

# Tributação e Cooperação Internacional

Notas a Propósito do 11º Encontro do Grupo *ad hoc* de Peritos em Cooperação Internacional em Questões Tributárias da Organização das Nações Unidas

Luís Eduardo Schoueri

*Professor Titular de Legislação Tributária na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, por onde é Doutor e Livre-Docente. Professor no programa de Pós-graduação em Direito Político e Econômico (Mestrado) da Universidade Presbiteriana Mackenzie e no Curso de Graduação da Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas. Vice-Presidente do Instituto Brasileiro de Direito Tributário e da Associação Comercial de São Paulo.*

## I. Introdução

No período de 15 a 19 de dezembro de 2003 ocorreu, em Genebra, o 11º encontro do Grupo *ad hoc* de Peritos em Cooperação Internacional em Questões Tributárias, no âmbito da Organização das Nações Unidas (*Group of Experts*).

Ao relatar as discussões travadas naquela semana, objetiva-se contribuir para a atualização do debate doutrinário pátrio, o que não se pode omitir, diante das consequências internacionais das medidas tributárias tomadas internamente ou em outras praias.

## II. Antecedentes

Para que se compreenda o teor dos debates que aqui se relatarão, é mister que se apresente, antes, o contexto em que surgiu o *Group of Experts* e a evolução deste até a formação atual.

O *Group of Experts* encontra sua origem remota em trabalhos da Sociedade das Nações, na segunda década do século XX. Especialmente, faz-se referência a um memorando, de 15 de janeiro de 1921, elaborado por Sir Basil P. Blackett, K.C.B., a pedido da Seção Financeira da Comissão Econômica e Financeira daquela organização. No memorando, que versava sobre a superposição de impostos no império britânico, diz-se que se produz a bitributação sempre que um país recebe o imposto por ali estar a fonte de riqueza, enquanto outro país, por a pessoa estar domiciliada em seu território. Assim, expõe a situação do império britânico e indica a postura dos domínios que queriam evitar a bitributação<sup>1</sup>.

Ainda em 1921, quatro peritos em finanças públicas - Bruins (Holanda), Einaudi (Itália), Seligman (E.U.A.) e Stamp (Grã-Bretanha) foram encarregados pelo Comitê Financeiro da Sociedade das Nações de apresentar um relatório sobre os problemas econômicos concernentes ao fenômeno da bitributação e às possíveis soluções para a sua eliminação. Em 1922, o mesmo Comitê encarregou do estudo da bitributação e evasão fiscal - de um ponto de vista administrativo e prático - um grupo composto por altos funcionários das administrações fiscais da Bélgica, França, Itália, Holanda, Reino Unido, Suíça e Checoslováquia. O relatório dos economistas foi concluído em 1923, e os peritos técnicos concluíram seu relatório em 1925. Entre 1926 e 1927, com o auxílio de especialistas europeus e norte-americanos, o Comitê elaborou quatro modelos de acordos, que tratavam, além dos im-

<sup>1</sup> Cf. Alegría Borrás. *La Doble Imposición: Problemas Jurídico-Internacionales*. Madrid, 1974, p. 110.

postos diretos, do imposto de sucessões, da assistência administrativa e da assistência judiciária. Tais modelos foram aprovados em 1928 por representantes de 28 Estados (inclusive países que não eram membros da Sociedade). No mesmo ano, o Conselho da Sociedade instituiu um Comitê Permanente para Assuntos Fiscais, que se reuniu dez vezes, entre 1929 até 1945, publicando relatórios das suas reuniões.

No decurso da última reunião do Comitê antes da Segunda Guerra, foi sugerida a revisão dos modelos de 1928, processo que foi iniciado em Haia em 1940, e concluído em 1943 na cidade do México, quando surgiu a primeira revisão, que passava a consagrar os interesses dos países menos desenvolvidos, com a aceitação da tributação no Estado da fonte. Encerrado o conflito mundial, realizou-se em Londres a 10ª reunião do Comitê, que adotou novo modelo de convenção.

Interessante notar que, enquanto na reunião do México houve prevalência dos países menos desenvolvidos, implicando um modelo que privilegiava a tributação na fonte, o encontro de Londres teve maior peso dos representantes dos países desenvolvidos, dando origem a um modelo que privilegiava a tributação pelo Estado da residência. Um exemplo pode ser dado pelas disposições relativas a juros, *royalties*, rendas e pensões, cuja tributação reservava-se ao Estado da residência do titular dos rendimentos<sup>2</sup>.

Embora os trabalhos da Sociedade das Nações tenham sido retomados pela Organização das Nações Unidas (ONU), tendo a Comissão das Finanças Públicas proposto, já em sua primeira reunião, o exame e a revisão daqueles trabalhos, havendo diversas reuniões sobre o assunto, em 1954, na 18ª sessão do Conselho Econômico e Social, a atividade da Comissão foi considerada desnecessária e feita cessar, sem que dali tivesse resultado qualquer revisão do modelo<sup>3</sup>.

Em 1956 foi instituído o Comitê Fiscal da então denominada Organização Européia de Cooperação Econômica (OECE), com o mandato de apresentar um novo modelo de acordo de bitributação. A OECE foi substituída, em 1961, pela Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômicos (OCDE) e, em 6 de julho de 1963, o Comitê Fiscal concluiu seus trabalhos com um relatório, além de um anexo, em que fazia constar um modelo de acordo de bitributação no qual, à semelhança do modelo de Londres, prevalecia a tributação pelo Estado da residência. O Comitê Fiscal converteu-se, em 1971, no até hoje existente Comitê para Assuntos Fiscais, continuando a trabalhar no referido modelo e nos comentários a este, revisados, pela primeira vez, em 1977 (criando-se o modelo de 1977); a partir de 1991, considerando-se a constante evolução, decidiu-se adotar um modelo em folhas soltas, com revisões periódicas desde 1992. O Modelo da OCDE teve uma influência marcante nos acordos de bitributação celebrados desde a sua publicação<sup>4</sup>.

<sup>2</sup> Cf. Alegría Borrás. *Op. cit.*, pp. 109-122; Manuel Pires. *Da Dupla Tributação Jurídica Internacional sobre o Rendimento*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, s.d., pp. 186-188; Klaus Vogel. *Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen. Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen*. 3ª edição. Munique: C. H. Beck, 1996, pp. 102-103; Victor Uckmar. "I Trattati Internazionali in Materia Tributaria". *Corso di Diritto Tributario Internazionale*. Victor Uckmar (coord.). 2ª edição. Pádua: Cedam, 2002, p. 84.

<sup>3</sup> Cf. Manuel Pires. *Op. cit.*, pp. 189-191.

<sup>4</sup> Cf. Victor Uckmar. *Op. cit.*, pp. 102-103.

Com a edição e prevalência do Modelo assim desenvolvido no âmbito da OCDE, firmava-se uma solução para o tema da bitributação que, conquanto adequada para os países em igual grau de desenvolvimento, não atendia às relações entre países desenvolvidos e em desenvolvimento.

Com efeito, embora ambos os modelos tenham em comum a visão de que a bitributação deve ser evitada, por reduzir os fluxos de investimentos e de rendimentos entre os países, no primeiro caso os Estados celebrantes adotam a base da reciprocidade: sendo equivalentes os fluxos financeiros entre os dois Estados, aquilo que um Estado deixou de arrecadar de um lado será compensado por aquilo que será auferido no fluxo inverso.

Tratando-se de um acordo de bitributação entre países desenvolvidos e em desenvolvimento, por outro lado, os fluxos financeiros são praticamente unidirecionais. Aquilo que um Estado deixa de arrecadar não será compensado pelo fluxo inverso, já que praticamente inexistente. A idéia de renúncia fiscal aparece, pois, de modo muito mais evidente em tais acordos.

É assim que surge o debate sobre a legitimidade da tributação pelo país da fonte, em lugar da tributação pelo Estado onde está a residência do investidor. Admitindo-se que, de regra, o investidor encontra-se em um país com maior grau de desenvolvimento, a tributação pelo Estado da fonte implica garantia de que os recursos da tributação fiquem com o Estado com menor grau de desenvolvimento, enquanto o princípio da residência assegura a tributação pelo Estado onde reside o investidor, *i.e.*, o Estado mais desenvolvido.

A tributação pelo Estado da fonte, de modo exclusivo ou preponderante, foi defendida por muitos anos pelos países em desenvolvimento relutantes em abandonar o princípio da territorialidade. Abria-se mão da possibilidade de tributar os rendimentos auferidos no exterior por seus residentes, esperando-se, por outro lado, o exercício exclusivo da pretensão tributária sobre os rendimentos gerados localmente. Na doutrina, destacaram-se, em favor do referido princípio, autores do peso de Dino Jarach<sup>5</sup>, Nuñez e Molina<sup>6</sup> e Ramón Valdés Costa<sup>7</sup>, dentre outros. Seguindo esta tendência, paulatinamente as legislações tributárias daqueles países foram, também elas, afastando-se da territorialidade, prevendo a tributação da renda universal. Tal, por exemplo, o caso do Brasil, com a edição da Lei nº 9.249/95, e o da Argentina, com as Leis nº 24.073 e nº 25.063.

No campo doutrinário, entretanto, a opção pelo princípio da residência continuou recebendo críticas, devendo-se referir à lição de Klaus Vogel<sup>8</sup>, o qual, valendo-se de conceitos extraídos tanto da ciência das finanças (eficiência; neutralidade), quanto das ciências jurídicas (justiça; capacidade contributiva), conclui pela tributação pelo Estado da fonte<sup>9</sup>.

<sup>5</sup> Cf. Dino Jarach. "Aspectos da Hipótese de Incidência". *Revista de Direito Público* vol. 17, n. 298, São Paulo, jul./set. 1971.

<sup>6</sup> Cf. Teodoro Rinsche Nuñez e Hernán Vicente Molina. *De la Doble Tributación Internacional*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 1970, p. 29.

<sup>7</sup> Cf. Ramón Valdés Costa. *Estudios de Derecho Tributario Internacional*. Montevideo, 1978.

<sup>8</sup> Cf. Klaus Vogel. "World-Wide vs. Source Taxation of Income - a Review and Reevaluation of Arguments". *Influence of Tax Differentials on International Competitiveness*. Mc. Lure, Sinn, Musgrave *et al.*, Kluwer, Separata, s.d., pp. 117-66.

<sup>9</sup> Também defendendo a tributação pelo Estado da fonte, v. Heiko Meyer. *Die Vermeidung Internationaler Doppel- und Minderbesteuerung auf der Grundlage des Ursprungsprinzips*. Tese de doutorado na

### III. A Criação do Grupo de Peritos

É neste contexto que se pode compreender a criação do *Group of Experts*: tendo a ONU concluído pela desnecessidade de reelaboração do modelo da Sociedade das Nações, e à vista da assunção dos trabalhos pela OCDE, firmou-se o Modelo com viés voltado à adoção do princípio da residência, que não pareceu adequado às relações entre países desenvolvidos e em desenvolvimento.

Foi assim que o Conselho Econômico e Social da ONU (*Ecosoc*), após a interrupção dos trabalhos em 1954, retomou-os depois de 13 anos, constituindo-se, em 4 de agosto de 1967, um Grupo de Peritos em Convenções Fiscais entre Países Desenvolvidos e Países em Desenvolvimento. Seu mandato era o de “estabelecer meios de facilitar a conclusão de convenções fiscais entre os países desenvolvidos e os países em vias de desenvolvimento, compreendida a formulação, conforme for conveniente, de diretivas e de técnicas que possam eventualmente ser utilizadas nestas convenções fiscais e que sejam aceitáveis aos dois grupos de países e salvaguardem plenamente as receitas fiscais de uns e de outros”<sup>10</sup>. Em 1973, o manda-

Faculdade de Ciências Econômicas e Sociais de Gotinga. Gotinga: Editora Particular, 1970; Horst Walter Endriss. *Wohnsitz- oder Ursprungsprinzip?* Tese de doutorado na Faculdade de Ciências Econômicas e Sociais da Universidade de Colônia. Colônia: Editora Particular, 1967. V. também as referências a autores norte-americanos que defendem o princípio da fonte in Klaus Vogel. “Neuere Befürworter des Quellenprinzips (Territorialprinzips) in den Vereinigten Staaten”. *Unternehmenspolitik und Internationale Besteuerung*. Festschrift für Lutz Fischer. Hans-Jochen Kleineidam (org.) Berlin: Erich Schmidt, 1999, pp. 1.007-1.019.

<sup>10</sup> Eis o inteiro teor da Resolução:

“1.273 (XLIII) Tax treaties between developed and developing countries

The Economic and Social Council,

Recalling General Assembly resolution 2.087 (XX) of 20 December 1965 on Financing of Economic Development,

Noting the report of the Committee for Programme and Co-ordination on the first part of its first session in which the Committee recognized ‘the importance of the work in the fiscal and financial field’ and suggested ‘that particular attention should be paid to the question of tax agreements between developed and developing countries, since this was an area of high priority and the usual type of international tax agreement was conceived in terms of relationships between two developed countries’,

Believing that there would be real advantage to all Governments of States Members of the United Nations if unilateral relief from double taxation were replaced by bilateral or multilateral agreements,

Noting with interest the Secretary-General’s report prepared in response to the above-mentioned resolution which pointed out that ‘the traditional tax conventions have not commended themselves to developing countries’ and conclude that ‘it is important to search for a more appropriate treaty pattern’,

Confident that tax treaties between developed and developing countries can serve to promote the flow of investment useful to the economic development of the latter, especially if the treaties provide for favorable tax treatment to such investments on the part of the countries of origin, both by outright tax relief and by measures which would assure to them the full benefit of any tax incentives allowed by the country of investment,

Recognizing the need for assisting interested Governments of Member States in this respect,

1. Requests the Secretary-General to set up an *ad hoc* working group consisting of experts and tax administrators nominated by Governments, but acting in their personal capacity, both from developed and developing countries and adequately representing different regions and tax systems, with the task of exploring, in consultation with interested international agencies, ways and means for facilitating the conclusion of tax treaties between developed and developing countries, including the formulation, as appropriate, of possible guidelines and techniques for use in such tax treaties which would be acceptable to both groups of countries and would fully safeguard their respective revenue interests;

to foi ampliado, pela Resolução nº 1.765, para também “estudar a aplicação das convenções fiscais em domínios tais como a imputação dos rendimentos, a fraude e a evasão fiscais internacionais e os incentivos fiscais”.

Reunindo-se oito vezes, entre 1969 e 1979, o *Group of Experts* acabou por elaborar o modelo de Convenção das Nações Unidas Relativa às Duplas Tributações entre aqueles países, concluído em 1980<sup>11</sup>. Ainda em 1979, elaborava-se um Manual para a negociação de Convenções Bilaterais em Matéria Tributária entre Países Desenvolvidos e em Desenvolvimento. Os trabalhos assim concluídos, entretanto, não satisfizeram plenamente os países em desenvolvimento, o que pode ser explicado por terem tais trabalhos se baseado nos da OCDE, que haviam sido elaborados a partir do princípio da residência. Assim, na crítica de Francisco Dornelles, o modelo da ONU apenas mitigava os efeitos daquele princípio, sem, contudo, recusá-lo<sup>12</sup>.

Por meio da Resolução nº 1.980/13, o *Ecosoc* conferiu ao *Group of Experts* sua atual denominação, deixando, pois, de ser um Grupo *ad hoc* de Peritos em Convenções Fiscais entre Países Desenvolvidos e Países em Desenvolvimento, passando a ser o Grupo *ad hoc* de Peritos em Cooperação Internacional em Questões Tributárias. O *Group of Experts* é atualmente composto por 25 membros, sendo 10 de países desenvolvidos e 15 de países em desenvolvimento. Em tais reuniões, os Peritos, posto que geralmente indicados por seus governos, atuam em sua capacidade pessoal. Também estão ali presentes, na qualidade de observadores, representantes de outros países e organizações internacionais. Na reunião de Genebra, ocorrida em 2003, convidaram-se alguns observadores não governamentais<sup>13</sup>.

Em junho de 2001 foi publicada uma revisão do modelo e comentários aprovados em 1980<sup>14</sup>. A revisão foi submetida ao *Group of Experts* em sua décima reunião, ocorrida em Genebra, de 10 a 14 de setembro de 2001, e ali foi aprovada, com a nota, entretanto, de que os trabalhos de revisão e atualização deveriam continuar, à luz de mudanças estruturais nos meios econômico, financeiro e fiscal internacionais, particularmente das modificações atualmente em exame e propostas para certos dispositivos básicos das convenções contra a bitributação, como resultado do impacto do comércio eletrônico na tributação internacional<sup>15</sup>. Na mesma reunião, ainda, discutiu-se a revisão do Manual para Negociação, elaborado em 1979, mas não foi aprovado um novo texto.

2. Further requests the Secretary-General to submit to the Council a report on the progress of the group's work after its first session.

1507<sup>th</sup> plenary meeting,  
4 August 1967.”

<sup>11</sup> Cf. Manuel Pires. *Op. cit.*, p. 193.

<sup>12</sup> Cf. Francisco Neves Dornelles. “O Modelo da ONU para eliminar a Dupla Tributação da Renda, e os Países em Desenvolvimento”. *Princípios Tributários no Direito Brasileiro e Comparado. Estudos em Homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1988, pp. 195-232 (201).

<sup>13</sup> Nesta qualidade é que o autor deste relatório participou daquele conclave.

<sup>14</sup> Cf. *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*. United Nations. Department of Economic & Social Affairs. ST/ESA/PAD/SER.E/21. United Nations, New York, 2001.

<sup>15</sup> Cf. *Tenth Meeting of the Ad Hoc Group of Experts on International Cooperation in Tax Matters. Report of the Secretary-General*. United Nations. Economic and Social Council. Publicação E/2-2/6.

#### IV. A Reunião de Dezembro de 2003

Reunindo-se o *Group of Experts* a cada biênio, seu 11º encontro deu-se em Genebra, de 15 a 19 de dezembro de 2003. Seu programa foi assim fixado:

1. Eleição da mesa.
2. Aprovação do programa e organização dos trabalhos.
3. Assistência mútua para a cobrança de dívidas e protocolo relativo ao procedimento de assistência mútua.
4. O abuso das convenções tributárias e *treaty shopping*.
5. Interação entre impostos, comércio e investimentos.
6. Tributação de rendimentos financeiros e desenvolvimento dos mercados de capitais.
7. Fixação dos preços de transferência:
  - a) procedimentos simplificados relativos a margens de tolerância;
  - b) mediação e arbitragem: a experiência da União Européia.
8. Tratamento fiscal dos juros transfronteiriços e fugas de capitais: desenvolvimento recente.
9. O comércio eletrônico e os países em desenvolvimento.
10. Marco institucional para fortalecer a cooperação internacional em matéria tributária.
11. Revisão e atualização da Convenção Modelo das Nações Unidas sobre a Bitributação entre Países Desenvolvidos e Países em Desenvolvimento.
12. Revisão e atualização do Manual para a negociação de acordos fiscais bilaterais entre os países desenvolvidos e os países em desenvolvimento.

#### V. Assistência Mútua

Conquanto a idéia de uma troca de informações entre as autoridades fiscais seja matéria que há muito vem constando dos acordos de bitributação (variando, apenas, a extensão e as condições para que se dê a informação), a prestação de assistência mútua para a cobrança de créditos fiscais é matéria que apenas passou a constar no Modelo da OCDE a partir da revisão de 2003. Na verdade, o tema já fora objeto de estudos da OCDE quando do preparo do Modelo de 1977, mas não se cogitava, então, da inserção de semelhante dispositivo nos acordos de bitributação, mas apenas da celebração de acordos entre as administrações tributárias.

Em síntese, o referido dispositivo pretende comprometer as partes contratantes a cobrar créditos tributários da outra parte<sup>16</sup>.

<sup>16</sup> É a seguinte a redação proposta pela OCDE para o artigo 27:  
“Article 27 - Assistance in the Collection of Taxes

1. The Contracting States shall lend assistance to each other in the collection of revenue claims. This assistance is not restricted by Articles 1 and 2. The competent authorities of the Contracting States may by mutual agreement settle the mode of application of this Article.

2. The term ‘revenue claim’ as used in this Article means an amount owed in respect of taxes of every kind and description imposed on behalf of the Contracting States, or of their political subdivisions or local authorities, insofar as the taxation thereunder is not contrary to this Convention or any other instrument to which the Contracting States are parties, as well as interest, administrative penalties and costs of collection or conservancy related to such amount.

3. When a revenue claim of a Contracting State is enforceable under the laws of that State and is owed by a person who, at that time, cannot, under the laws of that State, prevent its collection, that revenue claim shall, at the request of the competent authority of that State, be accepted for purpo-

A própria OCDE, em seus Comentários, antevê algumas dificuldades que os Estados Contratantes podem enfrentar ao introduzir um dispositivo semelhante. Tal Organização aponta os seguintes fatores:

- o posicionamento adotado pelo direito nacional para a prestação de assistência na cobrança de tributos devidos a outros Estados;
- se, e em que medida, os sistemas tributários, as autoridades fiscais e os padrões legais dos dois Estados são assemelhados, particularmente no que concerne à proteção de direitos fundamentais dos contribuintes (por exemplo: intimação adequada e tempestiva acerca de queixas contra o contribuinte; o direito de confidencialidade sobre as informações do contribuinte; o direito de recorrer; o direito de ser ouvido e de apresentar argumentos e provas; o direito de ser assistido por advogado escolhido pelo contribuinte; o direito a um julgamento justo, etc.);

ses of collection by the competent authority of the other Contracting State. That revenue claim shall be collected by that other State in accordance with the provisions of its laws applicable to the enforcement and collection of its own taxes as if the revenue claim were a revenue claim of that other State.

4. When a revenue claim of a Contracting State is a claim in respect of which that State may, under its law, take measures of conservancy with a view to ensure its collection, that revenue claim shall, at the request of the competent authority of that State, be accepted for purposes of taking measures of conservancy by the competent authority of the other Contracting State. That other State shall take measures of conservancy in respect of that revenue claim in accordance with the provisions of its laws as if the revenue claim were a revenue claim of that other State even if, at the time when such measures are applied, the revenue claim is not enforceable in the first mentioned State or is owed by a person who has a right to prevent its collection.

5. Notwithstanding the provisions of paragraphs 3 and 4, a revenue claim accepted by a Contracting State for purposes of paragraph 3 or 4 shall not, in that State, be subject to the time limits or accorded any priority applicable to a revenue claim under the laws of that State by reason of its nature as such. In addition, a revenue claim accepted by a Contracting State for the purposes of paragraph 3 or 4 shall not, in that State, have any priority applicable to that revenue claim under the laws of the other Contracting State.

6. Proceedings with respect to the existence, validity or the amount of a revenue claim of a Contracting State shall not be brought before the courts or administrative bodies of the other Contracting State.

7. Where, at any time after a request has been made by a Contracting State under paragraph 3 or 4 and before the other Contracting State has collected and remitted the relevant revenue claim to the first-mentioned State, the relevant revenue claim ceases to be

- a) in the case of a request under paragraph 3, a revenue claim of the first-mentioned State that is enforceable under the laws of that State and is owed by a person who, at that time, cannot, under the laws of that State, prevent its collection, or
- b) in the case of a request under paragraph 4, a revenue claim of the first-mentioned State in respect of which that State may, under its laws, take measures of conservancy with a view to ensure its collection

the competent authority of the first-mentioned State shall promptly notify the competent authority of the other State of that fact and, at the option of the other State, the first-mentioned State shall either suspend or withdraw its request.

8. In no case shall the provisions of this Article be construed so as to impose on a Contracting State the obligation:

- a) to carry out administrative measures at variance with the laws and administrative practice of that or of the other Contracting State;
- b) to carry out measures which would be contrary to public policy (ordre public);
- c) to provide assistance if the other Contracting State has not pursued all reasonable measures of collection or conservancy, as the case may be, available under its laws or administrative practice;
- d) to provide assistance in those cases where the administrative burden for that State is clearly disproportionate to the benefit to be derived by the other Contracting State."

- se a assistência na cobrança de tributos trará benefícios recíprocos e balanceados entre ambos os Estados;
- se cada Administração Tributária terá condições de prestar tal assistência de modo eficiente;
- se os fluxos comerciais e de investimentos entre os dois Estados são suficientes para justificar esta forma de assistência; e
- se, por razões constitucionais ou de outra ordem, deveria ser limitado o escopo dos tributos alcançados pelo dispositivo.

O *Group of Experts* debateu a conveniência de introduzir-se, em seu Modelo, dispositivo semelhante ao referido artigo 27. Tratando-se de dispositivo a ser inserido em convenções entre países desenvolvidos e em desenvolvimento, sua adoção deve ser debatida à luz do chamado “Consenso de Monterrey”. Refere-se esta expressão à resolução, tomada por ocasião da Conferência Internacional sobre o Financiamento para o Desenvolvimento (ocorrida de 18 a 22 de março de 2002, em Monterrey, México), que assinala o início de uma nova estratégia internacional para enfrentar os problemas do financiamento do desenvolvimento, reunindo, sob a égide das Nações Unidas, diversas partes interessadas naquele tema. Conforme se insistiu naquela oportunidade, as partes se comprometiam a mobilizar e incrementar o uso efetivo de recursos financeiros, bem como a alcançar as condições econômicas nacionais e internacionais necessárias para atingir metas de desenvolvimento acordadas internacionalmente, incluindo aquelas inseridas na Declaração do Milênio, para eliminar a pobreza, melhorar as condições sociais, aumentar as condições de vida, e proteger o meio ambiente<sup>17</sup>. Naturalmente, uma assistência na cobrança de tributos permitiria atribuir maior eficiência aos recursos empregados pelos Estados na cobrança de tributos.

Não obstante, a adoção de um dispositivo como o proposto pela OCDE oferece alguns desafios que podem ir além daqueles já cogitados nos Comentários elaborados por aquela Organização.

Com efeito, dado que os países em desenvolvimento têm, de regra, menos recursos financeiros, tal situação reflete-se, também, nos meios empregados para a cobrança de tributos. Nesse sentido, um acordo voltado à cobrança de tributos não pode deixar de cogitar de uma remuneração para o Estado que emprega seus recursos administrativos na cobrança de tributos devidos a outro Estado. Desse modo, lembraram-se os precedentes da Diretiva da União Européia sobre a Tributação de Rendimentos de Poupança e a Iniciativa dos Estados Unidos para a Conferência de Cúpula do Caribe, que possibilitam que os países que exercerão as atividades de cobrança exijam incentivos financeiros para o exercício da atividade (embora se tenha ressaltado que o possível contra-argumento seria que, para um país em desenvolvimento, a própria existência do tratado seria um incentivo)<sup>18</sup>.

<sup>17</sup> Cf. *Report of the International Conference on Financing for Development*, Monterrey (México), 18-22 march 2002 (publicação das Nações Unidas, A/CONF.198/11, número de venda: E.02.II.A.7); cap. I, resolução 1, anexo.

<sup>18</sup> Df. Bruce Zagaris. *Mutual Assistance in Collection of Tax Debts and Protocol for the Mutual Assistance Procedure*. Ad Hoc Group of Experts on International Cooperation in Tax Matters. Eleventh Meeting. United Nations (documento ST/SG/AC.8/2003/L.2). Ad Hoc Group of Experts on International Cooperation in Tax Matters. Eleventh Meeting. United Nations (documento ST/p. 19).

Outra questão que mereceu a atenção do *Group of Experts* foi o tema dos limites constitucionais. Especialmente, questionou-se se o dispositivo seria auto-aplicável, *i.e.*, se um Estado contratante poderia comprometer-se a cobrar créditos do outro Estado contratante, sem que houvesse o devido processo legal no Estado em que se deu a cobrança. Ao mesmo tempo, apontou-se a dificuldade para os tribunais do Estado em que se dá a cobrança poderem conhecer da matéria, tendo em vista que, afinal, o tributo exigido foi instituído e cobrado segundo ordenamento estrangeiro<sup>19</sup>.

A par das dificuldades práticas para a cobrança, que se revelariam, por exemplo, quando o contribuinte propusesse embargos à execução, invocando dispositivo do Direito Tributário alienígena para contestar a cobrança, outras questões, de fundo, deveriam ser enfrentadas. Assim, por exemplo, a própria possibilidade de cobrarem-se créditos tributários estrangeiros. Afinal, ao mesmo passo em que não se vê maior dificuldade na execução de um crédito de natureza cível decorrente de decisão judicial alienígena (observados os requisitos constitucionais para tanto), não se cogita, por exemplo, da possibilidade de um juiz brasileiro executar sentença penal estrangeira (imaginem-se, no absurdo, alguém, que condenado à pena de morte no exterior, fosse submetido a execução da pena no território nacional).

A questão é que, conquanto tenha o Direito Tributário evoluído no sentido do reconhecimento de sua natureza obrigacional, não se pode deixar de lado, ao mesmo tempo, que se trata de uma relação de direito público<sup>20</sup>. Assim, ainda que um tratado internacional preveja a cobrança de tributos alienígenas, estaria um Estado exercendo a função de executar direito subjetivo de natureza pública atribuído a outro Estado.

Ademais, num Estado federal no modelo brasileiro, a repartição de competências tributárias faz-se de forma rígida, não sendo facultado a qualquer das pessoas jurídicas de direito público exigir tributos que não estejam expressamente arrolados no texto constitucional. Vê-se, daí, novo óbice a que a União possa cobrar tributos estrangeiros, já que não se compreendem no rol de sua competência. Embora se possa argumentar que sua competência teria sido estendida pelo tratado internacional, isso apenas traria novo questionamento, já que, em princípio, têm os tratados internacionais uma força negativa, *i.e.*, limitadora do pleno

<sup>19</sup> Cf. *Report of Proceedings 15 december 2003*. Ad Hoc Group of Experts on International Cooperation in Tax Matters. Eleventh Meeting. United Nations. (documento ST/SG/AC.8/2003/L.11): "One problem is that most countries will not allow their tax department to collect a tax debt without providing due process to taxpayer. Thus automatic collection may be difficult. In response, it was suggested that all matters relating to defences to a tax claim should be settled before the foreign country is asked to collect a debt. In that event, the only due process requirement might be that the taxpayer should have the opportunity to contest the finality of the judgment in the other state. It was generally agreed that the courts of a treaty partner should not be looking into the validity of the underlying tax claim, since they have no expertise on that matter. (...) A number of speakers expressed concern about the requirement of due process under the constitutions of their country. Some members pointed out that various limitations in a country's constitution could prevent the implementation of a proposed Article 27. Other members suggested that constitutional issues generally are covered during the treaty negotiations. It was suggested that this matter might require future study."

<sup>20</sup> Cf. Alcides Jorge Costa. *Contribuição ao Estudo da Obrigação Tributária*. Edição Especial para a Jornada de Direito Tributário em Homenagem a Alcides Jorge Costa. São Paulo: IBDT, 2003, p. 30.

exercício do poder soberano pelos Estados signatários; conferir-lhes a possibilidade de ampliar a competência tributária daqueles Estados implicaria reconhecer um efeito positivo aos tratados que, no lugar de serem instrumentos de auto-limitação do poder soberano dos Estados, passariam a ampliar, posto que para propósitos específicos, aquele poder.

## VI. Abuso de Tratados e *Treaty Shopping*

O emprego inadequado dos tratados internacionais em matéria tributária foi objeto de debate pelo *Group of Experts*, o qual distinguiu as situações de abuso de tratados e *treaty shopping*. Como esclarece o Relatório dos debates ocorridos no dia 15 de dezembro,

“It was a debate whether or not treaty shopping was compatible with the goals of tax treaties. It was reiterated that treaty abuse and treaty shopping should not be confused. Treaty shopping relates to situations where the person gets the benefit of the Treaty without being the legitimate beneficiary of it. Treaty abuse, on the contrary, refers to situations where the result of a certain operation is in contradiction with the treaty.”<sup>21</sup>

A idéia de abuso, enquanto espécie de uso inadequado dos tratados, pode ser vista a partir de duas práticas: os termos de um tratado podem ser alvo de abuso por parte de i) um dos Estados contratantes, ou ii) por pessoas, naturais ou jurídicas, sejam ou não seus beneficiários, a fim de obter vantagens maiores que aquelas que seriam obtidas de outra maneira<sup>22</sup>.

A expressão *treaty shopping*, por sua vez, já se incorporou aos estudos de Direito Tributário Internacional pátrios para identificar o que

“ocorre quando, com a finalidade de obter benefícios de um acordo de bitributação, um contribuinte que, de início, não estaria incluído entre seus beneficiários, estrutura seus negócios, interpondo, entre si e a fonte do rendimento, uma pessoa ou um estabelecimento permanente, que faz jus àqueles benefícios”<sup>23</sup>.

As distinções efetuadas são relevantes, já que, conquanto todas as práticas tenham em comum uma idéia de emprego inadequado dos tratados, em cada caso o uso impróprio (e daí o abuso) apresentará ponderação diversa.

Com efeito, nos casos compreendidos na categoria “abuso”, tem-se que o contribuinte (ou o Estado contratante) aplica dispositivo do tratado em caso que vai além daquele contemplado. O “abuso”, ou uso “impróprio”, é categoria que apenas se conhece a partir da premissa de que existe um “uso” “próprio”. Abusa aquele que usa além do que seria adequado.

Como identificar, entretanto, o que é um uso adequado? Quem é competente para tal verificação? No caso de um abuso por parte de um Estado contratante, o “abuso” será constatado pelo outro Estado ou por qualquer contribuinte interes-

<sup>21</sup> Cf. *Report...*, *op. cit.*, p. 6.

<sup>22</sup> Cf. Francisco Alfredo García Prats. *Abuse of Tax Treaties and Treaty Shopping*. Ad Hoc Group of Experts on International Cooperation in Tax Matters. Eleventh Meeting, United Nations (documento ST/SG/AC.8/2003/L.3).

<sup>23</sup> Cf. Luís Eduardo Schoueri. *Planejamento Fiscal através de Acordos de Bitributação: “Treaty Shopping”*. São Paulo: RT, 1995, p. 21.

sado? Qual o critério: a legislação do “Estado ofendido” ou do Estado que “abusou”? Se o “abuso” deu-se pelo contribuinte, novamente a pergunta: qual o critério para saber o que seria um “uso normal”? Tais questões mostram que o tema ultrapassa os limites da mera interpretação do tratado, já que não apenas se investiga o conteúdo de um dispositivo ali inserido, mas o seu limite, enquanto “uso normal”.

Tratando-se de *treaty shopping*, o limite do abuso torna-se ainda mais sensível, tendo em vista não estar claro ser abusivo o fato de uma terceira pessoa passar a valer-se dos benefícios de um acordo de bitributação. Com efeito, se um acordo de bitributação for visto apenas como um instrumento de concessões mútuas para evitar a bitributação, então é claro que o equilíbrio inicialmente almejado pelos Estados estará desfeito se as concessões dadas por um dos Estados ultrapassar aquelas que foram inicialmente contempladas, com base na reciprocidade.

Entretanto, se tal premissa pode ser aceita no caso de acordos entre países com igual grau de desenvolvimento, o raciocínio deve ser diverso quando se trata de uma relação entre país desenvolvido e país em desenvolvimento. Aqui, como já se disse acima, o fluxo de capitais e de rendimentos é unilateral. Às concessões efetuadas por um Estado contratante (fonte) devem corresponder investimentos, não sendo esperadas concessões equivalentes de ambos os Estados. Nesse sentido, não parece imediato ser abusivo o emprego de um tratado por um residente em terceiro Estado se, por meio do acordo, for incrementado o grau de investimentos naquele Estado que concede os benefícios do acordo.

Vê-se, a partir do acima exposto, que o tema do emprego inadequado dos acordos de bitributação deve ser objeto de negociação entre as partes. Na ausência de uma disciplina pelo próprio Direito Internacional, e diante das dificuldades do uso de normas internas para sua contenção, conclui-se que, decidindo-se “por sua proibição, esta deve ser objeto de cada acordo de bitributação, tendo em vista a estrutura jurídica do outro Estado contratante, e ponderando-se o grau de probabilidade de instalação de um Terceiro Interposto naquele Estado [e outros abusos], em relação ao total de investimentos de boa-fé que podem ser incentivados pela assinatura do acordo de bitributação”<sup>24</sup>.

Constatando que as situações de emprego inadequado dos tratados internacionais em matéria tributária seriam melhor disciplinadas pelos próprios instrumentos assinados entre as partes, a OCDE tomou posição sobre o assunto, sugerindo, em seus comentários, diversas redações de dispositivos visando à limitação do alcance de seus benefícios<sup>25</sup>. Parte destes Comentários foi reproduzida no documento recentemente elaborado pelo *Group of Experts*<sup>26</sup>. A comparação entre ambos, entretanto, revela que a redação dos Comentários da ONU não acompanhou a evolução dos trabalhos da OCDE.

Com efeito, o texto da OCDE inclui, nos comentários ao artigo 1º, dispositivo (parágrafo 9.4) segundo o qual:

<sup>24</sup> *Ibidem*, p. 171.

<sup>25</sup> Cf. OCDE. *OECD Model Tax Convention on Income and no Capital 2003*. Condensed Version. Amsterdã: IBFD, 2003. Comentários ao art. 1º.

<sup>26</sup> Cf. ONU. *Op. cit.*, comentários ao art. 1º.

“It is agreed that States do not have to grant the benefits of a double taxation convention where arrangements that constitute an abuse of the provisions of the Convention have been entered into.”

E o parágrafo 22.2 complementa:

“Whilst these [domestic] rules do not conflict with tax conventions, there is no agreement that Member countries should carefully observe the specific obligations enshrined in tax treaties to relieve double taxation as long as there is no clear evidence that the treaties are being abused.”

A inserção desses Comentários parece indicar a existência de certo consenso, no âmbito daquela Organização, em relação à possibilidade de Estados aplicarem aos casos de evasão fiscal internacional suas normas internas contra o abuso, ainda que contrariando normas do próprio tratado, sem que isso implique ofensa ao Direito Internacional.

Ao mesmo tempo, a ausência de semelhante texto no comentário da ONU, enquanto, de regra, seguiram-se as sugestões da OCDE, indica a inexistência do consenso, por parte do *Group of Experts*, sobre a possibilidade de normas internas serem empregadas para afastar casos de abuso. Tal dissenso foi refletido nas discussões travadas no dia 15 de dezembro:

“In order to address treaty abuses, some participants contended that there was no need to establish specific rules in a treaty, and there was general consensus that some domestic anti-abuse measures could be used, as occurs in practice in many cases. Other participants expressed a concern, nevertheless, for dangers and uncertainties that this straightforward solution could produce if the limitations derived from the Vienna Convention on the Law of Treaties were not taken into account.”

Vê-se, daí, reafirmada a opção pela solução negociada a cada caso, seja para a definição do “emprego normal” e “abusivo”, seja para a limitação dos benefícios.

## VII. Interação entre Impostos, Comércio e Investimentos

O tema foi proposto tendo em vista que, recentemente, se voltou a destacar a interação entre as normas tributárias, comerciais e de investimentos, em virtude de algumas novidades ocorridas na Organização Mundial do Comércio (OMC), como a aprovação do Acordo Geral de Comércio e Serviços, os Aspectos dos Direitos de Propriedade Intelectual relacionados com o Comércio e o Acordo sobre Subsídios da Rodada Uruguai, assim como o contencioso relativo às empresas de vendas no exterior e a exclusão das receitas extraterritoriais. A OMC já não se ocupa unicamente da redução de tarifas aduaneiras, mas também de questões relativas a investimentos estrangeiros diretos (como o Acordo Geral sobre Serviços) e à tributação direta (como o Acordo sobre Subsídios, aplicável aos impostos diretos e aos subsídios à exportação, e as normas relativas a acordos fronteiriços)<sup>27</sup>.

Com efeito, firmou-se, no campo internacional, o “princípio da liberdade nas transações comerciais, baseada na eliminação de barreiras ao comércio internacional”<sup>28</sup>, que inspirou o Acordo Geral de Tarifas e Comércio - GATT e hoje constitui

<sup>27</sup> V. o material publicado pela ONU, sob o índice ST/SG/AC.8/2003/L.1.

<sup>28</sup> Cf. Adilson Rodrigues Pires. *Práticas Abusivas no Comércio Internacional*. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 36.

o fio condutor da Organização Mundial de Comércio. O potencial conflito entre o referido princípio e as normas tributárias internas encontra-se na noção de subsídio adotada naquele contexto.

Conforme relata Zampetti, o impacto dos subsídios na competição internacional somente foi ganhando evidência na medida em que reduções tarifárias e outras medidas equivalentes o revelavam. Ademais, ao efeito pernicioso dos subsídios levantaram-se argumentos a seu favor, baseados em diversas concepções do papel do governo: enquanto alguns países os vêem como distorção ilegítima do comércio internacional, outros os consideram um instrumento legítimo de política pública<sup>29</sup>.

Subsídio é

“toda ajuda oficial de governo, com o fim de estimular a produtividade de indústrias instaladas no país. O subsídio tem por objetivo promover o desenvolvimento de setores estratégicos sob o ponto de vista econômico, ou de regiões mais atrasadas, além de servir como instrumento de incentivo às exportações, sobretudo em países em desenvolvimento.”<sup>30</sup>

Em linhas gerais, subsídio “é todo auxílio oficial, de ordem financeira, cambial, comercial ou fiscal, concedido direta ou indiretamente ao industrial, assim como ao exportador ou grupo de exportadores, estabelecidos em uma área geográfica, com o fim de estimular a exportação de determinado produto”<sup>31</sup>. Infere-se, de tal conceito, que o subsídio, de que cogita a OMC, é uma espécie do gênero das subvenções, qualificada pela sua finalidade de estímulo à exportação e por ser específica para determinado ramo industrial ou empresa.

Uma das virtudes apontadas por Vera Thorstensen<sup>32</sup> da chamada Rodada Uruguai foi a inserção, no âmbito da OMC, de uma definição para o termo “subsídios”<sup>33</sup>, já que o acordo anterior, negociado durante a Rodada Tóquio, procurava impedir a utilização de subsídios às exportações de produtos industriais, mas não regulamentava a utilização de subsídios domésticos, que também afetava o comércio. No novo texto negociado (Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias, sucedâneo do Acordo sobre Interpretação e Aplicação dos artigos VI, XVI e XXIII do GATT, conhecido como Código de Subsídios<sup>34</sup>), surge uma definição de subsídios, ampliando-se, ainda, a lista de subsídios proibidos e reforçando-se a disciplina sobre subsídios domésticos, além de definirem-se os subsídios que podem ser utilizados.

Dispõe o artigo 1º do Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias:

<sup>29</sup> Cf. Americo Beviglia Zampetti. “The Uruguay Round Agreement on Subsidies: a Forward-Looking Assessment”. *Journal of World Trade* vol. 29, nº 6, 1995, pp. 5-29 (9).

<sup>30</sup> Cf. Adilson Rodrigues Pires. *Op. cit.*, p. 201.

<sup>31</sup> *Ibidem*, p. 203.

<sup>32</sup> Cf. Vera Thorstensen. *OMC - Organização Mundial do Comércio: as Regras do Comércio Internacional e a Nova Rodada de Negociações Multilaterais*. 2ª edição. São Paulo: Aduaneiras, 2001, p. 133.

<sup>33</sup> Acordo de Subsídios e Medidas Compensatórias, de 1994, assinado pelo Brasil, durante a chamada Rodada Uruguai e promulgado por meio do Decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994; as versões em língua portuguesa aqui apresentadas se extraem da Luiz Olavo Baptista, João Grandino Rodas e Guido Fernando Silva Soares. *Normas de Direito Internacional: Tomo III, vol. 1: Direito Empresarial, Economia Internacional*. Textos coligidos, ordenados e anotados. São Paulo: LTr, 2000. O Acordo motivou a edição do Decreto nº 1.751, de 22 de dezembro de 1995.

<sup>34</sup> Cf. Adilson Rodrigues Pires. *Op. cit.*

## “Artigo 1

## Definição de Subsídio

a. Para os fins deste Acordo, considerar-se-á a ocorrência de subsídio quando:

(a) (1) haja contribuição financeira por um governo ou órgão público no interior do território de um Membro (denominado, a partir daqui, ‘governo’), *i.e.*,

(i) quando a prática do governo implique transferência direta de fundos (por exemplo, doações, empréstimos e aportes de capital), potenciais transferências diretas de fundos ou obrigações (por exemplo, garantias de empréstimos);

(ii) quando receitas públicas devidas são perdoadas ou deixam de ser recolhidas (por exemplo, incentivos fiscais tais como bonificações fiscais);

(iii) quando o governo forneça bens ou serviços além daqueles destinados à infra-estrutura geral, ou quando adquira bens;

(iv) quando o governo faça pagamentos a um sistema de fundo, ou confie ou instrua órgão privado a realizar uma ou mais das funções descritas nos incisos (i) a (iii) acima, as quais seriam normalmente incumbência do governo e cuja prática não difira, de nenhum modo significativo, da prática habitualmente seguida pelos governos; ou

(a) (2) haja qualquer forma de receita ou sustentação de preços no sentido do Artigo XVI do GATT de 1994; e

(b) com isso se confira uma vantagem

2. Um subsídio, tal como definido no parágrafo 1, apenas estará sujeito às disposições a Parte II ou às disposições das *Partes* III ou V se o mesmo for específico, de acordo com as disposições do artigo 2.”<sup>35</sup>

Normas tributárias podem caracterizar subsídios. O Anexo I do referido Acordo traz uma lista ilustrativa de subsídios à exportação, ali incluindo:

“(e) Isenção, remissão ou diferimento, total ou parcial, concedido especificamente em função de exportações, de impostos diretos ou impostos sociais pagos ou pagáveis por empresas industriais ou comerciais.

(f) A concessão, no cálculo da base sobre a qual impostos diretos são aplicados, de deduções especiais diretamente relacionadas com as exportações ou com o desempenho exportador, superiores àquelas concedidas à produção para consumo interno.

(g) A isenção ou remissão de impostos indiretos sobre a produção e a distribuição de produtos exportados, além daqueles aplicados sobre a produção e a distribuição de produto similar vendido para consumo interno.

(h) A isenção, remissão ou diferimento de impostos indiretos sobre etapas anteriores de bens ou serviços utilizados no fabrico de produtos exportados, além da isenção, remissão ou diferimento de impostos indiretos equivalentes sobre etapas anteriores de bens ou serviços utilizados no fabrico

<sup>35</sup> O artigo 4º do Decreto n° 1.751/95, sob o pretexto de regulamentar esta matéria, acresce entre os casos de subsídio e em alternativa àquilo que prevê a OMC, a hipótese em que *haja, no país exportador, qualquer forma de sustentação de renda ou de preços que, direta ou indiretamente, contribua para aumentar exportações ou reduzir importações de qualquer produto.*

de produto similar destinado ao mercado interno; desde que, porém, impostos indiretos cumulativos sobre etapas anteriores possam ser objeto de isenção, remissão ou diferimento sobre produtos destinados à exportação mesmo quando tal não se aplique a produtos similares destinados ao consumo interno, se os impostos indiretos cumulativos sobre etapas anteriores são aplicados aos insumos consumidos no fabrico do produto de exportação (levando-se em devida conta os desperdícios (...)).

(i) A remissão ou devolução de direitos de importação além daqueles praticados sobre insumos importados que sejam consumidos no fabrico do produto exportado (levando na devida conta os desperdícios normais (...)).”

Desta forma, se a norma tributária trazer uma vantagem, e se for constatado que esta é específica a uma empresa ou indústria, ou a um grupo de indústrias, fica caracterizado um subsídio. A vantagem é considerada específica para empresa ou ramo industrial quando se faz uma comparação entre a situação da empresa com a aplicação da medida contestada e sem sua aplicação (*But-For-Test*)<sup>36</sup>. O mesmo Acordo classifica os subsídios em três espécies: proibidos, ou vermelhos (artigo 3), recorríveis, ou amarelos (artigo 5), e irrecorríveis, ou verdes (artigo 8). Enquanto o primeiro grupo independe de dano, no segundo se torna exigível a demonstração de ocorrência de efeitos danosos aos interesses de outros membros.

Também importa considerar os casos de subsídios irrecorríveis, ou não acionáveis (subsídios verdes) quando as normas tributárias indutoras não contrariam a ordem internacional. Trata-se dos subsídios “não específicos” e de três casos de subsídios “específicos”: i) voltados a cobrir uma parte dos custos de atividade de pesquisa e desenvolvimento pré-competitivo (como protótipos); ii) que visem à redução de desigualdades regionais; e iii) aqueles que buscam promover a adaptação das instalações industriais a novas exigências ambientais. Tais subsídios, outrossim, estão sujeitos a notificação, ao Comitê de Subsídios, prévia à implementação daqueles, para permitir a avaliação da consistência do programa com as condições para a irrecorribilidade dos subsídios (artigo 8.4 do Acordo).

Caracterizando a norma tributária indutora um subsídio proibido ou recorível, dispõe o próprio Acordo de medidas para seu controle, por meio das medidas compensatórias<sup>37</sup>.

Recentemente, o tema dos subsídios por meio de normas tributárias indutoras foi examinado pelo Órgão de Apelação da Organização Mundial do Comércio. Tratava-se de caso em que se examinava o tratamento tributário das empresas de vendas ao exterior (*Foreign Sales Corporations - FSC*), nos Estados Unidos<sup>38</sup>. As FSC são subsidiárias de empresas norte-americanas, geralmente sediadas em países com tributação favorecida, através das quais as últimas desenvolvem seus ne-

<sup>36</sup> Cf. Ivo Gross. “Subventionsrecht und ‘schädlicher Steuerwettbewerb’: Selektivität von Steuervergünstigungen als gemeinsames Kriterium”. *Recht der Internationalen Wirtschaft*, ano 48, caderno 1/2002, pp. 46 a 55 (52).

<sup>37</sup> Para um estudo de Medidas Compensatórias adotadas pela União Européia após a Rodada do Uruguai, v. Paul Waer e Edwin Vermulst. “EC Anti-Subsidy Law and Practice after the Uruguay Round”. *Journal of World Trade* vol. 3, nº 3, junho de 1999, pp. 19 a 43.

<sup>38</sup> Cf. “World Trade Organization. Appellate Body Report, 24.2.2000 - WT/DS108/AB/R, *United States-Tax Treatment for “Foreign Sales Corporations”*”. Disponível em <[http://docsonline.wto.org/gen\\_viewerwindow.asp?d:/ddfdocuments/t/wt/ds/108abr.w.doc.htm&skip=0](http://docsonline.wto.org/gen_viewerwindow.asp?d:/ddfdocuments/t/wt/ds/108abr.w.doc.htm&skip=0)>. Acesso em 21.02.2002.

gócios de exportação. Os lucros auferidos pelas FSC são computados nas demonstrações financeiras de suas controladoras norte-americanas mediante um tratamento tributário privilegiado. O benefício fiscal é condicionado, outrossim, a que a FSC venda produtos de sua controladora fabricados nos Estados Unidos. O Órgão de Apelação, em decisão de 24 de fevereiro de 2000, confirmando decisão anterior do Painel, decidiu que este sistema configurava subsídio, vedado pelas normas da Organização Mundial do Comércio.

A par dos subsídios imediatos à exportação, a legislação do imposto de renda pode ser de interesse no âmbito da OMC quando implicar alguma espécie de protecionismo. Afinal, se de regra imagina-se que o protecionismo faça-se por meio de tributação sobre os produtos, nada impede que uma política protecionista seja efetuada por meio de impostos diretos, seja nos casos em que a legislação tributária é mero veículo para uma política protecionista (por exemplo: condicionar a dedutibilidade de alguns insumos à aquisição destes no mercado interno), seja por meio de subsídios a produção<sup>39</sup>.

Outro ponto de contato entre o comércio e o investimento pode ser notado no comércio de intangíveis, quando a tributação do imposto de renda na fonte tem efeito equivalente a uma barreira tarifária à importação dos serviços. Neste momento, percebe-se que os acordos de bitributação podem desempenhar um papel relevante para assegurar a liberdade de comércio<sup>40</sup>.

A tal complexo, deve-se somar o tema dos países com tributação favorecida, que podem atrair atividades (*production tax havens*) ou capitais (*traditional tax havens*): o tema conduz à discussão acerca da competição entre os países, predatória ou não, e das medidas que vêm sendo tomadas, no âmbito internacional, sob a liderança dos países integrantes da União Européia e da OCDE, para sua disciplina.

A tributação favorecida pode, mais uma vez, implicar desvio de capitais, produtivos ou não, afetando, daí, a própria relação comercial entre os Estados. Este tema não interessa apenas aos países desenvolvidos: desde que os Estados Unidos aboliram sua tributação na fonte sobre juros pagos a estrangeiros não residentes, em 1984, os países em desenvolvimento viram-se compelidos a deixar de tributar aqueles rendimentos, por medo de desviar o capital mobiliário para outro lugar (ou de aumentar o custo de capital para tomadores domésticos, inclusive o próprio governo)<sup>41</sup>.

<sup>39</sup> Cf. Reuven S. Avi-Yonah. *The Interaction of Tax, Trade and Investment*. Ad Hoc Group of Experts on International Cooperation in Tax Matters. Eleventh Meeting. United Nations (documento ST/SG/AC.8/2003/L.4), p. 4.

<sup>40</sup> *Ibidem*, p. 6.

<sup>41</sup> A idéia de uma organização internacional em matéria tributária (*international tax organization*) parece ter surgido em junho de 2001, num painel nas Nações Unidas. Cf. *Resumé Analytique du rapport du Group de Haut-Niveau sur le financement du développement*, disponível em <<http://ods-dds-ny.un.org/doc/UNDOC/GEN/N01/413/47/PDF/N0141347.pdf>> (acesso em 29 de dezembro de 2003). Cf. também Vito Tanzi. "Taxation in na Integrating World", 1995 *apud* Reuven Avi-Yonah. *Globalization and Tax Competition: Implication for Developing Countries*. Conference room paper. Ad Hoc Group of Experts on International Cooperation in Tax Matters. Eleventh Meeting. United Nations. (documento ST/SG/AC.8/2003/CRP.4). V. também Frances M. Horner. "Do we need na International Tax Organization?", 24 *Tax Notes Int'l* 179 (outubro de 2001). V., ainda, trabalho elaborado pelo Secretário do *Group of Experts, Institutional framework for international tax cooperation*. Ad Hoc Group of Experts on International Cooperation in Tax Matters. Eleventh Meeting. United Nations (documento ST/SG/AC.8/2003/L.6).

Diante da evidência de que a tributação direta também afeta o comércio internacional, surge o debate sobre a possibilidade de a OMC passar a tratar do tema. Tal idéia foi bem rebatida por Green, que fez ver problemas de duas ordens: i) falta de retaliação e ii) soberania. A falta de retaliação é levantada pelo referido autor quando esclarece que a principal arma da OMC, no trato das questões comerciais, é a retaliação: praticando um Estado um ato ilícito, outros Estados são autorizados a adotar medidas de retaliação contra seus produtos. Ora, a mesma medida, se adotada em matéria tributária, traria efeitos danosos para o próprio Estado retaliador. Imagine-se, por exemplo, que um Estado, ilicitamente, reduzisse a zero seu imposto na fonte sobre investimentos do exterior, a fim de atrair novos investimentos. Se outros Estados, como medida de retaliação, reduzissem igualmente seu imposto, o resultado seria eles se tornarem vítimas da própria retaliação, já que reduziriam sua receita tributária. Além desse aspecto, o autor menciona outro, ainda mais delicado, voltado à soberania: enquanto os Estados dispõem-se a confiar a um mecanismo de solução de controvérsias suas medidas de política comercial, é muito menos provável que o mesmo se dê com relação à sua política tributária, que tradicionalmente reflete a própria soberania<sup>42</sup>.

Alternativamente, passa-se a cogitar de as políticas globais de tributação serem discutidas em outro fórum, seja numa “Organização Mundial da Tributação”<sup>43</sup> (o que implicaria altos custos com a criação e manutenção de uma estrutura internacional, com especialistas em matéria tributária), seja nas Nações Unidas. Esta alternativa apresenta a seu favor a experiência e o sucesso dos trabalhos do *Group of Experts*.

Nos debates travados em Genebra, houve consenso em relação à percepção de que a comunidade internacional ainda não está preparada para um acordo multilateral versando sobre a competição por meio de tributos, sendo o uso de incentivos fiscais uma decisão soberana de cada Estado<sup>44</sup>.

Ao mesmo tempo, nota-se que os primeiros passos para o *Group of Experts* assumir tal função parecem ter sido tomados, tendo em vista o teor da deliberação da Assembléia Geral das Nações Unidas:

“167 The Ad Hoc Group of Experts on International Cooperation in Tax Matters should be converted into an intergovernmental body, either in the form of a committee of governmental experts or of a special new commission, as a subsidiary body of the Economic and Social Council.”<sup>45</sup>

A importância do tema pode ser verificada quando se constata que, no dia 18, voltou ele a ser discutido pelos participantes, apresentando vantagens e desvantagens do *upgrade* sugerido<sup>46</sup>.

<sup>42</sup> Cf. Robert A. Green. “Antilegalistic Approaches to Resolving Disputes between Governments: a Comparison of the International Tax and Trade Regimes”. *Yale Journal of International Law* 23:79, 1998. *Apud* Reuven S. Avi-Yonah, *op. cit.*, p. 16.

<sup>43</sup> Cf. Vito Tanzi. “Globalization, Tax Competition by the Future of Tax Systems”. *Corso di Diritto Tributario Internazionale*. 2ª edição. Victor Uckmar (coord.), Pádua: Cedam, 2002, pp. 21-41 (40).

<sup>44</sup> Cf. *Report of Proceedings 16 december 2003*.

<sup>45</sup> Cf. United Nations. General Assembly. *Implementation of and Follow-up to Commitments and Agreements made at the International Conference on Financing for Development*. Report of the Secretary-General (documento A/58/216).

<sup>46</sup> Cf. *Report of Proceedings 17-18 december 2003 (Relating to the Institutional Framework for Strengthening Tax Cooperation)*. Ad Hoc Group of Experts on International Cooperation in Tax Matters. Eleventh Meeting. United Nations (documento ST/SG/AC.8/2003/L.11/Add.3), p. 4.

As vantagens levantadas podem ser assim resumidas:

- a Organização das Nações Unidas é a única organização internacional com legitimidade para fixar normas universais relativas a tributação internacional e o *forum* proposto daria maior legitimidade às propostas que dele proviessem;
- é necessária a criação de um quadro profissional para que o *forum* exerça adequadamente seu papel, especialmente na medida em que ele deixa de tratar exclusivamente de seu Modelo e passa a versar sobre outras matérias tributárias internacionais;
- um *status* elevado para o *forum* dentro das Nações Unidas dar-lhe-ia maior oportunidade para responder prontamente ao ambiente internacional em mutação constante;
- uma comissão ofereceria um caminho para a criação de pressão internacional sobre grupos de contabilidade, para dar apoio à maior abertura às “reconciliações” efetuadas sobre as contas de contribuintes, revelando suas transferências internas de recursos, de modo a facilitar a fiscalização e permitir um tratamento mais justo dos contribuintes em suas relações transfronteiriças;
- uma estrutura mais aprimorada permitiria que as Nações Unidas participassem efetivamente das organizações tributárias internacionais e regionais, inclusive do *International Tax Dialogue*, oferecendo um meio para que os países em desenvolvimento tivessem ajuda mais efetiva das Nações Unidas, do Banco Mundial, do FMI e de outras organizações tributárias internacionais e regionais; e
- a necessidade de um organismo com legitimidade internacional para tratar de questões de tributação internacional é óbvia e crítica, e vai acontecer inevitavelmente. Assim, a única escolha do *Group of Experts* é se ele deseja, ou não, ser parte desse desenvolvimento inevitável.

Não obstante tais ponderações, também algumas reservas foram apresentadas, que se devem reproduzir:

- um *forum* no qual as pessoas se pronunciem enquanto representantes governamentais, em vez de agirem em sua capacidade individual, poderia não ter um desenvolvimento tão efetivo e suave quanto o *Group of Experts*;
- o trabalho do *forum* poderia passar a ser mais político e menos cooperativo;
- o *Group of Experts* deveria usar melhor os recursos já existentes;
- o *Group of Experts* poderia tornar-se mais eficiente, na sua estrutura institucional atual, se tivesse um foco mais próximo em problemas particulares de alguns países em desenvolvimento;
- qualquer mudança de *status quo* deverá ser adiada para deliberação posterior;
- o *forum* ficaria incontrolável se incluísse representantes de todos os 191 países do mundo, e se excluísse alguns países haveria falta de representatividade;
- deve-se evitar qualquer nova burocracia;
- é difícil saber exatamente a forma e a natureza que o novo *forum* teria;
- o *Group of Experts* deveria manter seu *status* atual mas poderia organizar-se de modo a trabalhar mais perto de outras instituições internacionais.

### VIII. Tributação de Rendimentos Financeiros e Desenvolvimento do Mercado de Capitais

Da necessidade de os países em desenvolvimento contarem com recursos financeiros para possibilitar seu crescimento, surge a importância de aprimorarem-se mercados financeiros domésticos que, ao mesmo tempo, desencorajem a fuga de capitais para o exterior e permitam que o setor privado reduza sua dependência de empréstimos como principal fonte de financiamento.

Se, por um lado, os países em desenvolvimento têm consciência de que o fator tributário desempenha importante papel no estímulo ou desestímulo dos mercados de capitais, o que os encoraja a reduzir a carga tributária, visando a seu crescimento, por outro lado as administrações têm o dever de manter seu equilíbrio orçamentário, o que exige ampla ponderação de qualquer renúncia fiscal. O paradoxo torna-se mais notório quando se tem em conta que o equilíbrio fiscal é um dos elementos fundamentais para a estabilidade da economia, base para o florescimento do mercado de capitais<sup>47</sup>.

O emprego da legislação tributária com a finalidade de induzir o crescimento dos mercados de capitais deve levar em conta, de um lado, a necessidade de reduzir-se a tributação dos ganhos de capitais no mercado acionário (pelo menos inicialmente, até que se forme o próprio mercado) e, de outro, a comparação entre a carga tributária incidente sobre o financiamento por meio do mercado de capitais, *vis-à-vis* a tributação líquida no caso de um financiamento por meio de empréstimos e aplicações bancárias<sup>48</sup>. Esta conclusão foi comprovada a partir de estudos, efetuados por Sugarman, contemplando os exemplos dos mercados dos Estados Unidos, Malásia e Brasil, constatando, sempre, os efeitos que as normas tributárias tiveram sobre o desenvolvimento do mercado de capitais: em todos os casos, investidores e empresas mostraram forte propensão a modificar seu comportamento em resposta a flutuações de resultados após a tributação<sup>49</sup>.

Analisando tais conclusões, o *Group of Experts*, conquanto reconhecendo a importância do fator tributário para o crescimento do mercado de capitais, ponderou não ser este o único fator, já que, a seu lado, vem a busca, pelos investidores, de segurança e estabilidade. O caso mexicano, com a entrada do país na área de livre comércio da América do Norte (Nafta), é emblemático<sup>50</sup>.

No caso de relações entre países desenvolvidos e em desenvolvimento, deve-se ponderar que a eventual medida, por parte de um Estado (Estado da fonte), para não tributar os ganhos de capitais, como forma de desenvolver seu mercado de capitais, pode ser frustrada, caso o mesmo ganho de capital venha a ser tributado pelo Estado da residência.

É o reconhecimento de tal situação que explica a razão de diversos acordos de bitributação entre países desenvolvidos e em desenvolvimento conterem nor-

<sup>47</sup> Cf. David Sugarman. *Financial Taxation and Equity Market Development: Optimal Financial Market Tax Policies for Developing Countries*. Ad Hoc Group of Experts on International Cooperation in Tax Matters. Eleventh Meeting. United Nations (documento ST/SG/AC.8/2003/L.5), p. 6.

<sup>48</sup> *Ibidem*, p. 9.

<sup>49</sup> *Ibidem*, p. 17.

<sup>50</sup> Cf. *Report of Proceedings 16 december 2003 - Addendum*. Ad Hoc Group of Experts on International Cooperation in Tax Matters. Eleventh Meeting. United Nations (documento ST/SG/AC.8/2003/L.11/Add.1).

mas de *tax sparing* e *matching credit*, no lugar do método tradicional do crédito ou imputação.

Com efeito, segundo o modelo da OCDE, o Estado da residência, ao adotar o método do crédito ou imputação, não abre mão de tributar a renda universal de seus residentes; assegura, outrossim, um crédito no montante do imposto pago por seu contribuinte ao Estado da fonte dos rendimentos. Torna-se claro, assim, que quanto maior o imposto pago no Estado da fonte, maior o crédito e, portanto, menor o imposto a ser pago no Estado da residência. Reduzindo-se o imposto no Estado da fonte, reduz-se o crédito e, em consequência, amplia-se o imposto pago no Estado da residência. Portanto, pelo sistema do crédito ou imputação, *o montante de imposto pago pelo contribuinte* será, sempre, *igual* ao total exigido pelo Estado da residência. Busca alcançar o método, assim, a “neutralidade de exportação”, já que ao contribuinte torna-se indiferente, do ponto de vista tributário, investir em seu próprio país ou no exterior.

Essa solução passa a ser questionada quando o país da fonte oferece incentivos fiscais a investidores que atuem em determinado setor ou região: os incentivos favorecem os aplicadores locais, mas são neutralizados para os investidores estrangeiros, já que a menor tributação pelo Estado da fonte implica, apenas, maior tributação pelo Estado da residência. Ora, tratando-se de uma relação entre um Estado desenvolvido e outro em desenvolvimento, é fácil constatar que o último fica prejudicado, já que, ao conceder um incentivo fiscal, abre mão de sua receita com o objetivo de atrair investimentos. Tal efeito é anulado pela tributação pelo Estado da residência, o qual, em última análise, é o único beneficiado pela renúncia fiscal.

Diante de tal solução, passaram diversos acordos de bitributação a contar com a cláusula *tax sparing*, ou crédito fictício, por meio da qual o Estado da residência se compromete a não reduzir o montante do crédito a ser conferido ao contribuinte, caso este deixe de recolher impostos no Estado da fonte, por conta de incentivo fiscal dado pelo último<sup>51</sup>.

Se o *tax sparing* relaciona-se a benefícios concedidos unilateralmente, não anulados por um acordo de bitributação, diversos acordos entre países desenvolvidos e em desenvolvimento vão além, afastando de vez a neutralidade e servindo abertamente de instrumento para o incentivo a investimentos.

Surge, para tanto, a técnica do crédito presumido (*matching credit*), que implica o país desenvolvido conceder um crédito fixo, superior à alíquota máxima de retenção a que o rendimento está sujeito no país da fonte. O Estado da fonte compromete-se a não tributar determinados rendimentos além de um teto e o Estado da residência, ao aplicar o método do crédito, considera pago no Estado da fonte montante superior àquele teto, de modo que se garante efetivo benefício ao investidor<sup>52</sup>.

<sup>51</sup> Como exemplo, cita-se o subparágrafo “b”, “ii”, do parágrafo 2 do artigo 22 do acordo de bitributação assinado com o Japão, promulgado pelo Decreto n° 61.899, de 14 de dezembro de 1967, na redação dada pelo Decreto n° 81.194, de 9 de janeiro de 1978, segundo o qual, para fins do crédito a ser conferido pelo Japão, quando da aplicação do método da imputação, “o imposto brasileiro deverá incluir o montante do imposto brasileiro que deveria ser pago se não houvesse a isenção ou redução do imposto brasileiro de acordo com as medidas especiais de incentivo visando a promover o desenvolvimento econômico do Brasil (...)”.

<sup>52</sup> Cf. Roque Carcía Mullin. “Tratados Impositivos entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo”. *Revista de Direito Tributário* n°s 23/24, janeiro a junho de 1983, pp. 26-36.

Justifica Manuel Pires o tratamento diferenciado conferido aos países em desenvolvimento, a par da não-reciprocidade dos movimentos de capitais e transferências de tecnologia, afirmando que “o direito internacional não está destinado a passar por cima das realidades sociais, contemplando-as e permitindo aos Estados actuar livremente com o amparo de uma fachada de generalidade e abstracção”, defendendo, daí, existir um “direito internacional fiscal do desenvolvimento, integrando as normas fiscais necessárias para a actuação da apropriada solidariedade entre os países desenvolvidos e os países menos desenvolvidos”<sup>53</sup>.

Deve-se ressaltar que a mera adoção de *tax sparing* e de *matching credits* pode não ser suficiente para assegurar o fluxo de capitais objetivado. Resta examinar as legislações internas dos Estados de residência, a fim de certificar-se do benefício. Por exemplo, pode ocorrer de o Estado de residência, conquanto conceda o crédito prometido, impor limitações globais (*overall limitations*) ou por país (*per country limitation*), reduzindo, assim, a eficácia do crédito<sup>54</sup>. Não obstante tais críticas, o *tax sparing* foi expressamente mencionado pelo Secretário do *Group of Experts* para permitir que o instrumento tributário seja empregado no desenvolvimento do mercado de capitais:

“34. Tax authorities who are concerned that tax incentives are being directed at the foreign government rather than to the investor may review with tax authorities of the other Contracting State whether a tax sparing credit could be applied.”<sup>55</sup>

## IX. Fixação dos Preços de Transferência

O tema dos preços de transferência<sup>56</sup> afeta tanto países desenvolvidos como em desenvolvimento. A fixação de um preço *at arm's length* é matéria cuja dificuldade cresce na proporção da complexidade do cenário econômico. Ao mesmo tempo, dado o crescimento das trocas internacionais, faz-se vital a existência de um acordo sobre os critérios para a fixação de preços de transferência, sob o risco de o dissenso implicar normas tributárias antagônicas, com a conseqüente dupla imposição dos rendimentos.

O propósito da discussão do *Group of Experts* foi examinar uma metodologia alternativa àquela proposta pela OCDE, visando a reduzir a complexidade dos cálculos. Para tanto, tomou-se por base um estudo de Oliver Oldman e Jennifer Brooks, no qual os autores apontam a complexidade dos chamados “métodos tradicionais” e sugerem que países em desenvolvimento possam adotar o chamado “método unitário”, cuja metodologia foi desenvolvida nos Estados Unidos para a alocação de rendas entre os Estados-Membros<sup>57</sup>.

<sup>53</sup> Cf. Manuel Pires. *Op. cit.*, pp. 517-518.

<sup>54</sup> Cf. Dan Throop Smith. “Tax Legislation in Capital-Exporting Countries to Encourage Investment in less Developed Countries”. *Developments in Taxation Since World War I*. VIII. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 1966. pp. VIII-14-15.

<sup>55</sup> Cf. *Report of Proceedings 16 december 2003 - Addendum*. Ad Hoc Group of Experts on International Cooperation in Tax Matters. Eleventh Meeting, United Nations (documento ST/SG/AC.8/2003/L.11/Add.1), p. 7.

<sup>56</sup> Sobre o tema dos preços de transferência, v. Luís Eduardo Schoueri. *Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Dialética, 1999.

<sup>57</sup> O estudo em referência foi publicado no vernáculo. V. Oliver Oldman e Jennifer J.S. Brooks. “O Método Unitário e os Países em Desenvolvimento: Idéias Preliminares”. Fernando A. Zilveti (trad.). *Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zilveti (coords.). São Paulo: Dialética, 1998, pp. 155-172.

Não obstante a importância da discussão, que realça a complexidade dos métodos propostos pela OCDE para a fixação dos preços de transferência, não se pode deixar de lado a conclusão do *Group of Experts*, de que o método unitário não é compatível com o princípio *at arm's length*<sup>58</sup>. Não é esta a oportunidade de tecerem-se considerações de direito interno a respeito, mas cabe apontar que, no que se refere ao Brasil, país em que a União submete-se a uma rígida repartição de competências tributárias, a constatação de efetiva existência de renda é requisito *sine qua non* para a própria tributação. Afastando-se o princípio *at arm's length*, põe-se de lado, igualmente, a constatação da renda, tornando inconstitucional qualquer tributação.

## X. Comércio Eletrônico e Países em Desenvolvimento

O comércio eletrônico potencializa a questão básica do Direito Tributário Internacional: quem deve tributar. O exemplo a seguir ilustra o tema:

“Num ensolarado dia, Linda Jones acorda em sua residência em Boston e decide que, finalmente, chegou o dia de adquirir a cozinha de seus sonhos. Chega de vaguear por lojas de móveis e folhear catálogos de correio. Não. Ela fará isso diferentemente, com as vantagens do novo milênio: Linda comprará sua cozinha pela Internet. Poucos *clicks* em seu *mouse* e Linda encontra o que ela procura: *kitchens.com*, um site de desenho e vendas de cozinhas, pertencente a KitchenCo, uma multinacional cuja controladora tem como local de constituição e administração a Guiana. Linda inicia rapidamente uma conversa eletrônica com o representante de vendas na Guiana. Ela responde suas perguntas e envia eletronicamente uma cópia das medidas de sua cozinha. Ele, por seu lado, remete seus desejos a um desenhista que trabalha em seu condomínio com vista para o mar, nas Bermudas. O desenhista consegue preencher as especificações de Linda, valendo-se de um servidor em Buenos Aires. Um empregado da empresa, residente em Sydney, Austrália, onde a empresa não exerce qualquer outra atividade, elaborara o *software* de design especificamente com tal propósito.

O computador de Buenos Aires consegue exercer alguma atividade de desenho: pode checar as medidas apresentadas por Linda e compará-las com o material disponível, elaborando uma lista de possibilidades dentro do orçamento de Linda e testar cada possibilidade, tendo em vista segurança e durabilidade. O desenhista nas Bermudas pode valer-se de opções que ele buscou naquele computador, bem como um banco de dados da mesma fonte, de modo a chegar à cozinha dos sonhos de Linda. Após obter a aprovação eletrônica de Linda, o pedido é encaminhado para artesãos trabalhando na Itália, que servem como consultores, já que a construção da cozinha se dá na fábrica da empresa, na Malásia, com equipamentos fornecidos pela Alemanha. Finalmente, depois de Linda pagar, valendo-se de sua conta bancária eletrônica, a cozinha acabada é embarcada para ela da

<sup>58</sup> Cf. *Report of Proceedings 17 december 2003*. Ad Hoc Group of Experts on International Cooperation in Tax Matters. Eleventh Meeting. United Nations. (documento ST/SG/AC.8/2003/L.11/Add.2).

Malásia, para ser instalada em Boston. Para a instalação, Linda também recebe uma cópia do software de design, para adaptações de última hora.”

Como bem se expressa Reuven Avi-Yonah<sup>59</sup>, autor do exemplo, o sonho de Linda é o pesadelo das autoridades fiscais, já que, pelo menos potencialmente, diversas jurisdições poderiam exigir imposto sobre a renda auferida pela Kitchen-Co: Guiana (sede da empresa e local onde está sua força de vendas); Estados Unidos (residência de Linda e onde o consumo ocorre); Bermudas (onde o desenhista trabalha); Argentina (local onde está o servidor que armazena os pedidos e participa do desenho); Austrália (onde foi elaborado o *software* que tornou o desenho possível); Itália (onde estão os consultores); Alemanha (onde foram produzidos os equipamentos); e Malásia (local onde foi produzida a cozinha).

Constata-se, a partir do exemplo, que os princípios tradicionais de tributação internacional, o Princípio da Única Tributação e o Princípio do Benefício, são ameaçados pelo comércio eletrônico. O primeiro deles determina que a renda de transações internacionais deve estar sujeita a uma tributação (não mais nem menos), à alíquota determinada pelo Princípio do Benefício. Este, por sua vez, assegura que a tributação de renda ativa (negócios) seja feita pelo Estado da fonte, enquanto a renda passiva (investimentos) deve ser tributada pelo Estado da residência.

O mesmo autor sustenta que o advento do comércio eletrônico exige que se cogite de mudanças nos padrões até então vigentes para:

- modificar o conceito de estabelecimento permanente, que é o padrão utilizado para permitir que a fonte tribute renda ativa. Geralmente, este padrão exige uma presença física no Estado onde se dá a tributação. Como o comércio eletrônico pode dar-se sem tal presença física, o próprio padrão deve ser modificado, para passar-se a admitir a tributação quando houver um mínimo de renda auferido naquela jurisdição, dando-se, então, preferência para o Estado do consumo;
- rever a distinção hoje existente entre renda de serviços, *royalties* e venda de mercadorias, já que a distinção torna-se incoerente no comércio eletrônico;
- rever também os padrões para preços de transferência, já que se torna extremamente difícil a adoção de métodos transacionais em tal situação.

Posição semelhante foi sustentada por Chang Hee Lee, professor da Universidade Nacional de Seul, para quem o discurso dos países desenvolvidos, fundamentado na neutralidade tributária e na prevalência da tributação pelo Estado da residência, não é válido na era digital; ao contrário, segundo o professor, a neutralidade tributária justifica uma nova ordem, alocando maior renda para os países em desenvolvimento, já que qualquer tentativa de fixar-se a tributação na residência permite que o contribuinte, valendo-se da tecnologia digital, escape da tributação. Daí a sugestão de o *Group of Experts* rever seu modelo e comentário, assegurando a tributação pelo Estado onde se dá o consumo<sup>60</sup>.

<sup>59</sup> Cf. Reuven Avi-Yonah. *International Taxation of Electronic Commerce*. Ad Hoc Group of Experts on International Cooperation in Tax Matters. Eleventh Meeting. United Nations (documento ST/SG/AC.8/2003/CRP.9).

<sup>60</sup> Cf. Chang Hee Lee. *Impact of Electronic Commerce on Allocation of Tax Revenue between Developed and developing Countries*. Ad Hoc Group of Experts on International Cooperation in Tax Matters. Ele-

Tais idéias parecem coincidir com aquelas apresentadas no Brasil, quando se defendia:

“Conclui-se, daí, que é o país onde reside aquele que acessa o *site* que deve tributar o rendimento produzido no comércio eletrônico. Essa solução traz a seu favor, de um lado, atender aos reclamos dos defensores da teoria da fonte de produção e da fonte de pagamento e, de outro, reduzir os riscos de bitributação ou de não-tributação, que poderiam decorrer de uma tributação pelo Estado da residência.

(...)

Revela-se, pois, em consistência com a sistemática imposta pelo princípio da igualdade, a necessidade de a legislação tributária brasileira prever a tributação das atividades aqui desenvolvidas, deixando de lado o critério da presença física do vendedor, que deve passar para a residência do proponente, sendo a base de cálculo apurada por critérios de arbitramento já comuns no ordenamento.”<sup>61</sup>

Importa notar que, durante os debates que se travaram no *Group of Experts*, revelou-se que o tema não é necessariamente entre países desenvolvidos e em desenvolvimento. Segundo a representante dos Estados Unidos, ali presente, este país coloca-se, em matéria de comércio eletrônico, como país consumidor líquido, revelando-se, então, seu interesse por uma tributação segundo o consumo. Este posicionamento mostra que a questão do comércio eletrônico e da repartição de rendas ainda não pode ser considerada encerrada.

## XI. Final

Constata-se, a partir das notas acima, que o trabalho do *Group of Experts* é uma oportunidade para países desenvolvidos e em desenvolvimento dialogarem sobre questões de tributação internacional. A possível elevação do *status* daquele grupo, dentro das Nações Unidas, não deverá afetar sua composição, mas possivelmente permitirá que o diálogo ali travado, de extrema importância, tenha maior divulgação e, deste modo, possa contribuir para as negociações entre aqueles países.

Os painéis apresentados durante uma semana de reuniões não foram conclusivos. Não era, tampouco, este o objetivo. Ao mesmo tempo, o avanço que permitiram se faz perceber no que se relatou nestas notas.

Importa que também no Brasil as discussões acima relatadas sejam enfrentadas, ensejando pesquisa e tomada de posição. Como visto, o Brasil possui assento no *Group of Experts*, o que motiva a comunidade acadêmica a fomentar o debate, compreendendo a diversidade de opiniões, seja entre países desenvolvidos e em desenvolvimento, seja entre os últimos.

Uma nova ordem mundial vem sendo criada. A idéia de um *forum* internacional para questões tributárias parece consolidar-se. Cabe aos estudiosos ocupar seu papel, fornecendo subsídios para o posicionamento do Brasil naquele contexto.

venth Meeting. United Nations (documento ST/SG/AC.8/2003/L.9 Cf. *Report of Proceedings 16 december 2003 - Addendum*. Ad Hoc Group of Experts on International Cooperation in Tax Matters. Eleventh Meeting. United Nations. (documento ST/SG/AC.8/2003/L.11/Add.1)).

<sup>61</sup> Cf. Luís Eduardo Schoueri. “Imposto de Renda e o Comércio Eletrônico”. *Internet. O Direito na Era Virtual*. Luís Eduardo Schoueri (org.). 2ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2001, pp. 39-55 (55).