, ao qual o contribuinte possui um título jurídico que lhe permita a realização em dinheiro.¹⁷⁵

¹⁷² CARVALHO, Fábio Junqueira de; MURGEL, Maria Inês. *IRPJ: Teoria e Prática Jurídica*. 2. ed. São Paulo : Dialética, 2000. p. 27.

¹⁷³ CANTO, Gilberto de Ulhôa; MUNIZ, Ian de Porto Alegre; SOUZA, Antonio Carlos Garcia de. *Op. cit.* p. 5.

¹⁷⁴ *Ibid.*

¹⁷⁵ MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional*. São Paulo : Dialética, 1996. p. 122.

Assim, “disponibilidade econômica é a percepção efetiva do rendimento em dinheiro (receita realizada), e a disponibilidade jurídica é o nascimento do direito a receber um crédito (receita a realizar).”¹⁷⁶⁻¹⁷⁷

No entanto, ambas são, quando relativas à renda ou proventos de qualquer natureza, fatos geradores do imposto em foco.

Logo, renda pressupõe ações humanas que revelem mais-valias, isto é, acréscimos na capacidade contributiva (que a doutrina mais tradicional chama de acréscimos patrimoniais). Só quando há realidades econômicas novas, que se incorporam ao patrimônio da pessoa (física ou jurídica), é que podemos falar em renda.

Com isso, vemos que o CTN adotou a teoria da renda-acréscimo patrimonial, pois a expressão produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, contida no art. 43, transmite uma idéia de um resultado oriundo de um investimento, de uma atividade ou de um esforço humano que traduz um *plus* em relação à situação anterior, isto é, uma riqueza nova.¹⁷⁸

Compartilhando dessa mesma conclusão, Roque Antonio Carrazza escreve que “renda e proventos são conceitos que, para fins de tributação específica, referem-se a um resultado, isto é, à diferença positiva entre as receitas e as despesas do contribuinte, dentro de um determinado período (em geral, o exercício financeiro).”¹⁷⁹

¹⁷⁶ GONÇALEZ, Antonio Manoel. Imposto de Renda. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Op. cit.* p. 47.

¹⁷⁷ Em sentido idêntico: CARVALHO, Fábio Junqueira de; MURGEL, Maria Inês. *Op. cit.* p. 28.

¹⁷⁸ No sentido de que o CTN adotou o conceito de renda acréscimo: MACHADO, Hugo de Brito. Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Op. cit.* p. 248.

¹⁷⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. cit.* p. 40.

Assim, à evidência, como “acrécimo” há de se entender o que foi auferido pelo contribuinte, excetuadas as parcelas que a lei, expressa ou implicitamente, admite que sejam diminuídas na sua determinação.

Corroborando essa assertiva, Heleno Taveira Tôres escreve que:

Nesta cláusula geral [art. 43 do CTN], o termo ‘produto’ aparece denotando ‘resultado’, mas todo produto, todo resultado, possui uma fonte, uma origem a ser considerada, pois o produto, per si, não é suficiente para estabelecer o tratamento tributário a ser aplicado àquele resultado. Deste fato resulta que o estudo da noção de renda tributável deve estabelecer-se, também, em função da *origem* de tal *produto*, e não exclusivamente sobre este, que serve apenas para delimitar o que deve compor a base de cálculo da tributação sobre rendas. A *fonte*, no caso particular do conceito adotado pelo Código, corresponde às atividades que estejam diretamente relacionadas com o uso do capital, que sejam desenvolvidas mediante utilização do trabalho humano ou que sejam fruto da combinação entre o trabalho humano (homem e máquina) e a aplicação do capital na produção.¹⁸⁰

Com base nessas considerações, podemos concluir que para fins tributários, renda “é o resultado econômico positivo, determinado num dado período, oriundo de uma fonte produtiva juridicamente qualificado segundo as demarcações materiais que a Constituição estabelece.”¹⁸¹

Não obstante a discussão existente sobre esse assunto, não iremos nos aprofundar mais, vez que nos desviaríamos do tema a que nos propusemos.

Entretanto, se assim fizéssemos, antes de tratarmos das formas de atuação das empresas no Brasil deveríamos analisar o último tópico que envolve a definição da renda, qual seja, a tributação na fonte e a tributação analítica, conceitos esses de suma importância quando abordaremos a tributação de não-residentes no Brasil.

¹⁸⁰ TÔRES, Heleno Taveira. *Pluritributação Internacional sobre as Rendias de Empresas*. 2. ed. São Paulo : Revista dos Tribunais, 2001. p. 123-124.

¹⁸¹ *Ibid.* p. 124-125.

5.1.1 A tributação na fonte pagadora

Conforme já tratamos alhures, as pessoas – físicas ou jurídicas – com domicílio no exterior somente podem ser tributadas no Brasil pelos rendimentos que tiverem sido produzidos dentro do próprio território brasileiro (princípio da territorialidade).

No entanto, quanto a esses rendimentos, devemos distinguir a tributação definitiva sobre aqueles provenientes de fontes nacionais destinados a residentes no exterior, do regime de tributação pelo qual os residentes são equiparados a pessoas domiciliadas no Brasil, ocasião em que se sujeitam às mesmas regras que são aplicáveis a estas (*en passant*, este último regime é o aplicado aos não-residentes que dispõem de estabelecimentos permanentes no Brasil).¹⁸²

No primeiro caso, escreve Alberto Xavier, “a lei considera os rendimentos auferidos pelos não residentes *isolada* ou *analiticamente*, submetendo cada um, de *per se*, ao tratamento que lhe for individualizadamente aplicável (juro, *royalty*, aluguel, dividendo, salário, etc.).”¹⁸³

No segundo caso, por outro lado, a lei considera os rendimentos auferidos pelos não residentes “*complexiva* ou *sinteticamente*, submetendo-o a todos ao regime do *lucro da empresa*, apurado pela sistemática própria de apuração do lucro das pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, às quais são equiparadas as filiais, sucursais e os representantes de empresas estrangeiras.”¹⁸⁴

Ademais, vale ressaltar que o regime analítico de retenção na fonte vigora para a generalidade dos rendimentos auferidos por residentes no exterior.

¹⁸² XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil: Tributação das Operações Internacionais*. 5. ed. Rio de Janeiro : Forense, 2000. p. 387.

¹⁸³ *Ibid.* p. 388.

¹⁸⁴ *Ibid.*

Feitas essas breves considerações, passemos, agora, à análise das formas de atuação de empresas estrangeiras no Brasil.

5.2 Formas de atuação das empresas estrangeiras no Brasil

Tema intrinsecamente ligado à tributação das rendas auferidas por empresas não-residentes é seu modo de atuação dentro do território brasileiro.

A transnacional não possui uma forma jurídica típica.¹⁸⁵ Essas empresas, lembra José Cretella Neto, têm sido objeto de intensos estudos nos últimos cinqüenta anos. Entretanto, ainda não se chegou a uma definição rigorosa, justamente em razão de sua variedade praticamente infinita.¹⁸⁶⁻¹⁸⁷

E a preocupação dos que se debruçam sobre esse tema é plenamente justificável, pois a progressiva universalização da economia, na segunda metade do século XX, multiplicou os grupos societários multinacionais.¹⁸⁸

Assim, de antemão, a empresa transnacional pode ser definida como:

A pessoa jurídica de Direito Internacional, criada por estatuto ou contrato social em determinado Estado da Sociedade Internacional, composta tanto pela conjugação de interesses de pessoas físicas quando de pessoas jurídicas, segundo a estratégia de mercado ou volume de investimentos em novos nichos de mercado sob a direção da matriz em filiais e sucursais em locais onde há facilitação de ingresso de capital estrangeiro, concessão de benefícios fiscais e livre acesso aos insumos e à mão-de-obra sem interferências do Estado-hospedeiro nos negócios corporativos.¹⁸⁹

¹⁸⁵ TÔRRES, Heleno Taveira. *Op. cit.* [2001]. p. 178.

¹⁸⁶ CRETELLA NETO, José. *Empresa Transnacional e Direito Internacional: exame do tema à luz da globalização*. Rio de Janeiro : Forense, 2006. p. 17.

¹⁸⁷ Esse autor demonstra, alias, toda a evolução do conceito de empresa transnacional ao longo dos anos. (Ibid. p. 18-33).

¹⁸⁸ COMPARATO, Fábio Konder. Estado, empresa e função social. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, n. 732, p. 39, out. 1996.

¹⁸⁹ ROSSI, Fabiano Leitoguinho. *Regime Jurídico das Empresas Transnacionais*. São Paulo : IOB-Thomson, 2006. p. 29.

Contudo, analisando as várias conceituações elaboradas, seja pela doutrina especializada, seja pelos organismos internacionais – ONU, IDI, OCDE, UNCTAD etc., vemos que o que caracteriza de forma segura a empresa como transnacional, são elementos de estraneidade, pertinentes à sua forma de atuação.

Esses elementos se manifestam tanto de forma objetiva, através das operações praticadas pela transnacional como, também, de forma subjetiva, pela pluricidade de residências ou nacionalidades que vão sendo acumuladas pela empresa.¹⁹⁰

Por fim, considerando esses elementos, Heleno Taveira Tôrres define a empresa transnacional da seguinte forma:

Sendo a forma subjetiva de presença da ‘empresa transnacional’ o critério mais adequado para o seu isolamento como categoria própria, então ‘empresas transnacionais’ serão todas as formas de organização empresarial de atuação ultraterritorial (não se limitando às fronteiras de um específico país), distinguindo-se das demais pela sua articulação numa pluralidade de centros de gestão, de tantas quantas sejam as jurisdições onde desempenhe suas atividades, mediante a aquisição de residência ou nacionalidade do respectivo país de instalação. E transnacional será tanto um grupo de empresas como uma empresa que mantenha distintas residências no exterior ou nacionalidades, como aquela que participa no capital de empresas não-residentes, com um poder de influência sobre as respectivas decisões destas ou não.¹⁹¹

5.2.1 Atuação direta e indireta

Conforme visto acima, as transnacionais podem assumir várias faces e, por conta disso, a doutrina classifica suas formas de atuação em (a) direta ou (b) indireta.

¹⁹⁰ TÔRRES, Heleno Taveira. *Op. cit.* [2001]. p. 179.

¹⁹¹ *Ibid.*

Na primeira, a empresa opera por seus próprios meios, através de filiais, sucursais, agências, ou qualquer outra forma de base fixa, o que é denominado em Direito Internacional Tributário, como estabelecimento permanente.¹⁹²

Já na forma indireta, a transnacional atua por meio de participações em empresas situadas em outros territórios (controladas e subsidiárias) ou através de cooperação, como no caso das *joint ventures* internacionais.

Em razão desse leque de opções posto à sua disposição, a transnacional pode atuar no mercado brasileiro da seguinte forma: a) efetuando negócios isolados, sem a utilização de uma estrutura fixa, através de contratos; b) instalando um estabelecimento permanente, opção atrativa principalmente para empresas residentes em países com os quais o Brasil possui acordo para evitar a bi-tributação internacional; c) operando por meio de uma empresa brasileira, subsidiária, coligada ou controlada pela matriz estrangeira, não obstante o centro das decisões encontrar-se situado no Brasil; d) optando pela atuação por uma empresa estrangeira (filial, agência, sucursal ou estabelecimento permanente), com centro das decisões situado no exterior. Para isso, será necessária autorização do governo brasileiro para funcionamento; e) adquirindo a nacionalidade brasileira.

Em suma, a atuação das transnacionais no Brasil pode se realizar através de constituição de filiais, sucursais ou agências, aquisição de participações societárias, por meio de subsidiárias e controladas, constituição de *holdings*¹⁹³, participação minoritária em empresas brasileiras ou, alternativamente, de forma direta, sem qualquer base fixa de negócios, mediante a simples prática de atos.¹⁹⁴

¹⁹² O conceito de estabelecimento permanente, bem como sua origem e evolução, serão tratados mais adiante, em tópico apropriado.

¹⁹³ Isto é, sociedades que têm por objeto a participação no capital de outras sociedades.

¹⁹⁴ Importa salientar que dependendo do modo de atuação, a transnacional poderá ser considerada, pela legislação fiscal, como uma sociedade estrangeira ou nacional (brasileira). Na primeira hipótese, enquadram-se as empresas que mantêm sua sede no exterior,

5.2.1.1 Funcionamento das sociedades estrangeiras no Brasil e a autorização estatal

Por conta da facilidade operacional que possuem e visando uma “economia tributária”, que se traduz, claramente, num aumento do retorno aos seus acionistas, várias transnacionais optam por se instalar em países com tributação mais favorecida, conhecidos como paraísos fiscais.¹⁹⁵

Realmente, o planejamento de qualquer empresa transnacional passa pela análise da tributação dos países nos quais as operações serão realizadas, de maneira a serem concentradas naqueles onde o custo tributário seja menor.¹⁹⁶

Nessa busca, as empresas utilizam-se de negócios entre suas próprias unidades, transferindo os resultados de um determinado país para outro.

independentemente de sua constituição ter sido feita conforme as leis brasileiras ou estrangeiras. Na segunda, se encontram as empresas criadas conforme as normas brasileiras e que também mantenham, no Brasil, sua sede. As sociedades nacionais podem, ainda, se subdividir em sociedade brasileira propriamente dita (que apresenta forma, controle e capital brasileiros) e subsidiária de sociedade estrangeira (ou seja, a empresa é constituída segundo as leis brasileiras, mas possui capital e controles estrangeiros).

¹⁹⁵ Alberto Xavier ensina que os refúgios, oásis ou paraísos fiscais são os ordenamentos que “isentam certos fatos que deveriam ‘normalmente’ tributar, de harmonia com os princípios gerais comumente aceitos, ou os tributam a alíquota ‘anormalmente’ baixa – via de regra para atrair capitais estrangeiros.” Ainda segundo o autor, esses territórios “têm como característica comum a não incidência de imposto de renda sobre pessoas jurídicas cujo capital seja detido por não residentes e exerçam exclusivamente a sua atividade fora do território em questão, também não incidindo via de regra imposto de renda na fonte sobre os dividendos distribuídos aos sócios. São as vulgarmente chamadas *sociedades off-shore* [...]. Todos estes territórios têm ainda, de comum, legislação societária e financeira flexível, liberdade cambial absoluta, além de eficiente sistema de comunicações e estabilidade política e social.” (XAVIER, Alberto. *Op. cit.* p. 281-282).

¹⁹⁶ A Secretaria da Receita Federal, ao editar a Instrução Normativa nº 188, de 06 de agosto de 2002, publicada no Diário Oficial da União de 09 de agosto de 2002, relacionou os países que entende possuírem uma tributação mais favorecida. São eles: Andorra, Anguilla, Antígua e Barbuda, Antilhas Holandesas, Aruba, Comunidade das Bahamas, Bahrein, Barbados, Belize, Ilhas Bermudas, Campione D’Italia, Ilhas do Canal (Alderney, Guernsey, Jersey e Sark), Ilhas Cayman, Chipre, Cingapura, Ilhas Cook, República da Costa Rica, Djibouti, Dominica, Emirados Árabes Unidos, Gibraltar, Granada, Hong Kong, Lebuán, Líbano, Libéria, Liechtenstein, Luxemburgo, Macau, Ilha da Madeira, Maldivas, Malta, Ilha de Man, Ilhas Marshall, Ilhas Maurício, Mônaco, Ilhas Montserrat, Nauru, Ilha Niue, Sultanato de Omã, Panamá, Federação de São Cristóvão e Nevis, Samoa Americana, Samoa Ocidental, San Marino, São Vicente e Granadinas, Santa Lúcia, Seychelles, Tonga, Ilhas Turks e Caicos, Vanuatu, Ilhas Virgens Americanas, Ilhas Virgens Britânicas.

Segundo Ana Cláudia Akie Utumi, as formas de transferir os resultados de um país para outro são diversas:

(i) subfaturamento ou superfaturamento das operações de importação e exportação, de modo a gerar um maior ou menor lucro em um determinado local e não em outro; (ii) estabelecimentos de empréstimos, no lugar de capital, com juros diferenciados em relação ao mercado (*subcapitalização*); (iii) pagamento de *royalties* para a controladora, coligada ou controlada etc.¹⁹⁷

Pois bem. Além da preocupação com planejamentos tributários que envolvam países com tributação mais favorecida, no Brasil as empresas estrangeiras também devem atentar-se para o fato da contratação de obrigações e direitos não configurar o que a legislação chama de “exercício normal da atividade social” ou “funcionamento”, pois, nesse caso, será necessária uma autorização.

Por outras palavras; as sociedades estrangeiras podem exercer direitos e contrair obrigações, bem como ser acionistas de sociedades anônimas brasileiras, por exemplo. Entretanto, não podem, sem autorização prévia do governo brasileiro, funcionar por si ou por filiais, agências sucursais ou estabelecimentos.

Assim, em razão dessa restrição de direito público, na prática, a situação que ocorre, segundo Heleno Taveira Tôrres, é a seguinte:

As companhias estrangeiras que pretendem funcionar no Brasil, em vez de pedirem autorização ao governo federal, criam, por meio de terceiras pessoas, uma sociedade nacional com o mesmo objeto social e, depois, passam a ser acionistas da companhia brasileira, adquirindo o controle acionário e funcionando, por pessoa interposta, indiretamente no país, sem qualquer ciência ou controle do governo brasileiro. O planejamento societário começa, então, com a aquisição ou a fundação de uma empresa nacional, com mesma finalidade e objeto social, e, posteriormente, passa a ter a maioria do capital na posse de uma empresa estrangeira.¹⁹⁸

¹⁹⁷ UTUMI, Ana Cláudia Akie. Países com Tributação Favorecida no Direito Brasileiro. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo : Quartier Latin, 2003. p. 228.

¹⁹⁸ TÔRRES, Heleno Taveira. *Op. cit.* [2001]. p. 187.

No entanto, o que significa funcionar no Brasil? Alberto Xavier alerta que o conceito de “funcionamento”, embora seja difícil de separar do de “exercício de direitos subjetivos”, tais como estar em juízo, celebrar contratos, é de fundamental importância, pois segundo o autor, é ele que separa a atividade funcional, sujeita ao controle administrativo, da atividade jurídica, de exercício livre.¹⁹⁹⁻²⁰⁰

Funcionar equivale a desenvolver orgânica e plenamente atividades econômicas tendentes à consecução do objetivo social.

Destarte, o funcionamento “pressupõe um esforço de organização permanente (o estabelecimento) que se exterioriza por uma série de atos ou de fatos vinculados à exploração de certa atividade econômica.”²⁰¹

Segundo Wilson de Souza Campos Batalha, “o conceito de funcionamento é equipolente ao conceito de ‘doing business’ do Direito norte-americano”, mediante o exercício contínuo de parte substancial dos negócios e não meramente em caráter casual ou ocasional.²⁰²

Por outra espia, podemos dizer que funcionamento equivale à “prática dos atos tendentes à realização do fim social [...]”²⁰³⁻²⁰⁴

Pois bem. Ainda sobre o ato governamental autorizando o funcionamento de sociedades estrangeiras no Brasil, mister se faz descobrirmos qual sua natureza.

¹⁹⁹ XAVIER, Alberto. *Op. cit.* p. 507.

²⁰⁰ Atividade jurídica, segundo Rui Barbosa Nogueira equivale à promoção, pela empresa estrangeira, do asseguramento de seus direitos e obrigações sem se estabelecer no território brasileiro. Por outro lado, a atividade funcional pode ser traduzida como o prolongamento ou a transferência das atividades normais da transnacional para o Brasil. (NOGUEIRA, Rui Barbosa. Imposto de Renda: Pessoas jurídicas domiciliadas no país e no estrangeiro: atividade jurídica e atividade funcional: pagamento de “royalties”. *Revista de Direito Administrativo*, São Paulo, n. 27, p. 413, jan./mar. 1952).

²⁰¹ Nesse mesmo sentido: TÔRRES, Heleno Taveira. *Op. cit.* [2001]. p. 188.

²⁰² BATALHA, Wilson de Souza Campos. *Comentários à Lei das Sociedades Anônimas*. Rio de Janeiro : Forense, 1977. p. 1248.

²⁰³ NOGUEIRA, Rui Barbosa. *Op. cit.* p. 414.

²⁰⁴ Em sentido idêntico: XAVIER, Alberto. *Op. cit.* p. 508.

Conforme todos sabemos, em Direito Administrativo a autorização possui várias acepções, podendo abranger o exercício de atividade ou prática de atos vedados por lei ao particular, o uso de bem público ou mesmo a realização de determinado serviço público.²⁰⁵

Hely Lopes Meirelles define a autorização como:

O ato administrativo discricionário e precário pelo qual o Poder Público torna possível ao pretendente a realização de certa atividade, serviço ou utilização de determinados bens particulares ou públicos, de seu exclusivo ou predominante interesse, que a lei condiciona à aquiescência prévia da Administração [...].²⁰⁶

Portanto, vemos que inexistente direito subjetivo do administrado à atividade, ficando o pedido do interessado submetido aos interesses da Administração Pública, tendo em vista critérios de conveniência e oportunidade, a qual tem, inclusive, a faculdade de examinar, caso a caso, as circunstâncias de fato em que o exercício de certa atividade pode se desenvolver.²⁰⁷⁻²⁰⁸

Com base nessas considerações, podemos dizer que a autorização para funcionamento de uma sociedade estrangeira no Brasil é um ato administrativo de controle, simples, precário, discricionário e unilateral, pelo qual a Administração reconhece a existência da sociedade e consente o exercício de suas atividades.²⁰⁹

²⁰⁵ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 15. ed. São Paulo : Atlas, 2001. p. 210-211.

²⁰⁶ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 26. ed. São Paulo : Malheiros, 2001. p. 179.

²⁰⁷ MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno*. 10. ed. São Paulo : Revista dos Tribunais, 2006. p. 337-338.

²⁰⁸ Sobre a discricionariedade da Administração Pública, recomendamos leitura das obras de: CAVALCANTI, Themístocles Brandão. *Tratado de Direito Administrativo*. 5. ed. Rio de Janeiro : Freitas Bastos, [s.d.]. v. 1, p. 246-250; CRETELLA JÚNIOR, José. *Dos atos administrativos especiais*. 2. ed. Rio de Janeiro : Forense, 1998. p. 157-161.

²⁰⁹ TÔRRES, Heleno Taveira. *Op. cit.* [2001]. p. 190; GONÇALVES, José Artur Lima. Pagamento para obtenção de autorização para funcionamento de instituição financeira estrangeira: desembolso pela filial local: dedutibilidade para fins de imposto sobre a renda. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 70, p. 190-191, [s.d.].

5.2.1.2 Natureza jurídica das filiais de sociedades estrangeiras

Questão bastante interessante no estudo das formas de atuação das transnacionais no Brasil é saber qual a natureza jurídica de suas filiais, agências ou sucursais. Possuem elas personalidade jurídica distinta da matriz, ou não?

Alberto Xavier, analisando o assunto, afirma categoricamente que “as filiais, agências ou sucursais de sociedades estrangeiras [...] não têm personalidade jurídica distinta daquela de que são mero prolongamento [...]”²¹⁰

Trajano Miranda Valverde, trilha esse mesmo caminho ao ensinar que:

A diferença essencial está em que as sociedades-filhas gozam de autonomia jurídica de personalidade, enquanto que as agências, sucursais ou filiais são extensões da organização, sociedade ou empresa principal. O laço de subordinação existe juridicamente nas segundas e aparece publicamente, mesmo quando o sistema adotado na sua economia interna lhes atribua vida própria.²¹¹⁻²¹²

Não sendo pessoas jurídicas distintas da matriz, estando, portanto, a ela subordinadas, as filiais, sucursais e agências têm natureza jurídica de meros estabelecimentos comerciais, ou seja, “um simples conjunto de coisas corpóreas e incorpóreas, de bens e serviços, organizado pelo comerciante com vista ao exercício da sua atividade mercantil.”²¹³

Entretanto, no Direito Tributário a filial é vista como um caso de patrimônio autônomo, isto é, um conjunto de direitos e obrigações que dentro de um universo

²¹⁰ XAVIER, Alberto. *Op. cit.* p. 510.

²¹¹ VALVERDE, Trajano Miranda. *Sociedade por ações*. p. 422 apud XAVIER, Alberto. *Op. cit.* p. 510.

²¹² Também nesse sentido: TEIXEIRA, Egberto Lacerda. Regime Jurídico-Fiscal dos Capitais Estrangeiros no Brasil. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, n. 463, p. 34, maio 1974.

²¹³ XAVIER, Alberto. *Op. cit.* p. 511.

maior (patrimônio geral) de uma pessoa jurídica, se encontra vinculado a um regime especial de responsabilidade por dívidas, inclusive fiscais.

A autonomia patrimonial de Direito Tributário, também conhecida como empresa independente, ocorre quando a lei “submete a tributação independente os lucros que lhe são diretamente imputáveis, ao invés de tributar a pessoa jurídica no seu conjunto ou de tributar analiticamente o residente no exterior por cada um dos rendimento isolados que auferir, através de retenção na fonte.”²¹⁴

A lei brasileira, no entanto, ao tratar da autonomia patrimonial das pessoas jurídicas, conferiu verdadeira personalidade jurídica às filias para efeitos fiscais, considerando-as, por equiparação, contribuintes do imposto de renda.

Sobre essa ficção equiparadora, Souto Maior Borges há muito já ensinava que:

A tributação dos estabelecimentos autônomos de um só contribuinte constitui aspecto particular do problema tormentoso, no âmbito doutrinário, da capacidade tributária dos entes desprovidos de personalidade jurídica. São os estabelecimentos autônomos de uma empresa organismos que a lei tributária confere o caráter de sujeitos passivos, sem que tenham personalidade jurídica de direito privado, já que pessoa jurídica é a empresa, considerada como unidade econômica. Não são os estabelecimentos autônomos pessoas jurídicas. Todavia, a lei lhes confere aptidão para ser sujeitos passivos do imposto, o que importa em lhes reconhecer uma certa capacidade de direito tributário.²¹⁵

E termina sua explicação concluindo que só a figura da ficção de direito tributário explica a equiparação desses organismos a contribuintes do imposto de renda (*fictio est falsitas pro veritate accepta*).²¹⁶

²¹⁴ XAVIER, Alberto. *Op. cit.* p. 513.

²¹⁵ BORGES, José Souto Maior. O fato gerador do ICM e os estabelecimentos autônomos. *Revista de Direito Administrativo*, São Paulo, n. 103, p. 41-42, jan./mar. 1971.

²¹⁶ *Ibid.* p. 41.

Vale ressaltar, por derradeiro, que essa personalização das filiais reflete diretamente em suas relações com terceiros, equiparando-as a verdadeiras relações jurídicas geradoras de rendimentos tributáveis e despesas dedutíveis.

Dessa maneira, a filial poderá efetuar investimentos noutra sociedade, recebendo os respectivos dividendos. Poderá, ainda, conceder ou tomar empréstimos mediante juros (tributáveis ou dedutíveis, conforme o caso) etc.

5.2.1.3 Grupos transnacionais de sociedades

Ainda no que se refere às formas de atuação das empresas, encontramos a figura dos grupos transnacionais, responsáveis pelas maiores dificuldades no cenário do Direito Tributário Internacional.

A doutrina define o grupo transnacional de sociedades como uma agregação de duas ou mais empresas autônomas, de diversas nacionalidades, sujeitas a um controle central através de participação no capital de outras empresas (subsidiárias, controladas ou coligadas) situadas no exterior, ou mesmo por filiais ou estabelecimentos permanentes.²¹⁷

Em termos econômicos (administração, finanças, tecnologia etc.) o grupo transnacional é visto como um organismo unitário. Juridicamente, no entanto, ele nada mais é do que uma reunião de vários sujeitos independentes e relacionados entre si, revelando um perfil verdadeiramente plúrimo.

Nesse sentido, Heleno Taveira Tôrres acrescenta que:

Independência jurídica das sociedades entre si e direção unitária sobre as mesmas formam as conotações básicas para a existência do Grupo. Nisso, o 'Grupo' se dispõe, economicamente, como um

²¹⁷ TÔRRES, Heleno Taveira. *Op. cit.* [2001]. p. 259.

centro de imputação para a maximização de lucros e a minimização de custos de transação (*transaction costs*); juridicamente, como sistema unitário de decisões; e, politicamente, como um fenômeno de poder: interno, como instrumentalização de elementos jurídico-societários para a criação de superestruturas hierárquicas de controle sobre as controladas; e externo, como bloco de poder na área econômica e política da sociedade.²¹⁸

Vemos, portanto, que a característica essencial do grupo transnacional é o controle, que se exterioriza por meio de uma direção unitária.

Demais disso, a titularidade desse controle é o que distingue, também, a sociedade controlante do grupo (*holding*²¹⁹) das demais sociedades (controladas).

No que se refere à tributação dos grupos transnacionais, o Fisco ainda encontra vários óbices legislativos, principalmente em razão da presunção estatal que eles escondem verdadeiras formas de evasão tributária, sendo que o centro de toda essa problemática gira em torno de se determinar sua personalidade jurídica.

Na legislação brasileira, a matéria encontra-se regulada pelo art. 126, inciso II, do Código Tributário Nacional, o qual determina que “a capacidade tributária passiva independe de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.”²²⁰

Por conta dessa presunção, é exigido dos grupos de sociedades um balanço consolidado que deverá demonstrar tanto os lucros auferidos isoladamente pelas empresas, como pelo grupo, de modo que, com isso, sejam obstados atos evasivos, fazendo incidir o imposto sobre um único centro de imputação.

²¹⁸ TÔRRES, Heleno Taveira. *Op. cit.* [2001]. p. 261.

²¹⁹ A *holding*, escreve Heleno Taveira Tôres, “é geralmente uma sociedade de capital, uma sociedade anônima (mas existem formas de *holding* como sociedade de pessoas etc.), concebida como um ‘centro financeiro’ apto para gerir o capital acionário controlado ou operar em setores econômicos mediante as entidades controladas, numa estratégia unitária, figurando, quase sempre, como ‘controlante’ do grupo de sociedades.” (Ibid. p. 266).

²²⁰ Sobre os problemas tributários gerados pelo grupo de sociedades, vale a pena consultar: CARVALHO, Paulo de Barros. Os problemas tributários do grupo de sociedades como unidade. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 5, p. 225-231, jul./set. 1978.

5.2.1.4 Sociedades transparentes e não-transparentes

Ainda no que se refere à atuação indireta das sociedades estrangeiras no Brasil, devemos destacar o que a lei denomina de sociedades transparentes e sociedades não-transparentes (transparência fiscal).

Essa expressão pode designar várias significações, como por exemplo a prestação de contas que o Estado que arrecada tributos deve aos contribuintes, bem como formas de tributação ou de substituição tributária em que são misturados conceitos de presunções, desconsideração da personalidade jurídica e outros conceitos próximos.²²¹

A doutrina já tentou, por diversas vezes, explicar esse fenômeno.

Para alguns, trata-se de uma presunção legal (presunção de distribuição da totalidade do lucro auferido pelas controladas ou coligadas estrangeiras).

Outros vêem-na como uma verdadeira desconsideração do próprio domicílio estrangeiro, pois presumem que tais entidades encontram-se, na realidade, domiciliadas no país da sociedade controladora ou coligada.

Há aqueles que a entendem como uma forma de atribuir o lucro das empresas controladas e coligadas estrangeiras, para efeitos fiscais, aos próprios sócios na proporção em que estes participam naquele lucro e não às sociedades.

Por fim, para outros, dentre os quais nos encontramos, a transparência fiscal equivaleria a uma desconsideração da personalidade jurídica, o que permitiria ao Fisco de um país atingir diretamente o lucro dos sócios da transnacional, revelando-se, na prática, como uma medida preventiva da evasão tributária.

²²¹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Transparência fiscal e planejamento tributário internacional. In: MOREIRA JÚNIOR, Gilberto de Castro; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *Direito Tributário Internacional*. São Paulo : MP Editora, 2006. p. 129.

Corroborando essa afirmação, Edmar Oliveira Andrade Filho escreve que “a idéia central da transparência fiscal é a ‘desconsideração da personalidade jurídica’ de uma sociedade ou de outro elemento de conexão. Logo, trata-se de outro matiz do ‘problema’ que é a desconsideração.”²²²

Pois bem. De um modo ou de outro, a sociedade será considerada como não-transparente quando for tratada fiscalmente de modo distinto e separado de seus possuidores ou controladores. Por outro lado, será considerada como transparente quando o Fisco desconsiderar a separação existente, nos casos permitidos pela legislação, passando a qualificar as atividades de produção de rendimentos como atribuídas aos sócios da entidade.²²³

Esse esforço busca impedir uma prática corriqueira entre as empresas, isto é, o diferimento do pagamento do tributo devido para o momento da posterior distribuição efetiva de lucros (*tax deferral*).

Vemos, assim, que a transparência fiscal internacional, “não é adotada em nenhum país como modalidade de tributação *normal* da renda externa das pessoas jurídicas, mas tão somente como modalidade excepcional tendente a evitar ‘abusos’ ou ‘evasões’.”²²⁴

5.2.1.4.1 As *Controlled Foreign Corporation Rules* – CFC (ou Normas de Tributação dos Lucros das Controladas e Coligadas Estrangeiras – TLCE) – Em Direito Internacional Tributário, ao conjunto de normas que prevêm as hipóteses nas quais as sociedades residentes no exterior (controladas e coligadas) poderão

²²² ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Op. cit.* p. 130.

²²³ TÔRRES, Heleno Taveira. Lucros auferidos por meio de controladas e coligadas no exterior. In: Idem (Coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo : Quartier Latin, 2005. v. 3, p. 140.

²²⁴ XAVIER, Alberto. *Op. cit.* p. 351.

ser consideradas transparentes ou não-transparentes para fins fiscais, dá-se o nome de *Controlled Foreign Corporations Legislation*.

Essa legislação surgiu nos EUA em 1962, como forma de combater as sociedades cujas receitas fossem constituídas por lucros de comercialização ou de serviços e aquelas em que mais de 50% das ações pertencessem a americanos, possuindo cada um pelo menos 10% do direito de voto.²²⁵

Tal qual na transparência fiscal envolvendo pessoas físicas, o objetivo das *CFC Rules* é evitar o diferimento do pagamento do imposto de renda, que ocorre quando uma sociedade controlada ou coligada situada no exterior (usualmente em países de tributação mais favorecida), deixa de distribuir lucros à controladora ou coligada, retardando o fato gerador do tributo.

As normas CFC (ou TLCE em português), diante do intuito do contribuinte em diferir a incidência do imposto, determinam que haja a imputação automática dos lucros de uma entidade não-residente a seus sócios residentes, independentemente de um ato formal de distribuição de dividendos, tributando um lucro exterior tal como se ele tivesse sido produzido internamente (também conhecido como teoria da desconsideração da personalidade jurídica) ou como se a pessoa jurídica já tivesse distribuído dividendos (teoria do dividendo fictício).²²⁶

Em suma: através de uma ficção jurídica, quando a sociedade controlada ou coligada é considerada transparente pela *CFC Legislation*, o lucro por ela auferido é imputado à controladora ou coligada, como se tivesse sido efetivamente distribuído.

²²⁵ OKUMA, Alessandra. Da Tributação das Empresas Controladas e Coligadas. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo : Quartier Latin, 2004. v. 2, p. 509.

²²⁶ MACIEL, Taísa. Tributação dos Lucros das Controladas e Coligadas Estrangeiras. In: Idem (Coord.). *Op. cit.* [2005]. p. 203.

Segundo Alessandra Okuma, em geral, as conseqüências da transparência fiscal imputada pelo Estado de residência da controladora são:

(i) o lucro obtido pela controlada será considerado como pertencente ao patrimônio da controladora, mesmo que não tenha sido distribuído na data em que a legislação interna determinar, preservada sua natureza definida pela atividade da controlada (por exemplo, renda advinda de atividades imobiliárias, renda advinda de operações comerciais, renda de aplicações financeiras etc.); (ii) poderão ser aplicadas as normas contidas nos tratados internacionais, com o objetivo de evitar a pluritributação.²²⁷

Entretanto, as normas TLCE não podem ser aplicadas discricionariamente pelo Fisco. Pelo contrário; sua utilização é condicionada à presença de requisitos rígidos.

Analisando esse problema, Taísa Maciel ensina quatro “testes” que necessitam ser feitos para que se possa verificar, seguramente, a aplicabilidade dessas normas. São eles: (i) teste do território-alvo; (ii) teste do tipo de renda tributável; (iii) teste do controle/percentual mínimo de participação; e, (iv) teste dos sócios sujeitos ao regime de TLCE.

No primeiro, o objetivo é “verificar se a participação detida no exterior está localizada em um país que seja um território-alvo (*target territory*), ou seja, um país visado pelas normas de TLCE do outro país que deseja aplicar essas normas.”²²⁸

No segundo, o cerne da questão reside em saber se o rendimento auferido pela sociedade encontra-se “contaminado” ou não.

De modo geral, podemos dizer que os países excluem as rendas provenientes do exercício legítimo e efetivo da atividade empresarial e tributam as rendas passivas – juros, dividendos, aluguéis, *royalties* e ganhos de capital.

²²⁷ OKUMA, Alessandra. *Op. cit.* p. 510.

²²⁸ MACIEL, Taísa. *Op. cit.* p. 209.

Já no terceiro teste, analisa-se a participação do sócio na sociedade não-residente, vez que as *CFC Rules* exigem um percentual mínimo para sua aplicação, pois objetivam alcançar apenas aqueles com significativa influência sobre a sociedade, seja mediante o direito de voto ou através da participação no capital ou nos ativos da sociedade.²²⁹

Por fim, no que se refere ao teste dos sócios sujeitos ao regime de TLCE, “à exceção do Reino Unido, apenas os sócios estão sujeitos ao regime. Na maioria dos países, como Espanha, Dinamarca, França, Alemanha, Noruega e Portugal, as normas de TLCE atingem todos os sócios, tanto pessoas físicas como jurídicas.”²³⁰

O Brasil, juntamente com a Hungria e Reino Unido é uma exceção a essa regra, vez que atinge apenas as pessoas jurídicas e não as físicas.

Em nosso país, as normas TLCE encontram-se previstas no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001²³¹, objeto, aliás, de severas críticas pela doutrina ao longo dos anos.

5.2.1.4.2 O art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35 – A doutrina, quando analisa o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35 elabora duas grandes questões: i) é possível tributar lucros que ainda não foram, nem jurídica nem economicamente disponibilizados, à luz do arquétipo constitucional do imposto de renda?; ii) qual a justificativa para se admitir a norma contida no citado art. 74?

²²⁹ MACIEL, Taísa. *Op. cit.* p. 212-213.

²³⁰ *Ibid.* p. 214.

²³¹ Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.

Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.

Pois bem. Para responder a primeira questão devemos lembrar que em 10 de janeiro de 2001 foi promulgada a Lei Complementar nº 104, que incluiu o § 2º ao art. 43 do Código Tributário Nacional com a seguinte redação: “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.”

Uma leitura rápida e desatenta desse novo dispositivo poderia levar ao equivocado entendimento de que teria sido permitido ao legislador definir, à vontade, o momento de disponibilização de receita ou rendimento oriundos do exterior. Entretanto, essa não nos parece o melhor caminho a ser tomado.

En passant, o Fisco já tentou no passado tributar referidos lucros, independentemente de terem sido ou não tornados disponíveis para a sociedade brasileira (Lei nº 9.249/95, art. 25).

Nessa ocasião, como bem lembrado por João Francisco Bianco, os “lucros auferidos no exterior por pessoas jurídicas lá sediadas, coligadas ou controladas de pessoa jurídica brasileira, deveriam ser oferecidos à tributação no final de cada ano-calendário.”²³²

Ainda segundo o autor, visando evitar a invalidade desse dispositivo a Secretaria da Receita Federal baixou a Instrução Normativa nº 38/96, cujo critério no sentido de somente serem submetidos à tributação no Brasil os lucros quando disponibilizados efetivamente à pessoa jurídica brasileira, foi posteriormente adotado pela Lei nº 9.532/1997 (regime esse, perfeitamente compatível com nosso sistema tributário).²³³⁻²³⁴

²³² BIANCO, João Francisco. O Imposto de Renda e a Nova Redação do art. 43 do CTN. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo : Dialética, 2001. v. 5, p. 209.

²³³ *Ibid.* p. 209-210.

Voltando ao assunto, o novo § 2º deve ser interpretado em consonância com o conceito de disponibilidade de renda previsto na Constituição Federal e no próprio art. 43 *caput* e incisos I e II do Código Tributário Nacional.²³⁵

Esse exercício levará à conclusão de que o legislador não logrou êxito na tentativa de outorgar à lei ordinária (ou medida provisória), competência para definir o momento de disponibilização anterior ao previsto no art. 43, *caput* do CTN.²³⁶

Isso porque, por força de vários princípios constitucionais – mormente o da capacidade contributiva²³⁷ – essa alteração é expressamente vedada.

Por outras palavras:

Não tem o legislador brasileiro a liberdade para definir ‘as condições e o momento’ em que se dará a disponibilidade econômica ou jurídica da renda, sem que, de fato, tenha ocorrido essa disponibilidade. Vale lembrar aqui que a CRFB/88, em seu artigo 146, III, outorgou ao legislador ordinário, por meio de lei complementar, a definição de fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos nela previstos.²³⁸

Portanto, a inclusão do § 2º ao art. 43 do CTN feita pela Lei Complementar nº 104/2001 não torna legítima a pretensão do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35. Compartilhando dessa mesma conclusão, Alessandra Okuma acrescenta que:

²³⁴ Sobre a evolução legislativa da tributação dos lucros auferidos por coligadas e controladas no exterior, consulte-se: DA SILVA, Eivany Antonio. O Imposto de Renda e os Lucros e Rendimentos Auferidos no Exterior. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo : Dialética, 2002. v. 6, p. 59-67.

²³⁵ Sobre o conceito de disponibilidade econômica e jurídica, remetemos o leitor às considerações expostas algumas páginas acima e ao artigo formulado por Marcelo Magalhães Peixoto (PEIXOTO, Marcelo Magalhães. O conceito constitucional de renda. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 52, p. 174, set./out. 2003).

²³⁶ NUNES Renato. Tributação de Lucros Auferidos por meio de Coligadas e Controladas no Exterior: Regime de Disponibilização (MP nº 2.158-35/01 e Resultados de Equivalência Patrimonial). In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Op. cit.* [2003]. p. 586.

²³⁷ Nesse sentido: NUNES Renato. *Op. cit.* p. 587.

²³⁸ MACIEL, Taísa. *Op. cit.* p. 219.

Esse parágrafo deve ser interpretado em consonância com o *caput* do mesmo artigo, ou seja: a lei poderá estabelecer o momento em que se dará a disponibilidade da renda auferida no exterior, desde que essa renda tenha sido integrada ao patrimônio da empresa residente no Brasil e que não entre em choque com as demais normas pertencentes ao sistema. O momento da disponibilidade pressupõe uma norma individual e concreta, que implique a remessa dos lucros auferidos no exterior, para a pessoa jurídica residente no Brasil.²³⁹

E não poderia ser diferente, pois devemos ter em mente, também, que nem sempre os lucros auferidos por empresas controladas ou coligadas no exterior são disponibilizados para a empresa controladora.

Pode ocorrer, em alguns casos, que isso nunca ocorra como se dá, por exemplo, mediante a compensação de tais lucros com prejuízos ou mesmo sua conversão em investimentos na própria sociedade.

Logo, tributar renda que ainda não está efetivamente disponível é atingir o patrimônio do contribuinte o que é vedado por nosso sistema tributário.

Por tais motivos, podemos concluir que a essa nova regulamentação “sobre tributação de lucros auferidos por intermédio de sociedade coligada ou controlada domiciliada no exterior não encontra fundamento de validade no § 2º do art. 43 do CTN e sequer na Constituição Federal.”²⁴⁰

Resta analisarmos, agora, a segunda questão formulada, isto é, a justificativa para a inclusão do malsinado § 2º ao art. 43 do CTN.

Não é difícil observar que o que se pretendeu nesse parágrafo foi, por meio de ficções, considerar disponibilizado em certas situações para a pessoa jurídica no Brasil o lucro das pessoas jurídicas no exterior, coibindo determinados “planejamentos fiscais”²⁴¹, escreve Gabriel Lacerda Troianelli.

²³⁹ OKUMA, Alessandra. *Op. cit.* p. 523.

²⁴⁰ NUNES Renato. *Op. cit.* p. 593.

²⁴¹ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. *Comentários aos Novos Dispositivos do CTN: a LC 104.* São Paulo :Dialética, 2001. p. 23.

Demais disso, a *CFC Legislation* é um importante instrumento de harmonização fiscal, pois evita várias práticas danosas de contribuintes que mediante a elusão fiscal²⁴² tentam minorar suas respectivas cargas tributárias.

E esse é o intuito das normas antielusivas brasileiras (i.e., prevenção²⁴³). Diante da possibilidade de criação de empresas controladas ou coligadas apenas e tão somente com o propósito de eludir a incidência do imposto, o art. 74 da Medida Provisória 2.158-35 tem como finalidade antecipar e impedir essa conduta simulada.

Embora seja louvável a pretensão fiscal, o fato é que além da modificação ilegal da definição de disponibilização do rendimento, várias outras impropriedades foram cometidas no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35.

A primeira é o total desprezo pelo legislador do conceito de controle.

Isso porque, ao contrário do que ocorre quando estamos diante de filiais, sucursais e estabelecimentos permanentes, “as sociedades coligadas e controladas são pessoas jurídicas distintas da coligada ou da controladora. Possuem patrimônio próprio, realizam atos e negócios jurídicos em seu próprio nome e não no nome da controladora ou coligada e possuem seus próprios registros contábeis.”²⁴⁴⁻²⁴⁵

Trilhando esse mesmo entendimento, Renato Nunes arremata de vez o assunto afirmando que:

Não é demasiado lembrar que as sociedades controladas ou coligadas domiciliadas ou não no Brasil, são entidades autônomas,

²⁴² Sobre a elusão tributária, que em poucas palavras pode ser definida como “o fenômeno pelo qual o contribuinte, mediante a organização planejada de atos lícitos, mas desprovidos de causa (simulados ou com fraude a lei), tenta evitar a subsunção de ato ou negócio jurídico ao conceito normativo do fato típico e a respectiva imputação da obrigação tributária”, recomendamos a leitura da obra de Heleno Taveira Tôres: TORRES, Heleno. *Direito Tributário e Direito Privado: Autonomia Privada, Simulação e Elusão Tributária*. São Paulo : Revista dos Tribunais, 2003. p. 173-198.

²⁴³ Sobre as normas preventivas antielusivas: Ibid. p. 235-278.

²⁴⁴ OKUMA, Alessandra. *Op. cit.* p. 512.

²⁴⁵ Nesse mesmo sentido: MACIEL, Taísa. *Op. cit.* p. 218.

com personalidade jurídica e, portanto, patrimônio próprio. Assim, por mais que a controladora brasileira detenha poderes de decisão sobre a controlada domiciliada no exterior, o lucro desta não é parte do patrimônio da primeira enquanto não lhe for efetivamente disponibilizado (o pleonasma é proposital, pois reforça o conteúdo da mensagem). Salvo nas hipóteses em que o estatuto ou contrato social da sociedade coligada ou controlada preveja a distribuição automática de lucros, faz-se necessário haver deliberação para distribuição destes à sociedade investidora. Do contrário, é incabível cogitar-se a disponibilização de lucros; o que existe, até então, é a perspectiva de auferimento de lucro, a qual somente se concretiza com a realização de ato formal que disponibilize tal lucro. A situação é diferente do que ocorre com as filiais estrangeiras, que, a despeito de estarem obrigadas a manterem contabilidade separada da matriz brasileira, não possuem personalidade jurídica, configurando o patrimônio de filial e matriz uma unidade.²⁴⁶

Sobremais, no que se refere à presunção de disponibilização do lucro, vale lembrar que o item 1 do artigo 10 do Modelo OCDE determina que “os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado.”

A regra da OCDE, escreve Gabriel Lacerda Troianelli, não determina que os dividendos a pagar (ou os dividendos devidos) por uma sociedade residente num Estado Contratante a um residente noutro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado. Ela apenas menciona que “os *dividendos pagos* por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado.”²⁴⁷

Destarte, também sobre o prisma do Modelo OCDE a regra contida no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35 não é legítima, uma vez que esse Modelo somente permite a tributação, pelo Brasil, dos dividendos pagos.

²⁴⁶ NUNES Renato. *Op. cit.* p. 591-592.

²⁴⁷ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Tributação de Lucros no Exterior em face da Convenção Celebrada segundo o Modelo da OCDE. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Op. cit.* [2002]. p. 111.

Outra impropriedade cometida pelo Fisco é a aplicação da legislação brasileira indiscriminadamente a toda e qualquer sociedade controlada ou coligada por uma pessoa jurídica brasileira.

Ao não levar em conta, por exemplo, se a sociedade estrangeira está ou não sediada num país de tributação mais favorecida, se existe um negócio legítimo ou mesmo se há distribuição regular de dividendos, a regra contida na Medida Provisória 2.158-35 entra em choque direto com nosso ordenamento jurídico.

Assim, o citado art. 74 somente pode ser aplicado como regra específica antielusiva, ensina Heleno Taveira Tôrres. Segundo o autor:

É que ao não discriminar operações suspeitas daquelas legítimas, não se pode concebe-la como típica regra de equiparação, em termos rigorosos, superando a personalidade jurídica das empresas não-residentes e supostamente autorizando tributar os sócios nacionais, por transparência, diretamente, sem respeitar os limites da disponibilidade jurídica que a qualquer disponibilidade 'econômica' da renda deve ser pressuposta. [...]. De outra parte, teríamos a legislação presumindo que qualquer investimento no exterior é medida de dolo, fraude, simulação ou uso indevido de países com tributação favorecida, contra todos os magnos valores constitucionais de presunção de inocência e correção, o que seria de todo inaceitável.²⁴⁸

Pelo exposto, podemos concluir que a norma inserida na Medida Provisória nº 2.158-35 é inválida, “pois institui uma ficção de renda adquirida onde renda não existe e onde, por conseqüência, muito menos pode existir, ainda que minimamente, disponibilidade de renda.”²⁴⁹⁻²⁵⁰

²⁴⁸ TÔRRES, Heleno Taveira. *Op. cit.* [2005]. p. 150.

²⁴⁹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. O Conceito de Renda: Inovação do art. 43 do CTN pela Lei Complementar nº 104 (a Questão da Disponibilidade sobre Lucros de Coligadas e Controladas no Exterior). *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 73, p. 115, out. 2001.

²⁵⁰ Além das obras acima citadas, também tratam do assunto sobre esse mesmo prisma: GODOI, Marciano Seabra de. O Imposto de Renda e os Lucros Auferidos no Exterior. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Op. cit.* [2002]. p. 275-289; BARRETO, Paulo Ayres. Imposto sobre a Renda e os Lucros Auferidos no Exterior. In: *Ibid.* p. 333-346; OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A Disponibilidade Ficta de Lucros de Coligadas ou Controladas no

5.2.2 Estabelecimentos permanentes

Conforme visto acima, as empresas transnacionais podem atuar nos países de forma esporádica, isoladamente, ocasião em que serão tributadas pelos atos individualizadamente localizados dentro do território do citado país (critério da fonte) ou, alternativamente, de forma permanente, através de filiais ou sucursais, sendo que passarão a ser tributadas com base no princípio da universalidade, equiparando-se, assim, às empresas residentes.

A vantagem principal da opção pela atuação através de um estabelecimento permanente é sua equiparação às empresas internas, sendo-lhe permitido efetuar deduções de sua receita, por exemplo, evitando-se uma tributação pelo regime isolado (o qual considera o valor bruto dos rendimentos).

Além disso, a empresa transnacional poderá também se submeter à tributação do Estado da fonte, se for o caso, principalmente quando houver entre este e seu país de residência um acordo internacional nesse sentido.

Exterior. In: Ibid. p. 393-438; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. O Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e os Resultados Verificados no Exterior. In: Idem (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo : Dialética, 2003. v. 7, p. 191-214; ÁVILA, Humberto. O Imposto de Renda, a Contribuição Social sobre o Lucro e os Lucros Auferidos no Exterior. In: Ibid. p. 215-240; SCHOUERI, Luís Eduardo. Imposto de Renda e os Lucros Auferidos no Exterior. In: Ibid. p. 303-330; OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. O Imposto de Renda e os Lucros Auferidos no Exterior. In: Ibid. p. 342-361; DERZI, Misabel Abreu Machado. A Tributação dos Lucros Auferidos no Exterior por Subsidiárias, Controladas e Coligadas e os Paraísos Fiscais. In: Idem (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo : Dialética, 2005. v. 9, p. 411-429; COUTO SILVA, Genison Augusto. Tributação no Brasil de Lucro Apurado por Empresas Controladas ou Coligadas com Sede no Exterior. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 47, p. 28-32, ago. 1999; GONÇALVES, José Artur Lima. Imposto sobre a Renda: Resultados Auferidos no Exterior por Filiais, Sucursais, Controladas e Coligadas. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 74, p. 70-81, nov. 2001; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. Tributação pelo IRPJ e pela CSLL de lucros auferidos por empresas controladas ou coligadas no exterior: inconstitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 130, p. 135-149, jul. 2006; OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Lucros de Coligadas e Controladas no Exterior e Aspectos de Elisão e Evasão Fiscal no Direito Brasileiro e no Direito Internacional. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 102, p. 95-122, mar. 2004;

Entretanto, a questão se complica quando o Estado “hospedeiro” passa a enxergar algumas atuações empresariais demoradas como capazes de criar uma sujeição passiva equiparada aos residentes, independentemente da empresa transnacional ter ou não constituído uma filial legítima. É o que se denomina, a grosso modo, de estabelecimento permanente, cuja conceituação é uma das questões mais discutidas em direito tributário internacional, porém das mais importantes, vez que determinará se o país da fonte é ou não competente para cobrar o imposto de renda sobre o rendimento ali produzido.²⁵¹

5.2.2.1 Origem e evolução do conceito

Os primeiros a utilizarem o termo “estabelecimento permanente” foram os prussianos em seu Código Industrial de 17 de janeiro de 1845.

Nessa época, o estabelecimento permanente era visto como o espaço utilizado pela indústria para a condução de uma atividade comercial e foi concebido como forma de evitar a dupla tributação entre diversas municipalidades prussianas (uma empresa somente deveria ser tributada na municipalidade onde se encontrava instalada, mesmo que seu proprietário fosse domiciliado em outro município).²⁵²

Embora já existissem vários tratados internacionais em matéria tributária, o Tratado entre o Império Austro-Húngaro e a Prússia, firmado em 21/06/1899, é considerado o primeiro documento de Direito Internacional Tributário objetivando evitar a pluritributação e a evasão fiscal. Nele vemos, também, a adoção da noção

²⁵¹ BIANCO, João Francisco. O Estabelecimento Permanente na Legislação do Imposto de Renda. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Coord). *Op. cit.* [2005]. p. 299.

²⁵² SILVEIRA, Paulo Caliendo V. da. Do Conceito de Estabelecimentos Permanentes e sua Aplicação no Direito Tributário Internacional. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Op. cit.* [2003]. p. 530.

de estabelecimento permanente pessoal ao admitir como estabelecimentos permanentes as atividades realizadas por diversas classes de representantes.²⁵³

Para Paulo Caliendo V. da Silveira, a evolução do uso do conceito de estabelecimento permanente pode ser dividida em três fases: (a) surgimento; (b); consolidação; e, (c) difusão. Vejamos:

A primeira fase de surgimento inicia-se com o uso deste conceito em 1845, na Prússia (*Betriebstätte*) e desenvolve-se até a elaboração do Modelo da Liga das Nações, em 1927 (*The League of Nations 1927 Draft Convention*). O segundo período desenvolve-se entre 1930 e o surgimento do Modelo OCDE de 1963. Trata-se de um período de transição, em que vários conceitos e princípios utilizados em Direito Internacional Tributário serão aprimorados e consolidados. O terceiro período inicia com a elaboração do Modelo OCDE e prolonga-se até os dias atuais. Este período é caracterizado pela difusão horizontal e vertical do conceito de estabelecimentos permanentes.²⁵⁴

O Modelo da Convenção da Liga das Nações de 1927 definiu o estabelecimento permanente como “the real centres of management, affiliated companies, branches, factories, agencies, warehouses, offices, depots [...]. The fact that an undertaking has business dealing with a foreign country through a bonafide agent of independent status (broker, commission agent, etc.) shall not be held to mean that the undertaking in question has a permanent establishment in that country.”

Após a 2ª Grande Guerra, as discussões sobre essa noção foram retomadas, sendo que ficou a cargo da OCDE sua uniformização conceitual por meio de estudos comparativos.²⁵⁵

²⁵³ SILVEIRA, Paulo Caliendo V. da. *Estabelecimentos Permanentes em Direito Tributário Internacional*. São Paulo : Revista dos Tribunais, 2005. p. 55-56.

²⁵⁴ Idem. *Op. cit.* [2003]. p. 530.

²⁵⁵ Para uma maior reflexão sobre a evolução história do conceito de estabelecimento permanente, bem como de seus contextos jurídico e econômico, recomendamos a leitura de: Idem (Coord.). *Op. cit.* [2005]. p. 53-73.

Segundo nos noticia Heleno Taveira Tôres:

O resultado desse estudo mitigou o requisito de caráter produtivo, por demais limitador (para o Estado da fonte), e passou a adotar, como critério de qualificação para identificação do estabelecimento permanente, a *sede fixa de negócios*, seguida de uma relação exemplificativa suficientemente analítica das hipóteses possíveis de formas de estabelecimentos permanentes, na tentativa de resolver os intermináveis debates sobre as 'questões de fato' mais comuns [...].²⁵⁶

Não obstante o esforço de uniformizar uma definição, em direito tributário internacional diversas são as conotações dadas à expressão "estabelecimento permanente".

Alguns, por exemplo, vêem-no como uma noção técnica.²⁵⁷ Para essa corrente, ele nada mais é do que uma ficção jurídica aplicada às formas de atuação das empresas transnacionais num determinado país.

Alberto Xavier, por outro lado, define-o como um princípio limitador ao reconhecimento da competência exclusiva do Estado de residência, estabelecido pelo Modelo OCDE.²⁵⁸⁻²⁵⁹

Pode ele ser visto, outrossim, como critério de conexão quando destinado a atribuir competência tributária a um determinado ordenamento jurídico.

Portanto, já podemos concluir, de antemão, que tal conceito não é unívoco, sendo que "não existe em Direito Internacional um conceito costumeiro ou um princípio universalmente aceito ou inequívoco de estabelecimento permanente."²⁶⁰

²⁵⁶ TÔRES, Heleno Taveira. *Op. cit.* [2001]. p. 219.

²⁵⁷ *Ibid.* p. 216

²⁵⁸ XAVIER, Alberto. *Op. cit.* p. 545.

²⁵⁹ *En passant*, essa forma de limitação à competência do Estado de residência é denominada de função negativa do estabelecimento permanente, ao passo que a positiva é de servir como um critério de conexão subjetivo.

²⁶⁰ SILVEIRA, Paulo Caliendo V. da. *Op. cit.* [2003]. p. 534.

O estabelecimento permanente, *lato sensu*, engloba todas as formas que as empresas transnacionais atuam num território estatal, seja através de filiais, agências e sucursais ou qualquer outra base fixa de negócios.

Já em seu sentido estrito, o termo limita-se somente às formas de atuação cuja “frequência, permanência ou estabilidade permita sua respectiva qualificação como um ente residente, exclusivamente para fins fiscais.”²⁶¹

Entretanto, para que o conceito seja efetiva e seguramente utilizado, deve ele ser incluído expressamente em convenções internacionais.

Assim, não existirá apenas e tão somente uma interpretação válida do conceito de estabelecimento permanente. O que haverá, isto sim, são interpretações conformes ou desconformes um modelo pré-estabelecido, como por exemplo, o Modelo OCDE.²⁶²

5.2.2.2 O Modelo OCDE

A definição geral encontra-se disciplinada no art. 5º, § 1º, do Modelo OCDE, o qual tece, também, uma enumeração exemplificativa de casos. Vejamos:

Para os propósitos desta Convenção, o termo ‘Estabelecimento Permanente’ significa a sede fixa de negócios onde a empresa exerça, no todo ou em parte, as suas atividades.

Essa definição obedece à seguinte regra: definição geral e enumeração de casos. A primeira equivale ao núcleo estrutural do conceito, ao passo que a enumeração de casos representa as aplicações pretendidas pela definição legal.

²⁶¹ TÔRRES, Heleno Taveira. *Op. cit.* [2001]. p. 216.

²⁶² SILVEIRA, Paulo Caliendo V. da. *Op. cit.* [2005]. p. 75.

A definição geral exige a presença de quatro requisitos para a configuração de um estabelecimento permanente: (a) a existência de uma empresa; (b) que realize negócios; (c) a existência de uma sede fixa; e, (d) onde a empresa exerça, no todo ou em parte, suas atividades.

A enumeração de casos, ademais, pode ser classificada em positiva ou negativa.

Enquadra-se na primeira hipótese a enumeração cujo propósito é esclarecer ou ampliar os casos abarcados pela definição geral. Por outro lado, quando a enumeração tiver por escopo delimitar os casos que não estarão cobertos pela definição geral de estabelecimento permanente, enquadrar-se-á na segunda hipótese.²⁶³

Podemos concluir, assim, que o estabelecimento permanente “não guarda a menor relação com a subsidiária, que é uma pessoa jurídica independente, com personalidade jurídica própria, completamente autônoma e distinta da empresa que a controla.”²⁶⁴

5.2.2.3 Espécies de estabelecimentos permanentes

Além do funcionamento através de uma instalação material, as empresas podem atuar no exterior através de intermediários lá situados, nomeados através de contratos, sem uma sede fixa de negócios.

²⁶³ Há, ainda, uma subdivisão da lista positiva em típica e atípica. “Será típica quando os casos enumerados estiverem em consonância com os requisitos apresentados na definição geral; será, por outro lado, atípica quando denotar casos que não apresentam a totalidade dos requisitos exigidos pela definição geral. Nessa última situação, os casos atípicos ampliam semanticamente o conceito de ‘estabelecimentos permanentes’” (SILVEIRA, Paulo Caliendo V. da. *Op. cit.* [2003]. p. 535).

²⁶⁴ BIANCO, João Francisco. *Op. cit.* p. 300.

No primeiro caso (uso de uma instalação material), encontram-se os estabelecimentos permanentes materiais. No segundo (estipulação contratual de intermediários), enquadram-se os pessoais.

5.2.2.3.1 – O estabelecimento permanente material – A identificação do estabelecimento permanente material não acarreta maiores problemas, vez que a cláusula geral do Modelo OCDE, seguida de uma lista de exemplificações, adquiriu razoável aceitação pelos operadores de Direito Internacional e, por conta disso, alcançou uma aplicação prática tranqüila, sem maiores problemas.

Segundo o Modelo OCDE, “a expressão estabelecimento permanente designa uma sede fixa de negócios onde a empresa exercita, no todo ou em parte, a sua atividade.”

Por outras palavras: “o exercício no exterior de uma atividade empresarial é realizado através de meios materiais organizados diretamente pelo agente econômico.”²⁶⁵

Assim, caracterizam o estabelecimento permanente material: (a) a existência de uma empresa; (b) a realização de negócios; (c) a presença de uma sede fixa; (d) exercício, pela empresa, no todo ou em parte, dessas atividades.²⁶⁶

²⁶⁵ BIANCO, João Francisco. *Op. cit.* p. 300.

²⁶⁶ A doutrina, visando atribuir uma qualificação segura ao estabelecimento permanente material, tem apresentado um teste composto de cinco regras. São elas: 1ª) Regra da existência da empresa: é necessário para a caracterização de um estabelecimento permanente material, a existência de uma empresa; 2ª) Regra da presença física (*physical presence test* ou *place of business test*): além de uma empresa, também é necessário a existência de uma sede fixa de negócios para configuração do estabelecimento permanente; 3ª) Regra do período de permanência (*permanence test*): para caracterização do estabelecimento permanente, a empresa deve permanecer, estavelmente, em sua sede fixa de negócios por um certo período de tempo; 4ª) Regra do poder de disposição (*power of disposition test*): essa regra exige que a sede de negócios da empresa esteja mais do que provisoriamente à sua disposição; 5ª) Regra do exercício de negócios (*exercise of business*): a empresa deve realizar, através do estabelecimento permanente, negócios comerciais que sirvam aos propósitos gerais de seu objeto social (SILVEIRA, Paulo Caliendo V. da. *Op. cit.* [2003]. p. 540).

No tocante à existência de uma empresa, vale ressaltar que as explorações agrícolas e florestais não estão abrangidas pelo citado art. 5º do Modelo OCDE, mas sim pelo art. 6º.²⁶⁷

Geralmente essas atividades, escreve Paulo Caliendo V. da Silveira, “não serão qualificadas como empresas e, portanto, geralmente não constituirão estabelecimentos permanentes.”²⁶⁸

Continuando, no que se refere à sede fixa, sua qualificação é atingida mediante a cumulação de duas regras, isto é, da presença física e da permanência.

Isso porque, no conceito usual de estabelecimento permanente material “é intuitiva a necessidade de se ter uma instalação constituída por objetos corpóreos fixos em um lugar determinado, sobre o território do Estado que a acolhe – pela inexorável necessidade de conexão entre a pessoa jurídica não residente e o Estado, para os fins de tributação das rendas porventura produzidas.”²⁶⁹

Essa instalação, à evidência, deve ser constituída por objetos corpóreos num determinado lugar. Assim, direitos de participação em empresas ou propriedade intangível (patentes e licenças, por exemplo), não são capazes de caracterizar a existência de uma presença física estável.

²⁶⁷ “Article 6 Income from immovable property

1. Income derived by a resident of a Contracting State from immovable property (including income from agriculture or forestry) situated in the other Contracting State may be taxed in that other State.

2. The term "immovable property" shall have the meaning which it has under the law of the Contracting State in which the property in question is situated. The term shall in any case include property accessory to immovable property, livestock and equipment used in agriculture and forestry, rights to which the provisions of general law respecting landed property apply, usufruct of immovable property and rights to variable or fixed payments as consideration for the working of, or the right to work, mineral deposits, sources and other natural resources; ships, boats and aircraft shall not be regarded as immovable property.

3. The provisions of paragraph 1 shall apply to income derived from the direct use, letting, or use in any other form of immovable property.

4. The provisions of paragraphs 1 and 3 shall also apply to the income from immovable property of an enterprise.”

²⁶⁸ SILVEIRA, Paulo Caliendo V. da. *Op. cit.* [2003]. p. 541.

²⁶⁹ TÔRRES, Heleno Taveira. *Op. cit.* [2001]. p. 224.

De igual maneira, simples relações com clientes também não são suficientes para caracterizar seguramente a existência de um estabelecimento permanente.

Também não importa a que título que a matriz detenha a sede física (propriedade, locação, empréstimo etc.), muito menos sua denominação (agência, filial, sucursal etc.). Outrossim, é irrelevante o tamanho do espaço a ser utilizado como sede fixa. Basta que ele seja suficiente para que a empresa exerça normalmente suas atividades.²⁷⁰

Trilhando esse mesmo caminho, João Francisco Bianco acrescenta que “a simples posse por uma empresa não residente de um bem imóvel em outro país, por exemplo, não caracteriza a existência ali de um estabelecimento permanente se esse imóvel não for um local onde se desenvolve a atividade da empresa.”²⁷¹

A sede fixa deve ser entendida como uma relação de contato físico entre o lugar de negócios da empresa e um determinado ponto geográfico do globo.

Nesse sentido, Paulo Caliendo V. da Silveira escreve que:

A ‘presença física’ deve ser determinada em um lugar específico. Essa regra determina a necessidade de um ponto de localização espacial determinado e não apenas determinável. Tal ponto de localização deve ser claramente identificável e, de modo geral, invariável. [...]. A ‘presença física’ tem sido verificada através da existência de uma ‘relação de contato entre o lugar de negócios e um ponto geográfico específico’ (*link between the place of business and a specific geographical point*). Tradicionalmente esse ‘ponto de contato’ tem sido entendido como de um contato ‘fixo’ com o solo. O aparecimento de novas formas de exploração comercial além da costa fez com que tal conceito tenha sido gradativamente ampliado para abranger atividades tais como: construções e instalações petrolíferas.²⁷²⁻²⁷³

²⁷⁰ Baseando-se em Klaus Vogel, Paulo Caliendo V. da Silveira lembra, como ilustração, que “o fato de uma sala vazia pode ser considerada um estabelecimento permanente, desde que através dela, a empresa realize seus negócios” (SILVEIRA, Paulo Caliendo V. da. *Op. cit.* [2003]. p. 541).

²⁷¹ BIANCO, João Francisco. *Op. cit.* p. 301.

²⁷² SILVEIRA, Paulo Caliendo V. da. *Op. cit.* [2005]. p. 106-107.

Outro pronto que merece destaque quando analisamos a sede fixa do estabelecimento permanente é a permanência da instalação.

Segundo Heleno Taveira Tôrres, “o requisito da permanência diz respeito à estabilidade da fixação territorial do mesmo, prolongada no tempo; estabilidade esta que requer, intuitivamente, mais que uma base fixa, topograficamente falando: requer uma permanência, prolongada e cronologicamente determinada.”²⁷⁴

O problema é que as convenções internacionais em matéria tributária não especificam o que vem a ser “estabilidade” ou “permanência”. Apenas e tão somente se restringem a indicar um limite temporal mínimo que, conforme o modelo adotado, varia entre seis meses e um ano.

Cumprе salientar, entretanto, que essa estabilidade não é sinônimo de continuidade de utilização no tempo. Para caracterização do estabelecimento permanente basta apenas uma certa regularidade temporal, de modo que ela possa configurar uma atuação duradoura por parte da empresa. “Sem a ‘permanência’ ‘estável’ o conceito não se aperfeiçoa.”²⁷⁵

O Modelo OCDE exige, ainda, que o estabelecimento exerça uma atividade que sirva aos propósitos gerais da matriz (essa atividade comercial deve ser

²⁷³ No que se refere às atividades comerciais móveis realizadas na plataforma continental, André de Souza Carvalho escreve que “de acordo com a doutrina hodierna, atividades móveis como as executadas por empresas de serviços de apoio devem constituir EP’s segundo a regra geral (EP material), visto que a moderação da palavra ‘fixo’ observada no Comentário à Convenção Modelo da OCDE torna o conceito apto a reger situações em que uma caracterização de EP talvez não ocorresse segundo a visão tradicional. A mobilidade de um local através do qual uma atividade comercial é exercida, que costuma excluir tais atividades do escopo da regra geral do Artigo 5, não mais produz tal efeito.” (CARVALHO, André de Souza. Do conceito de estabelecimento permanente e as atividades comerciais móveis realizadas na plataforma continental. In: TÔRRES, Heleno Taveira. (Coord.). *Op. cit.* [2004]. p. 561). Sobre esse assunto ver, também: SILVEIRA, Paulo Caliendo V. da. *Op. cit.* [2005]. p. 107-108.

²⁷⁴ TÔRRES, Heleno Taveira. *Op. cit.* [2001]. p. 225.

²⁷⁵ *Ibid.*

correlata àquela exercida pela matriz em seu Estado de residência, bem como deve estar preordenada à geração de rendimentos).²⁷⁶

Significa dizer: “é preciso que o estabelecimento sirva como um instrumento para a realização das operações próprias que constituem o objeto social da empresa.”²⁷⁷

Por fim, a atividade desenvolvida pelo estabelecimento não precisa ser realizada necessariamente por seres humanos, podendo ser desempenhada por meios automatizados (por exemplo, máquinas de vendas e estações automatizadas de distribuição de produtos).²⁷⁸

Feitas essas considerações sobre a definição geral de estabelecimento permanente material, vejamos agora as exemplificações positivas e negativas constantes do Modelo OCDE.

As exemplificações denominadas positivas relatam as hipóteses que podem constituir uma forma de estabelecimento permanente nos casos elencados (filial, escritório, oficina, dentre outros), esclarecendo ou ampliando, dessa maneira, a definição geral.

As negativas, por outro lado, são as que discriminam os casos que não constituem estabelecimentos permanentes para determinadas instalações constituídas pelas empresas transnacionais. São os casos de instalações para fins de depósito, exposição, entregas de mercadorias etc.

E o motivo dessas exceções é simples: são operações auxiliares em relação às atividades econômicas principais desempenhadas pela matriz.

²⁷⁶ TÔRRES, Heleno Taveira. *Op. cit.* [2001]. p. 226.

²⁷⁷ BIANCO, João Francisco. *Op. cit.* p. 301.

²⁷⁸ SILVEIRA, Paulo Caliendo V. da. *Op. cit.* [2003]. p. 547.

Para Heleno Taveira Tôrres, “não é difícil distinguir a atividade que possui caráter auxiliar daquelas que se encontram em conexão direta com a atividade principal da empresa-matriz.”

Segundo o autor, “o critério decisivo consiste em verificar se as instalações da base fixa de negócios constituem, por si mesmas, uma parte essencial e notória das atividades principais da matriz, pelo que se deve estudar cada caso em separado.”²⁷⁹

5.2.2.3.2 – O estabelecimento permanente pessoal – Ao invés de operar num território por meio de uma base fixa, a empresa transnacional pode optar por uma forma contratual de atuação, através de pessoas físicas ou jurídicas (assalariadas ou não) e que sejam proprietárias ou locatárias de instalações profissionais – agentes *dependentes*.

É que as sociedades podem atuar no exterior por meio de mandatários (que agem em nome e por conta da empresa transnacional), comissários (que atuam apenas por conta da empresa estrangeira) ou agentes (que não atuam nem em nome, nem por conta própria, angariando, apenas e tão somente, negócios para a empresa não-residente).

Sobre o assunto interessante é a lição de Heleno Taveira Tôrres, *verbis*:

Quando uma empresa estrangeira deseja atuar diretamente em um determinado mercado, pode escolher entre uma instalação material, por seus próprios meios, ou através de outras pessoas que a representem no mercado almejado. Tal escolha interessa sobremaneira ao Fisco, principalmente pela necessidade de determinação do tipo de tratamento tributário a ser aplicado ao não residente. No caso de uma operação de comércio internacional (exportação-importação) que seja realizada diretamente, sem auxílio de intermediários, buscar-se-á verificar a localização do lugar no qual foi celebrado o contrato, para a conseqüente tributação das rendas

²⁷⁹ TÔRRES, Heleno Taveira. *Op. cit.* [2001]. p. 229.

produzidas pelo respectivo fato-evento imponível, mediante o regime de *tratamento isolado* sobre tais rendas. Por outro lado, quando a operação for realizada por meio de um intermediário (comissário, mandatário ou representante), o tratamento fiscal dos rendimentos oriundos da operação deverá ser aplicado em *equiparação* ao tratamento das pessoas jurídicas residentes, considerando o 'intermediário' como *estabelecimento permanente*, idôneo para ser constituído como centro de imputação jurídica, aos fins tributários – tudo a depender da forma de relação contratual existente entre a empresa e este intermediário.²⁸⁰

Essas pessoas²⁸¹ são vistas pelo Direito Internacional Tributário como verdadeiros estabelecimentos permanentes em razão da pertinência econômica de sua presença (*economic allegiance principle*). Assim, vemos que:

O traço principal característico do estabelecimento permanente pessoal, portanto, é a existência – entre a empresa não residente e o agente – de um vínculo contratual estável de representação amplo o suficiente a ponto de ser dispensável a presença física da empresa não residente no país da sede do agente. Assim, o estabelecimento permanente pessoal está caracterizado mesmo sem a existência de instalações materiais no país, desde que seja possível concluir que a empresa não residente opera da mesma forma que um residente local, só que através de um terceiro, detentor de amplos poderes de representação, que o substitua para todos os efeitos comerciais.²⁸²

No entanto, a questão de se saber se uma pessoa pode ou não ser considerada como um estabelecimento permanente é bastante antiga e polêmica.

Visando aclarar essa situação, o Modelo OCDE, art. 5º, 5, elenca alguns requisitos:

- (a) o agente deve possuir ou exercer um poder para concluir contratos em nome e por conta da empresa estrangeira (algumas convenções acrescem, ainda, a este requisito a habitualidade)²⁸³;

²⁸⁰ TÔRRES, Heleno Taveira. *Op. cit.* [2001]. p. 230.

²⁸¹ No vocábulo pessoa estão incluídos indivíduos, empresas e outros sujeitos de direito reconhecidos como tal para fins fiscais.

²⁸² BIANCO, João Francisco. *Op. cit.* p. 302-303.

²⁸³ Isso não quer dizer que o agente deva ter poderes para negociar os termos do contrato. Assim, os contratos-tipo redigidos através de cláusulas padrões também podem demonstrar

- (b) deve o agente possuir à disposição de seus clientes um estoque de mercadorias, passíveis de suportar uma execução regular de ordens de comercialização da empresa representada;
- (c) que atue, com exclusividade, em nome de uma empresa em outro Estado.

Os mandatários contratam em nome e por conta da empresa transnacional que representam. Por conta disso, podemos afirmar que na verdade são uma extensão daquela (agentes dependentes).

Assim, “os mandatários são investidos pela empresa não-residente de funções e prerrogativas que lhes permitam cumprir em nome e por conta desta atos materiais e jurídicos que concorram à realização de lucros.”²⁸⁴

Essa situação, entretanto, não é a mesma quando estamos diante de um *comissário* (agente *independente*²⁸⁵), o qual age por conta da empresa, no entanto, em seu nome, sob sua responsabilidade e com uma clientela própria. Aqui, o comissário celebra as transações comerciais em nome próprio, embora por conta alheia, da empresa comitente, observando, sempre, as ordem por ela dadas.

que o agente possuía poderes para concluir contratos, caracterizando, destarte, um estabelecimento permanente. Além disso, pelo critério da habitualidade o agente deve também demonstrar um período de permanência para configurar um estabelecimento permanente, de sorte que a realização de apenas um contrato não pode ser considerado suficiente para tal fim, mesmo que o agente possua um relacionamento de longo prazo com a empresa representada. Os poderes de representação devem ser exercidos de forma regular e não eventualmente. Ademais, o fato da empresa trocar seu agente num determinado país também não desconfigura o estabelecimento permanente, desde que suas funções permaneçam as mesmas.

²⁸⁴ TÔRRES, Heleno Taveira. *Op. cit.* [2001]. p. 233.

²⁸⁵ É considerado agente independente aquele que exercita suas atividades em outros Estado contratante através de um corretor (*broker*), um comissário (*general commission agent*) ou outra forma de representação independente, bem como aquele que exercita suas atividades em nome da empresa, no curso ordinário de seus negócios (*acts in the ordinary course of his business*). (SILVEIRA, Paulo Caliendo V. da. *Op. cit.* [2005]. p. 146).

Ao lado dos comissários, há, também, os agentes ou representantes, os quais não atuam nem em nome nem por conta própria, mas angariam negócios para a empresa representada.

Tais sujeitos, por força do art. 5º, nº 6 do Modelo OCDE, não são considerados como estabelecimentos permanentes.²⁸⁶

Corroborando essa assertiva, Heleno Taveira Tôres ensina:

Os comissários e representantes, a exemplo, sujeitos independentes, que atuam no quadro normal de suas atividades específicas, geralmente, não são qualificáveis como estabelecimento permanente. Diversamente, os mandatários, que exerçam as atividades, mediante atribuição de poderes gerais, normalmente, são considerados como estabelecimento permanente, uma vez que deixam suas atividades específicas e passam a exercer, de modo habitual, a sua atividade em favor da empresa não-residente. Mas tudo isso é muito relativo. Pode acontecer que as atividades de comissário ou de agente passem por diferentes formas de relacionamento, vindo a se transformarem em um estabelecimento permanente. E, vice-versa, diga-se o mesmo quanto aos mandatários, que, com o tempo, podem passar a um tipo de relacionamento de sujeito independente (comissários). A atividade desenvolvida *in concreto* é o que deve servir como parâmetro válido de distinção, em detrimento da simples forma contratual.²⁸⁷

Trilhando esse mesmo entendimento, Paulo Caliendo V. da Silveira acrescenta que:

A determinação sobre um agente ser ou não independente deve ser realizada com referência aos poderes a ele conferidos pela empresa. O agente deve ser considerado como sendo dependente se está sujeito a receber ordens (*he is bound to follow instructions*). Um *corretor*, um *comissário* ou outra forma de agente pode estar sujeito a receber ordens em suas relações contratuais com a empresa (denominadas de 'relações internas'). De outro lado, este pode possuir independência em seus negócios dessa mesma empresa, o que poderíamos denominar de ausência de 'relações verticais', de subordinação ou dependência. Dessa forma, somente será considerado um agente dependente aquele que estiver vinculado por

²⁸⁶ "Article 5. 6. An enterprise shall not be deemed to have a permanent establishment in a Contracting State merely because it carries on business in that State through a broker, general commission agent or any other agent of an independent status, provided that such persons are acting in the ordinary course of their business."

²⁸⁷ TÔRES, Heleno Taveira. *Op. cit.* [2001]. p. 234.

*relações horizontais (internal relations) e verticais (relações de subordinação). [...]. O conceito de independência exige que o agente dirija o seu negócio de modo próprio, utilize o seu nome e assuma para si os riscos de sua atividade.*²⁸⁸

Em suma, para concluirmos este capítulo, não será considerado como estabelecimento permanente o agente independente que (a) exercitar suas atividades em outro Estado através de um corretor, um comissário ou outra forma de representação independente; (b) exercitar suas atividades em nome da empresa, no curso ordinário de seus negócios.²⁸⁹

²⁸⁸ SILVEIRA, Paulo Caliendo V. da. *Op. cit.* [2003]. p. 559.

²⁸⁹ *Ibid.* p. 558.

6

A TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS JURÍDICAS NÃO-RESIDENTES NO BRASIL

No Brasil, conforme vimos ao longo deste estudo, existem três formas de considerarmos os rendimentos produzidos por não-residentes: (i) segundo sua forma de atuação (direta e indireta); (ii) conforme seu modo de atuação; e (iii) segundo o tratamento recebido.

No primeiro caso, “os fatos jurídicos produtores de renda serão considerados como fruto de uma atuação quando forem realizados mediante atuação direta de pessoas jurídicas estrangeiras.” Por outro lado, “a atuação indireta será considerada como aquela atividade realizada através de agentes, filiais, empresas coligadas, controladas, grupos de empresas, *holdings* [...]”²⁹⁰

²⁹⁰ SILVEIRA, Paulo Caliendo V. da. *Estabelecimentos Permanentes em Direito Tributário Internacional*. São Paulo : Revista dos Tribunais, 2005. p. 218.

Quanto ao modo de atuação, será considerada isolada a entidade não-residente que desenvolver atividades únicas, esporádicas, singulares, destituídas de habitualidade, ao passo que será orgânica quando a atuação for consistente, regular, habitual.

Por último, quanto ao tratamento recebido, os rendimentos poderão ser tributados de forma analítica ou sintética.

6.1 TRIBUTAÇÃO ANALÍTICA E SINTÉTICA

Na primeira hipótese, “os rendimentos são tributados individualmente, taxando-se cada unidade de renda de modo específico sobre seu valor bruto.”²⁹¹

Aqui se enquadram os não-residentes que praticarem atos isolados sem se utilizarem, por exemplo, de uma base fixa de negócios (estabelecimento permanente).

No método do tratamento analítico, ou isolado, os rendimentos auferidos pelos não-residentes são submetidos à tributação cada um *de per se*, com bases de cálculo autônomas e alíquotas proporcionais ao valor bruto dos mesmos respeitada, obviamente, a forma de tributação que lhe for aplicável (isto é, juros, *royalties*, dividendos etc.).

Esses rendimentos, submetidos ao tratamento isolado, são tributados pelo imposto na renda com retenção na fonte²⁹², que também pelo seu tipo, podem ser

²⁹¹ SILVEIRA, Paulo Caliendo V. da. *Op. cit.* p. 219.

²⁹² A doutrina questiona qual a regra geral para determinação da fonte. Bastaria a presença da fonte de produção, da fonte pagadora ou de ambas, cumulativamente, no território nacional. Para Heleno Taveira Torres, “o rendimento de não-residente, obtido a partir de uma *fonte de produção* específica, pressupõe sua prévia localização, sendo este o critério relevante para o estabelecimento da efetiva conexão entre a renda e o sistema tributário, cuja tipologia pode vir a confundir-se com o pagamento da renda ou ganho obtidos, mas que, salvo as exceções expressamente previstas em lei em favor do local do pagamento, deverá prevalecer o critério da presença da fonte efetiva de produção de rendimento.”

repartidos em dois outros regimes: (i) regime geral, onde a tributação sobre o rendimento bruto é definitiva (tratamento isolado sem equiparação); e, (ii) regime especial, onde há uma equiparação aos residentes (ganhos de capital na alienação de bens e direitos, aplicações financeiras de renda fixa e em fundos e clubes de investimento, ganhos líquidos em operações de renda variável, *royalties* etc).

Já pelo método sintético, “os rendimentos serão tributados de um modo orgânico, considerando-se o seu somatório de componentes positivos e negativos”²⁹³, tratamento este destinado às sociedades não-residentes que dispuserem de um estabelecimento permanente para a realização de suas atividades, *v.g.*

Especificamente sobre esse assunto, vale ressaltar as lições de Paulo Caliendo V. da Silveira:

A regra do Estabelecimento Permanente determina a aplicação de um tratamento sintético quanto aos rendimentos produzidos por não-residentes, quando do exercício de negócios através de uma sede fixa. Essa é a alteração mais importante realizada pelo princípio do EP em consideração à aplicação das normas jurídico-tributárias no interior de um determinado Estado.²⁹⁴

Pois bem. Como regra geral, aplica-se sobre os rendimentos produzidos por um sujeito não-residente o tratamento isolado. Contudo, em alguns casos esse tratamento pode ser modificado, dando margem ao que se denomina *força de atração*.

(TÔRRES, Heleno Taveira. *Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas*. 2. ed. São Paulo : Revista dos Tribunais, 2001. p. 339.). Para Alberto Xavier, “para que haja incidência de imposto no Brasil, é necessário que no Brasil se localizem *cumulativamente* a fonte de produção e a fonte de pagamento.” (XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil: Tributação das Operações Internacionais*. 5. ed. Rio de Janeiro : Forense, 2000. p. 399).

²⁹³ SILVEIRA, Paulo Caliendo V. da. *Op. cit.* p. 219.

²⁹⁴ *Ibid.*

Essa “força”, que se encontra disciplinada no art. 7º, 1, do Modelo OCDE, corresponde à unificação dos rendimentos imputáveis à atuação orgânica de uma empresa não-residente. “Ela representa, nesse sentido, o alcance do tratamento sintético a ser atribuído a determinada classe de condutas (atuação orgânica).”²⁹⁵

O Modelo trata de duas questões de grande importância.

A primeira refere-se ao princípio de que uma entidade não pode ser tributada em outro Estado a não ser que possua um estabelecimento permanente lá instalado. A segunda irá determinar o modo que serão atribuídos os rendimentos a esse estabelecimento permanente.

Essa atribuição se dará segundo os princípios da força de atração plena e da força de atração restrita.

6.2 FORÇA DE ATRAÇÃO PLENA E RESTRITA

No primeiro caso, a produção da renda da empresa é encarada como se fosse um produto unitário, isto é, um todo (princípio da unidade da pessoa jurídica).

Segundo João Francisco Bianco, esse princípio, também chamado de força de atração global ou ilimitada, determina que:

A existência de um estabelecimento permanente no país é motivo suficiente para justificar a possibilidade de a totalidade dos lucros auferidos pela empresa não residente, derivados de fontes ali situadas, ser tributada por esse mesmo país, ainda que parte dos rendimentos auferidos não tenha sido originada de atividades desenvolvidas pelo estabelecimento permanente.²⁹⁶

²⁹⁵ SILVEIRA, Paulo Caliendo V. da. *Op. cit.* p. 367.

²⁹⁶ BIANCO, João Francisco. O Estabelecimento Permanente na Legislação do Imposto de Renda. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo : Dialética, 2005. v. 9, p. 305.

O fundamento da atração plena reside no fato de que tais rendimentos pertencem à mesma pessoa jurídica, em razão de sua unidade. Com efeito:

[...] a simples presença, no território do Estado, de uma unidade produtiva qualificável como estabelecimento permanente já se mostra como condição suficiente para que todas as rendas produzidas pela pessoa jurídica não-residente, no âmbito daquele território, inerentes ou não, ao respectivo estabelecimento permanente, sejam tributáveis, por pertencerem à mesma pessoa jurídica e serem localizadas no mesmo território, sendo, assim, submetidas ao regime ordinário de tributação sobre a renda, previsto para os sujeitos residentes, salvo as devidas exceções. [...]. Uma vez localizada esta, todo e qualquer rendimento produzido no território do Estado de instalação será à mesma imputado, através do respectivo estabelecimento permanente.²⁹⁷

No segundo princípio, ao contrário, também chamado de atração limitada ou restrita, busca-se estabelecer autonomamente critérios que possibilitem a localização e tratamento para as diversas categorias de rendimentos.

Melhor explicando, o lucro passível de tributação seria “aquele decorrente do exercício efetivo das atividades específicas do estabelecimento permanente.”²⁹⁸

Assim, somente se tributa lucro que o estabelecimento diretamente gerou.

Helena Taveira Tôrres bem esclarece o assunto, ao resumir que:

Pelo modelo globalizante, a tributação da produção da renda à pessoa jurídica não-residente – pelo estabelecimento permanente – dá-se numa ação causal inevitável, que dirige àquela todos os elementos positivos e negativos, atinentes à formação da renda tributável. É o que se denomina força de atração do estabelecimento permanente. Ordinariamente, a forma atrativa vincula e atribui ao estabelecimento permanente, também, os componentes da renda cuja fonte efetiva não seja originária do próprio estabelecimento permanente, mas de outras, porque produzidos pela correspondente matriz, autonomamente, em relação à renda formada através do estabelecimento permanente. Para esse tipo de força atrativa pode-se usar a denominação força de atração plena.²⁹⁹

²⁹⁷ TÔRRES, Helena Taveira. *Op. cit.* p. 331.

²⁹⁸ BIANCO, João Francisco. *Op. cit.* p. 305.

²⁹⁹ TÔRRES, Helena Taveira. *Op. cit.* p. 328-329.

A força de atração restrita, conforme podemos inferir, opta por um critério mais real, neutro, vez que considera os rendimentos da pessoa jurídica não-residente de forma separada, só vinculado ao estabelecimento permanente as rendas por ele efetivamente produzidas, ao passo que a atração plena, ao contrário, opta por um caminho mais simples, se adotarmos um ponto de vista administrativo.

Por isso, a força de atração restrita é a forma largamente utilizada pelos tratados bilaterais sobre a renda e o capital (inclusive no Modelo OCDE).

Vale ressaltar, contudo, que sempre devemos ter em mente que tanto na força de atração plena, como na restrita, a tributação se dá pelo modo sintético, isto é, os rendimentos serão tributados em seu somatório (considerando-se, para tanto, os resultados positivos e negativos), pois o estabelecimento permanente é considerado como um centro de imputação subjetiva que congrega a renda de um modo orgânico.³⁰⁰

Logo, podemos concluir que todos os rendimentos da sociedade não-residente que não estiverem vinculados ao estabelecimento permanente serão tratados isoladamente, através do modo analítico (receita bruto e retenção na fonte).

6.3 BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTAS

Conforme é cediço, a base de cálculo compõe o critério quantitativo da regra-matriz de incidência que, em conjunto com a alíquota, permite auferir o valor do imposto devido, bem como confirmar, informar ou afirmar o critério material da hipótese de incidência.³⁰¹

³⁰⁰ SILVEIRA, Paulo Caliendo V. da. *Op. cit.* p. 368.

³⁰¹ Corroborando essa afirmação, Paulo de Barros Carvalho escreve que “a base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato

Todavia, quando estamos diante de não-residentes a base de cálculo varia conforme a forma de tributação da empresa (pela força atrativa ou isoladamente).

No caso de pessoas jurídicas não-residentes, mas equiparadas aos residentes por força de um estabelecimento permanente, a base de cálculo será o lucro real relativo ao período-base de incidência.

Aliás, como o lucro real pode ser conceituado como o lucro líquido do período-base ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas e autorizadas por lei³⁰², Heleno Taveira Tôrres acrescenta que o não-residente poderá, também, realizar algumas deduções sobre o lucro líquido, de acordo com as normas inerentes a esse regime contábil.³⁰³

No tratamento isolado, por outro lado, a regra geral é que a base de cálculo do imposto sobre a renda seja considerada como sendo o rendimento pelo seu valor bruto.

Ademais, essa forma de tributação é definitiva, de modo que as pessoas jurídicas não-residentes encontram-se desobrigadas de apresentar no país qualquer declaração de rendimento ou demonstrações financeiras.

A alíquota do imposto de renda também recebe tratamento diferenciado, a qual varia conforme a atividade desenvolvida pelo não-residente.

jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária. Paralelamente, tem a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo. A versatilidade categorial desse instrumento jurídico se apresenta em três funções distintas: a) medir as proporções reais do fato; b) compor a específica determinação da dívida; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 12. ed. São Paulo : Saraiva, 1999. p. 324).

³⁰² ALMEIDA, Carlos dos Santos; NEPOMUCENO, F.; TENÓRIO, Igor. *Dicionário do Imposto de Renda*. São Paulo : IOB-Thomson, 2004. v. 2, p. 930.

³⁰³ TÔRRES, Heleno Taveira. *Op. cit.* p. 342.

Se essa atividade for desenvolvida através de um estabelecimento permanente, o que além de equiparar o não-residente às empresas nacionais, submete-o à força de atração (global ou restrita), a alíquota a ser aplicada será de 15%, acrescida de um adicional (10%), se for o caso.³⁰⁴

Se o não-residente for submetido ao tratamento isolado, há uma variação das alíquotas de acordo com a renda, mas em geral é ela fixada em 15% sobre os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada dentro do território brasileiro, à pessoa jurídica no exterior. Também se enquadram nessa categoria as seguintes situações:

- a) os ganhos de capital relativos a investimentos em moeda estrangeira;
- b) os ganhos de capital auferidos na alienação de bens ou direitos;
- c) as pensões e proventos de aposentadoria, inclusive os pecúlios pagos por entidades sem fim lucrativo;
- d) rendimentos produzidos por bens imóveis situados no país;
- e) os prêmios conquistados em concursos ou competições;
- f) os rendimentos pagos a título de juros, comissões, descontos, despesas financeiras e assemelhadas;
- g) juros remetidos para o exterior, devidos em razão da compra de bens a prazo, ainda quando o beneficiário do rendimento for o próprio vendedor;
- h) os rendimentos recebidos por companhias de navegação aérea e marítima, domiciliadas no exterior, de pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou domiciliadas no Brasil;
- i) rendimentos relativos a remessas para o exterior, exclusivamente para pagamento das despesas com promoção, propaganda e pesquisas de mercado de produtos brasileiros, inclusive aluguéis e arrendamentos de *stands* em locais para exposições, feiras e conclaves semelhantes, bem como as de instalação e manutenção de escritórios comerciais e de representação, de armazéns, depósitos ou entrepostos;
- j) rendimentos correspondentes aos pagamentos de contraprestação de arrendamento mercantil de bens de capital, celebrados com entidades domiciliadas no exterior;
- k) rendimentos relativos a comissões e despesas incorridas nas operações de colocação, no exterior, de ações de companhias abertas, domiciliadas no Brasil, desde que aprovadas pelo Banco Central do Brasil e pela Comissão de Valores Mobiliários;
- l) solicitação, obtenção e manutenção de direitos de propriedade industrial, no exterior;

³⁰⁴ TÔRRES, Heleno Taveira. *Op. cit.* p. 345.

- m) juros decorrentes de empréstimos contraídos no exterior, em países que mantenham acordos tributários com o Brasil, por empresas nacionais, particulares ou oficiais, por prazo igual ou superior a quinze anos, à taxa de juros do mercado credor, com instituições financeiras tributadas em nível inferior ao admitido pelo crédito fiscal nos respectivos acordos tributários;
- n) juros, comissões, despesas e descontos decorrentes de colocações no exterior, previamente autorizadas pelo Banco Central do Brasil, de títulos de crédito internacionais, inclusive *commercial papers*, desde que o prazo médio de amortização corresponda, no mínimo, a 96 meses.³⁰⁵

Estarão submetidos a uma alíquota de 25%, entretanto, os rendimentos oriundos do trabalho com ou sem vínculo empregatício, de prestação de serviços, os *royalties* remetidos ao exterior e de operações em que o beneficiário resida em país que não tribute ou tribute a renda a uma alíquota máxima de 20%.

Há, ainda, os regimes especiais cujas alíquotas aplicadas são 10%, 15% e 20%.³⁰⁶

Finalizando, há também a alíquota zero (0%), aplicada sobre os rendimentos auferidos dentro do território nacional por não-residentes, nas seguintes hipóteses:

- 1) valores correspondentes a operações de cobertura de riscos e variações, no mercado internacional, de taxas de juros, de paridade entre moedas e de preços de mercadorias (*hedge*, exceto se o beneficiário for residente em paraíso fiscal, em que aplicar-se-á alíquota de 25%);
- 2) juros de desconto, no exterior, de cambiais de exportação e as comissões de banqueiros inerentes a essas cambiais;
- 3) juros e comissões relativos a créditos obtidos no exterior e destinados ao financiamento de exportações;

³⁰⁵ TÔRRES, Heleno Taveira. *Op. cit.* p. 346-347.

³⁰⁶ No regime especial a tributação é definitiva, “não incidindo qualquer outro imposto com o qual possa ser compensável. Trata-se de um regime que toma cada operação isoladamente considerada, não admitindo a compensação de perdas eventualmente incorridas numa delas com os ganhos obtidos noutras ou noutra, ainda que da mesma natureza. [...] Estes regimes são mais usados para os seguintes casos: aplicações financeiras de renda fixa, operações com mercado de renda variável, aplicações financeiras indiretas por meio de fundos e clubes de investimento, ganhos de capital na alienação de bens e direitos, dentre outras.” (Ibid. p. 349).

4) rendimentos auferidos, a partir de 1º de setembro de 1998 até 30 de junho de 1999, em aplicações financeiras, nos Fundos de Renda Fixa – Capital Estrangeiro constituídos, segundo as normas estabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional com a finalidade de captação de recursos externos para investimento em títulos de emissão do Tesouro Nacional ou do Banco Central do Brasil e em ativos financeiros de renda fixa emitidos por empresas e instituições sediadas no país.³⁰⁷

³⁰⁷ TÔRRES, Heleno Taveira. *Op. cit.* p. 348.

7

CONCLUSÃO

Ao final deste estudo, algumas considerações devem ser expostas.

A primeira delas é que a definição de soberania evoluiu, abandonando suas características clássicas de absoluta, ilimitada, indivisível, imprescritível etc., assumindo um caráter mais flexível e funcional.

Com efeito, até pouco tempo ela podia ser definida como a propriedade ou qualidade que caracteriza o poder político supremo do Estado como afirmação de sua personalidade independente, de sua autoridade plena e governo próprio, dentro do território nacional e em suas relações com outros Estados.

Hoje, principalmente no âmbito do Direito Internacional, temos que a soberania além de poder ser compartilhada, pode ter parcelas delegadas a órgãos supranacionais, de modo que passou a ser relativa.

Por conta disso, Estado soberano, atualmente, é aquele que se encontra subordinado direta e imediatamente à ordem jurídica internacional.

E sendo soberano, o Estado pode institucionalizar seu sistema tributário, como forma de livre expressão de seu poder de tributar.

Por outras palavras, pode ele exercer sua soberania tributária, consistente no poder de implementar a política fiscal que lhe aprouver, livre de influências externas.

A segunda consideração refere-se à territorialidade.

Território pode ser fisicamente definido como a parcela do globo terrestre sobre o qual o Estado exerce sua soberania.

Entretanto, entendemos que o território não pode ser visto somente como uma porção de terra. Para nós, ele é uma unidade jurídica e não meramente geográfica ou natural.

Isso porque nessa área o Estado exerce sua jurisdição, através do exercício coercitivo de uma série de competências (legislativa, executiva ou judiciária).

Aliás, no que se refere às competências estatais está compreendida, à evidência, a competência tributária.

Dentro desse prisma, por ser o tributo uma obrigação que decorre de lei, ele somente pode nascer dentro dos limites da área onde o Estado exerce sua jurisdição (territorialidade absoluta).

Ocorre que a realidade dos fatos fez com que a doutrina repensasse essa afirmação, de modo que o princípio da territorialidade absoluta das leis passou a ser gradualmente afastado, cedendo espaço, cada vez mais, a critérios que permitam a ultraterritorialidade das normas.

Por conta disso, o conceito de territorialidade foi dividido em duas espécies: material e formal.

Na primeira, tenta-se resolver o problema da vigência das normas tributárias no espaço, quanto à constituição do crédito tributário. Na segunda, por outro lado, territorialidade significa que o Estado somente pode exigir o cumprimento de suas leis tributárias dentro dos limites de seu território.

Devemos considerar, também, que ao lado desses conceitos caminha outro, de grande importância para os países exportadores de capital, qual seja, o da universalidade.

Segundo esse princípio, também chamado *worldwide income taxation*, toda a renda da pessoa jurídica deve ser tributada no país de domicílio, incluindo a renda externa, seja esta decorrente de atividades funcionais ou jurídicas, ou através de filiais ou subsidiárias.

Essa regra, além de aumentar a arrecadação do país, homenageia os princípios da isonomia e da capacidade contributiva, uma vez que os residentes que produzem rendimentos apenas no interior do Estado suportariam uma carga tributária desigual se comparada com aqueles que auferem esses mesmos rendimentos no exterior, aproveitando vantagens fiscais oferecidas por países com tributação mais favorecida.

Por tais motivos, nos dias de hoje a grande maioria dos países desenvolvidos opta por tributar seus residentes com base na renda que esses auferem mundialmente.

A terceira consideração que deve ser feita em razão desse estudo refere-se aos critérios de conexão, responsáveis por dirimir os conflitos de normas – principalmente quando estamos diante da pluritributação internacional – através de meios técnicos fáticos ou jurídicos, prefixados pela lei interna de cada país ou mesmo pela norma de direito internacional (nacionalidade, domicílio etc).

O critério, ou elemento de conexão, nada mais é do que uma previsão normativa que diante de uma situação fática determina o âmbito de aplicação das leis de um ordenamento tributário a essa mesma situação.

Através dele, criam-se vínculos do sujeito passivo com o sistema jurídico, maximizando a força pragmática da tributação extraterritorial, sem os quais esta não seria válida.

Classificam-se, os elementos de conexão, em subjetivos (pessoais) e objetivos (materiais).

O critério de conexão subjetivo é um atributo ou qualidade do próprio ator do fato jurídico tributário (residência ou domicílio e nacionalidade), a partir do qual se estabelece uma relação com o sistema, viabilizando a tributação.

Já os critérios de conexão objetivos, por outro lado, ligam-se diretamente ao fato tributável, vinculando o contribuinte ao sistema tributante especialmente pelo território viabilizando, assim, sua tributação independentemente de sua localização que, inclusive, pode ser no estrangeiro (no imposto sobre a renda, esse critério é a fonte efetiva de rendimentos).

Continuando, a quarta consideração está ligada à forma de atuação das empresas estrangeiras no Brasil e suas rendas.

Renda, num primeiro momento, pode ser entendida como o resultado de uma operação de subtração que tem por minuendo os rendimentos tributáveis num dado período de tempo, fixado por lei e, por subtraendo, o total das despesas dedutíveis no mesmo lapso temporal.

Constitucionalmente, entendemos que o conceito pode ser traduzido como o saldo positivo resultante do confronto entre certas entradas e certas saídas, ocorridas ao longo de um dado período.

Em suma: renda, para a Constituição Federal, é a mutação patrimonial positiva apurada num determinado espaço de tempo (exercício financeiro).

Quando tratamos de renda, devemos também abordar outro conceito intimamente a ela ligado, isto é, o de disponibilidade (econômica e jurídica).

A disponibilidade econômica, conforme vimos, corresponde a um rendimento ou provento de qualquer natureza realizado, isto é, a dinheiro em caixa, ao passo que a disponibilidade jurídica corresponde a um rendimento ou provento adquirido, ou seja, ao qual o contribuinte possui um título jurídico que lhe permita a realização em dinheiro.

Posto isso, devemos considerar, outrossim, as formas de atuação das empresas estrangeiras no Brasil, que se pode dar direta ou indiretamente.

No primeiro modo, a empresa opera por seus próprios meios, através de filiais, sucursais, agências ou qualquer outra forma de base fixa, o que é denominado em Direito Internacional Tributário, de estabelecimento permanente.

Já na forma indireta, a transnacional atua por meio de participações em empresas situadas em outros territórios (controladas e subsidiárias) ou através de cooperação.

Ainda no que se refere à atuação indireta, devemos destacar o que a legislação denomina de sociedades transparentes e sociedades não-transparentes.

Será considerada não-transparente a sociedade que for tratada, fiscalmente, de modo distinto e separado de seus possuidores ou controladores, ao passo que será transparente aquela onde o Fisco desconsiderar a separação existente, passando a qualificar as atividades de produção de rendimentos como atribuídas diretamente aos sócios da entidade.

Às normas que disciplinam a transparência fiscal dá-se o nome de *Controlled Foreign Corporations Legislation* ou *CFC Legislation*.

Seu objetivo é evitar o diferimento do pagamento do imposto de renda, que ocorre quando uma sociedade controlada ou coligada situada no exterior, deixa de distribuir lucros à controladora ou coligada, retardando o fato gerador do tributo.

Essas normas, quando consideram uma sociedade transparente através de uma ficção jurídica, imputam o lucro por ela auferido à controladora ou coligada, como se tivesse sido efetivamente distribuído.

Entre nós essas regras encontram-se previstas no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, dispositivo esse que contém uma série de improbidades.

Dentre elas, destacamos o total desprezo do legislador pelo conceito de controle, pois ao contrário do que se dá com as filiais, sucursais e estabelecimentos permanentes, as sociedades coligadas e controladas são pessoas jurídicas distintas da coligada ou controladora possuindo, inclusive, patrimônio próprio.

Significa dizer que o lucro da controlada domiciliada no exterior não é parte do patrimônio da controladora, não sendo passível de tributação enquanto não for efetivamente a ela disponibilizado.

O art. 74, na realidade, institui uma ficção de renda adquirida que inclusive fere de morte nossa Constituição Federal e Código Tributário Nacional, vez que desnatura totalmente o conceito de disponibilização.

Ainda no que tange às formas de atuação das empresas transnacionais, devemos lembrar que elas podem operar num país de forma esporádica, isoladamente, ou através de uma base fixa de negócios, também chamada de estabelecimento permanente (neste caso, material).

A principal vantagem do estabelecimento permanente é sua equiparação às empresas internas, sendo-lhe permitido efetuar deduções de sua receita, evitando-se uma tributação pelo regime isolado, que considera o valor bruto dos rendimentos auferidos.

Além do funcionamento através de uma instalação material, vale ressaltar que as empresas também podem atuar no exterior através de intermediários lá situados, nomeados através de contratos, sem uma sede fixa de negócios, considerados, para todos os efeitos, como estabelecimentos permanentes pessoais em razão da pertinência econômica de sua presença.

A última consideração a ser tecida refere-se, especificamente, à tributação das pessoas jurídicas não-residentes no Brasil.

Poderá ela ser feita de duas formas: analítica ou sinteticamente.

Na primeira hipótese, também chamada de tratamento isolado, os rendimentos são tributados individualmente, taxando-se cada unidade de renda de modo específico sobre seu valor bruto.

Já pelo método sintético, os rendimentos serão tributados de um modo orgânico, considerando-se o seu somatório de componentes positivos e negativos, tratamento este destinado às sociedades não-residentes que dispuserem de um estabelecimento permanente para a realização de suas atividades.

A propósito da atribuição dos rendimentos ao estabelecimento permanente, essa se dará segundo os princípios da força de atração plena restrita.

No primeiro caso, a produção da renda da empresa é encarada como se fosse um produto unitário, isto é, um todo (princípio da unidade da pessoa jurídica).

No segundo, ao contrário, também chamado de atração limitada, busca-se estabelecer autonomamente critérios que possibilitem a localização e tratamento para as diversas categorias de rendimentos.

Vale ressaltar, por fim, que tanto na atração plena, como na restrita, a tributação se dá pelo modo sintético. Quer isso dizer que os rendimentos da sociedade não-residente que não estiverem vinculados ao estabelecimento permanente serão tratados isoladamente, através do modo analítico.

8

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA JÚNIOR, João Mendes. *Noções Ontológicas de Estado, Soberania, Federação e Fundação*. São Paulo : Saraiva, 1960.

ALMEIDA, Carlos dos Santos; NEPOMUCENO, F.; TENÓRIO, Igor. *Dicionário de Imposto de Renda*. São Paulo : IOB-Thomson, 2004. 2v.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6. ed. São Paulo : Malheiros, 2001.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 15. ed. atualizada por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro : Forense, 1998.

BAPTISTA, Luiz Olavo. *Empresa Transnacional e Direito*. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1987.

BARRETO, Aires Fernandino; BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Curso de Iniciação em Direito Tributário*. São Paulo : Dialética, 2004.

BARTELSON, Jens. *A genealogy of sovereignty*. Cambridge : Cambridge University Press, [s.d.].

BASTOS, Celso Ribeiro; FINKELSTEIN, Cláudio (Coords.). *MERCOSUL: Lições do Período de Transitoriedade*. São Paulo : Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 1998.

BATALHA, Wilson de Souza Campos. *Comentários à Lei das Sociedades Anônimas*. Rio de Janeiro : Forense, 1977.

BERARDO, Telma. Soberania, um novo conceito? *Revista de Direito Constitucional e Internacional: Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*, São Paulo, n. 40, jul./set. 2002.

BEVILÁQUA, Clóvis. *Código Civil dos Estados Unidos do Brasil*. São Paulo : Paulo de Azevedo, 1956. v. 1.

BORGES, José Souto Maior. O fato gerador do ICM e os estabelecimentos autônomos. *Revista de Direito Administrativo*, São Paulo, n. 103, jan./mar. 1971.

CAETANO, Marcelo. *Direito Constitucional*. Rio de Janeiro : Forense, 1977. v. 1.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional*. 6. ed. Coimbra : Almedina, 1995.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19. ed. São Paulo : Malheiros, 2004.

_____. *Imposto sobre a Renda: perfil constitucional e temas específicos*. 2. ed. São Paulo : Malheiros, 2006.

CARVALHO, Fábio Junqueira de; MURGEL, Maria Inês. *IRPJ: Teoria e Prática Jurídica*. 2. ed. São Paulo : Dialética, 2000.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 12. ed. São Paulo : Saraiva, 1999.

_____. Os problemas tributários do grupo de sociedades como unidade. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 5, jul./set. 1978.

CAVALCANTI, Themístocles Brandão. *Tratado de Direito Administrativo*. 5. ed. Rio de Janeiro : Freitas Bastos, [s.d.]. v. 1

CENEVIVA, Walter. *Direito Constitucional Brasileiro*. 3. ed. São Paulo : Saraiva, 2003.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. Tributação pelo IRPJ e pela CSLL de lucros auferidos por empresas controladas ou coligadas no exterior: inconstitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 130, jul. 2006.

COMPARATO, Fábio Konder. Estado, empresa e função social. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, n. 732, out. 1996.

COUTO SILVA, Genison Augusto. Tributação no Brasil de Lucro Apurado por Empresas Controladas ou Coligadas com Sede no Exterior. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 47, ago. 1999.

CRETELLA JÚNIOR, José. *Dos atos administrativos especiais*. 2. ed. Rio de Janeiro : Forense, 1998.

CRETELLA NETO, José. *Empresa Transnacional e Direito Internacional: Exame do tema à luz da globalização*. Rio de Janeiro : Forense, 2006.

DA SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 19. ed. São Paulo : Malheiros, 2001.

DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de Teoria Geral do Estado*. 19. ed. São Paulo : Saraiva, 1995.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 15. ed. São Paulo : Atlas, 2001.

DINIZ, Maria Helena. *Dicionário Jurídico*. São Paulo : Saraiva, 1998. v. 2.

DÓRIA, A. de Sampaio. *Direito Constitucional*. 4. ed. São Paulo : Max Limonad, 1958. v. 1.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa*. 2. ed. São Paulo : Nova Fronteira, [s.d.].

FERREIRA, Waldemar. *Tratado de Sociedades Mercantis*. 5. ed. Rio de Janeiro : Nacional de Direito, 1958. v. 4.

FINKELSTEIN, Cláudio. *O processo de Formação de Mercados de Blocos*. São Paulo : IOB-Thomson, 2003.

FRANÇA, R. Limongi (Coord). *Enciclopédia Saraiva do Direito*. São Paulo : Saraiva, 1977. v. 69-72.

FREITAS, Teixeira de. *Vocabulário Jurídico*. São Paulo : Saraiva, 1983. v. 1.

FRIEDE, Roy Reis. Limites da soberania nacional no cenário internacional. *Revista Forense*, Rio de Janeiro, n. 322, abr./jun. 1993.

GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*. São Paulo : Malheiros, 2002.

_____. Imposto sobre a Renda: Resultados Auferidos no Exterior por Filiais, Sucursais, Controladas e Coligadas. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 74, nov. 2001.

_____. Pagamento para obtenção de autorização para funcionamento de instituição financeira estrangeira: desembolso pela filial local: dedutibilidade para fins de imposto sobre a renda. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 70, [s.d.].

HOUAISS, Antonio; VILLAR, Mauro de Salles. *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro : Objetiva, 2001.

HUSEK, Carlos Roberto. *Curso de Direito Internacional Público*. 4. ed. São Paulo : LTr, 2002.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Dicionário Jurídico Tributário*. 4. ed. São Paulo : Dialética, 2003.

JELLINEK, Giorgio. *La Dottrina Generale Del Diritto dello Stato*. Milano : Dott. A. Ginffrè, 1949.

KELSEN, Hans. *Teoria Geral do Direito e do Estado*. São Paulo : Martins Fontes, 2000.

LAURO, Marlene. *Os acordos de bitributação e o imposto de renda na fonte na prestação de serviços por residentes e domiciliados no exterior*. 2005. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. 2. ed. São Paulo : Atlas, 2003.

MALUF, Sahid. *Teoria Geral do Estado*. 25. ed. São Paulo : Saraiva, 1999.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O Fato Gerador do Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*. São Paulo : Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1986. (Cadernos de Pesquisas Tributárias, v. 11).

MATTERN, Johannes. *Concepts of State, Sovereignty and International Law*. Londres : Oxford, 1928.

MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno*. 10. ed. São Paulo : Revista dos Tribunais, 2006.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 26. ed. São Paulo : Malheiros, 2001.

MENDONÇA, José Xavier de Carvalho. *Tratado de Direito Comercial Brasileiro*. 5. ed. Rio de Janeiro : Freitas Bastos, 1958. v. 3.

MIRANDA, Jorge. *Manual de Direito Constitucional*. 4. ed. Coimbra : Coimbra, 2000. v. 2.

MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda nº 1 de 1969*. 2. ed. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1970. v. 1-4.

MOREIRA JÚNIOR, Gilberto de Castro; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). *Direito Tributário Internacional*. São Paulo : MP Editora, 2006.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional*. São Paulo : Dialética, 1996.

MOURA, Fábio Lima Clasen de. *A incidência do ISS sobre as prestações intermunicipais e internacionais de serviços*. 2005. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2005.

NOGUEIRA, Rui Barbosa. Imposto de Renda: Pessoas jurídicas domiciliadas no país e no estrangeiro: atividade jurídica e atividade funcional: pagamento de “royalties”. *Revista de Direito Administrativo*, São Paulo, n. 27, jan./mar. 1952.

NUNES JÚNIOR, Venilto Paulo. O conceito de soberania no século XXI. *Revista de Direito Constitucional e Internacional: Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*, São Paulo, n. 42, jan./mar. 2003.

NUNES, Renato. *Imposto sobre a renda devido por não-residentes no Brasil: regime analítico e critérios de conexão*. 2005. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2005.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Lucros de Coligadas e Controladas no Exterior e Aspectos de Elisão e Evasão Fiscal no Direito Brasileiro e no Direito Internacional. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 102, mar. 2004.

_____. O Conceito de Renda: Inovação do art. 43 do CTN pela Lei Complementar nº 104 (a Questão da Disponibilidade sobre Lucros de Coligadas e Controladas no Exterior). *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 73, out. 2001.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto de Imposto de Renda*. Rio de Janeiro : JUSTEC, 1971.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães. O conceito constitucional de renda. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 52, set./out. 2003.

QUEIROZ, Mary Elbe. *A regra-matriz de incidência do imposto sobre a renda: princípios, conceitos, renda transnacional, lançamento, apreciações críticas*. 2001. Tese (Doutorado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2001.

_____. *Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*. Barueri : Manole, 2004.

RABELLO, Gabriela de Sampaio. *Soberania, integração econômica e supranacionalidade*. 2005. Dissertação (Mestrado em Direito das Relações Econômicas Internacionais) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2005.

REZEK, José Francisco. *Direito Internacional Público: Curso Elementar*. 9. ed. São Paulo : Saraiva, 2002.

RIELLI, José Márcio. *Instrumentos e modalidades de cooperação internacional em matéria tributária: reflexos no direito brasileiro*. 2002. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2002.

ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo : Dialética, 2001. v. 5.

_____. _____ . São Paulo : Dialética, 2002. v. 6.

_____. _____ . São Paulo : Dialética, 2003. v. 7.

_____. _____ . São Paulo : Dialética, 2005. v. 9.

_____. *Imposto de renda: questões atuais e emergentes*. São Paulo : Dialética, 1995.

_____. *Imposto de renda: alterações fundamentais*. São Paulo : Dialética, 1998. 2v.

ROSSI, Fabiano Leitoguinho. *Regime Jurídico das Empresas Transnacionais*. São Paulo : IOB-Thomson, 2006.

SANTOS, João Manuel de Carvalho. *Código Civil Brasileiro Interpretado*. 15. ed. Rio de Janeiro : Freitas Bastos, 1992. v. 1.

SILVEIRA, Paulo Caliendo V. da. *Estabelecimentos Permanentes em Direito Tributário Internacional*. São Paulo : Revista dos Tribunais, 2005.

SOUZA, Hamilton Dias de; TILBERY, Henry; MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coords.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo : José Bushatsky, 1975. v.1.

SOUZA, Rubens Gomes de. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n. 14, out./dez. 1970.

STUBER, Walter Douglas. Soberania e Direito Internacional. *Revista de Direito Constitucional e Internacional: Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*, São Paulo, n. 18, jan./mar. 1997

TEIXEIRA, Egberto Lacerda. A nacionalidade e as sociedades comerciais no Brasil e no estrangeiro. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, n. 420, out. 1970.

_____. Regime Jurídico-Fiscal dos Capitais Estrangeiros no Brasil. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, n. 463, maio 1974.

TÔRRES, Heleno. *Direito Tributário e Direito Privado: Autonomia Privada, Simulação e Elusão Tributária*. São Paulo : Revista dos Tribunais, 2003.

_____. *Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas*. 2. ed. São Paulo : Revista dos Tribunais, 2001.

_____ (Coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo : Quartier Latin, 2003.

_____. _____. São Paulo : Quartier Latin, 2004. v. 2.

_____. _____. São Paulo : Quartier Latin, 2005. v. 3.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. *Comentários aos Novos Dispositivos do CTN: a LC 104*. São Paulo :Dialética, 2001.

VOGEL, Klaus. Tributação da Renda Mundial. *Revista dos Tribunais: Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo, n. 7, abr./jun. 1994.

XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil: Tributação das Operações Internacionais*. 5. ed. Rio de Janeiro : Forense, 2000.