

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
PUC-SP

Nathália Ayres Queiroz da Silva

**Os tratados internacionais contra a dupla tributação e sua
aplicação na tributação pelo IRPJ dos lucros auferidos por
coligadas e controladas no exterior**

Mestrado em Direito

São Paulo
2018

Nathália Ayres Queiroz da Silva

**Os tratados internacionais contra a dupla tributação e sua
aplicação na tributação pelo IRPJ dos lucros auferidos por
coligadas e controladas no exterior**

Mestrado em Direito

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em DIREITO, área de concentração Efetividade do Direito, Núcleo de Pesquisa Direito Tributário sob a orientação do Prof. Dr. Paulo de Barros Carvalho.

São Paulo

2018

Banca Examinadora:

“A linguagem é a casa do ser. É nessa morada que habita o homem”.

(Martin Heidegger)

Aos meus pais, pelo apoio em todas as minhas escolhas e decisões, e pelas palavras de incentivo nos momentos mais difíceis.

Ao meu irmão João Luiz, que mesmo distante, despertou em mim este antigo sonho e acreditou em sua concretização.

AGRADECIMENTOS

Inicio os meus agradecimentos a *Deus*, pela dádiva da vida e por me permitir concluir este projeto mesmo após momentos em que tudo parecia perdido.

Ao meu orientador Prof. Paulo de Barros Carvalho, pela oportunidade e confiança em mim depositada, e por servir sempre como fonte de inspiração no estudo do Direito.

Aos meus professores, funcionários, colegas e amigos do IBET, do Grupo de Estudos do Prof. Paulo de Barros Carvalho, COGEAE, PUC-SP e USP, que me acompanharam nesta trajetória e com quem partilhei conhecimentos e experiências valiosos nos últimos anos, em especial ao querido amigo Vitor Karavisch de Moraes Rêgo, grande incentivador deste projeto e cuja contribuição foi essencial para que este trabalho se tornasse possível.

Também agradeço especialmente aos mestres que tive a oportunidade de encontrar em minha carreira profissional, os Desembargadores Francisco Eduardo Loureiro e Edgard Silva Rosa, e respectivas equipes de trabalho, cujos ensinamentos foram determinantes para a formação do meu conhecimento jurídico.

Aos meus amigos de longa data, pelo apoio e compreensão, ao serem privados em muitos momentos da minha companhia e atenção, durante esses anos de muito estudo e empenho.

Principalmente, quero expressar minha gratidão a toda a minha família, meu alicerce e porto seguro, responsável por tudo o que eu sou e por tudo que eu tenho conquistado, em especial à minha avó (in memoriam), sempre orgulhosa de cada etapa vencida, bem como à prima e advogada Dra. Célia Maria Murphy, pelas inestimáveis ajudas prestadas no meu mestrado e, nunca poderia esquecer, à tia Wanda Waltenberg e ao primo Walter Waltenberg Júnior, que me inspiraram a trilhar os meus passos na carreira jurídica.

Deixo, por fim, os meus sinceros agradecimentos a todos que de alguma forma contribuíram para a realização desta dissertação.

RESUMO

Os tratados internacionais contra a dupla tributação e sua aplicação na tributação pelo IRPJ dos lucros auferidos por coligadas e controladas no exterior

Nathália Ayres Queiroz da Silva

O trabalho partiu da constatação de que o movimento recente de celebração pelo Estado brasileiro de tratados internacionais contra a dupla tributação fez surgir a preocupação com o seu efetivo cumprimento na ordem internacional, devendo-se evitar que os Estados contratantes exerçam sua competência impositiva sobre o mesmo objeto, de modo a tributarem duplamente a mesma renda ou o mesmo serviço. Diante disso, traçou-se como **objetivo** o estudo da recepção dos tratados contra a dupla tributação, a fim de que sejam solucionadas antinomias entre as normas internacionais e a legislação tributária nacional conflitante, debruçando-se a dissertação especificamente sobre o exame da tributação pelo IRPJ do resultado obtido por sociedades controladas e coligadas no exterior, em face da disciplina introduzida recentemente pela Lei n. 12.973/14, dada a relevância do tributo na arrecadação aos cofres públicos e sua expressividade sobre o patrimônio das empresas nacionais. Valendo-se dos **métodos** fornecidos pela escola doutrinária do constructivismo lógico-semântico, examinou-se a tributação pelo imposto de renda sobre os lucros auferidos no exterior por sociedades controladas e coligadas à luz da recente Lei n. 12.973/14, até que os **resultados** do estudo apontaram incompatibilidades com as normas veiculadas pelos tratados contra a bitributação firmados pelo Brasil, propondo-se os critérios adequados à sua solução, na tentativa de estimular a competitividade das empresas brasileiras no mercado internacional.

PALAVRAS-CHAVE: 1. Tratados internacionais; 2. Dupla tributação; 3. Hierarquia; 4. Imposto sobre a renda; 5. Pessoa Jurídica; 6. Extraterritorialidade.

ABSTRACT

The international treaties against double taxation and their application in the IRPJ taxation of profits earned by affiliates and subsidiaries abroad

Nathália Ayres Queiroz da Silva

The work was based on the fact that the recent movement of celebration by the Brazilian State of international treaties against double taxation raised the concern with its effective compliance with the international order, and it should be avoided that contracting countries exercise their tax jurisdiction over the same object, in order to double tax the same income or the same service. The **purpose** of this work was to study the reception of the anti-double taxation treaties in order to resolve antinomies between international norms and conflicting national tax legislation, focusing specifically on the examination of incomes taxation of the result obtained by subsidiaries and affiliated companies abroad, in view of the discipline recently introduced by Law no. 12.973/14, given the relevance of this tax on the collection to the public coffers and its expressivity on the national companies' patrimony. Using the **methods** provided by the doctrinaire school of logical-semantic constructivism, we examined the taxation by income tax on the profits earned abroad by subsidiaries and affiliated companies in the light of the recent Law no. 12.973/14, until the **results** of the study indicated incompatibilities with the norms conveyed by the treaties against double taxation signed by Brazil, proposing the appropriate criteria for their solution, in an attempt to stimulate the competitiveness of Brazilian companies in the international market.

KEY WORDS: 1. International treaties; 2. Double taxation; 3. Hierarchy; 4. Income tax; 5. Legal person; 6. Extraterritoriality.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	11
1. PREMISSAS CIENTÍFICAS E FILOSÓFICAS ADOTADAS NESTE ESTUDO	18
1.1. Teoria da linguagem: conhecimento através da linguagem	18
1.2. O direito positivo como fenômeno comunicacional	22
1.3. O método adotado do “constructivismo lógico-semântico”	26
1.4. Emprego da Lógica Jurídica como método de estudo do ordenamento jurídico	28
1.5. Linhas de Hermenêutica adotadas no presente trabalho	30
1.6. Teoria dos Sistemas: o sistema jurídico e o ordenamento jurídico	37
1.7. Ciência do Direito Comparado.....	42
2. O FENÔMENO DA DUPLA TRIBUTAÇÃO.....	46
2.1. Noções sobre as normas jurídicas: a norma de competência tributária e a norma jurídica tributária em sentido estrito	46
2.2. Competência tributária	49
2.3. Fenomenologia da incidência tributária.....	52
2.4. Validade, vigência e eficácia, e incidência como efetiva produção dos efeitos prescritos.....	54
2.5. Incidência tributária na Lógica Jurídica: relação jurídica em sentido amplo e em sentido estrito.....	58
2.6. Separação dos campos de incidência x não-incidência tributária.....	62
2.7. Dupla tributação de um mesmo fato jurídico	63
3. OS TRATADOS INTERNACIONAIS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO: REGIME JURÍDICO NA ORDEM JURÍDICA INTERNACIONAL E NA ORDEM INTERNA	67
3.1. Contexto histórico de expansão do Direito Internacional na intensificação do processo de integração entre os países a partir do século XX	67
3.2. O Direito Internacional Tributário: tratados internacionais em matéria tributária	68
3.3. Tratados em matéria tributária celebrados pelo Brasil	69
3.4. O sistema jurídico de direito positivo internacional e nacional: teoria dos sistemas... ..	71
3.5. Relação entre o sistema jurídico de direito positivo internacional e o nacional na teoria clássica.....	73
3.6. Relação entre ordem jurídica internacional e ordem jurídica nacional à luz da Teoria das Classes: solução dada pela Lógica Jurídica.....	82
3.7. As classes do ordenamento jurídico nacional e internacional	86
3.7.1. O conjunto universo do direito positivo composto por normas jurídicas	86
3.7.2. Classificação do direito positivo nas classes do ordenamento jurídico nacional e internacional: teoria das fontes.....	87
3.8. Ordem jurídica nacional x internacional: fontes e instrumentos normativos próprios	89

3.9.	Regime dos tratados internacionais contra a bitributação no ordenamento jurídico nacional.....	92
3.9.1.	Relação entre classes de normas internacionais e normas nacionais: monismo x dualismo	92
3.9.2.	O Direito Internacional Tributário: regime jurídico dos tratados internacionais contra a dupla tributação	95
3.10.	Antinomia entre as normas introduzidas pelos tratados contra a bitributação e as normas nacionais	99
3.10.1.	Hierarquia assumida pelos veículos introdutores e normas introduzidas	99
3.10.2.	O art. 98 do CTN e critérios de solução de antinomias	102
4.	TRIBUTAÇÃO PELO IRPJ DOS LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR COLIGADAS E CONTROLADAS.....	110
4.1.	Relevância do estudo do IRPJ	110
4.2.	Evolução histórica do regime espacial de tributação do IRPJ: da territorialidade à universalidade.....	112
4.3.	O direito positivo como fundamento para o IRPJ	113
4.3.1.	A regra-matriz de incidência ou a norma jurídica tributária em sentido estrito	113
4.3.2.	Os critérios espacial e temporal da hipótese de incidência, e a vigência territorial e temporal da lei tributária	116
4.4.	A construção da norma jurídica tributária em sentido estrito do IRPJ: renda disponível e o peculiar critério espacial	117
4.4.1.	A hipótese de incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza	117
4.4.2.	Materialidade da regra-matriz de incidência do IRPJ: noção de renda disponível	118
4.4.3.	O critério espacial no IRPJ e a consequente extraterritorialidade da lei tributária para alcançar lucros auferidos no exterior: elementos de conexão	124
4.5.	Implicações decorrentes de uma definição precisa do critério material e espacial do IRPJ: crítica ao novo regime jurídico de tributação dos lucros auferidos no exterior por sociedades coligadas e controladas.....	128
5.	TRIBUTAÇÃO PELO IRPJ DOS LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR SOCIEDADES COLIGADAS E CONTROLADAS DE BRASILEIRAS NO ATUAL REGIME DA LEI N. 12.973/14: UMA ANÁLISE CRÍTICA.....	133
5.1.	A não caracterização da Lei n. 12.973/14 como uma legislação “CFC”	133
5.2.	O método de equivalência patrimonial e a distorção da noção de renda disponível	136
5.3.	A sistemática de tributação de lucros no exterior no Direito Comparado	138
5.4.	Antinomias dos enunciados veiculados na Lei n. 12.973/14 com os Tratados Internacionais contra a Bitributação e com o art. 7º da Convenção Modelo da OCDE: critérios para solução	139
5.5.	Evolução jurisprudencial do tema da tributação dos lucros auferidos no exterior	145
	CONCLUSÃO	153
	REFERÊNCIAS.....	173

INTRODUÇÃO

O presente trabalho propõe o estudo do fenômeno da incorporação, ou recepção, pelo ordenamento jurídico brasileiro, dos tratados internacionais firmados pelo Brasil para evitar a bitributação internacional, delimitando-se este estudo ao aspecto das condições em que as normas por eles introduzidas produzem efeitos na ordem jurídica interna e da hierarquia por elas assumida após incorporados os tratados ao ordenamento brasileiro, a fim de que, assim, sejam solucionadas antinomias entre as normas emanadas dos tratados internacionais e a legislação tributária nacional que com eles colida.

Na sequência, estabelecido o regime jurídico do conteúdo normativo de tais convenções internacionais, o estudo desdobra-se especificamente no exame da tributação pelo IRPJ do resultado obtido por sociedades controladas e coligadas no exterior, em face da disciplina introduzida recentemente pela Lei n. 12.973/14, para que se possa aferir se a sistemática estabelecida na legislação atualmente vigente mostra-se ou não compatível com as normas veiculadas pelos tratados firmados pelo Brasil para evitar a dupla tributação.

A relevância do tema se justifica pelo recente processo de globalização da economia, com a crescente necessidade de cooperação recíproca entre os países, e a importância de se inserir o Brasil nesse contexto, razão pela qual se deve buscar garantir a efetividade das normas veiculadas nos acordos internacionais em matéria tributária no ordenamento nacional, assegurando-se, assim, seu fiel cumprimento pelo Estado brasileiro. Afinal, tendo em vista a interpenetração entre essas duas ordens jurídicas, e o primado da unidade do Estado, pelo qual não é razoável que apresente ele um comportamento bifronte - adotando uma conduta perante a ordem internacional e outra diante da ordem interna - mostra-se imprescindível a compatibilização entre as normas adotadas no âmbito externo e as instituídas no ordenamento interno.

Nesse contexto, o fenômeno da recepção ou incorporação das normas emanadas de tratados internacionais¹ pelo ordenamento jurídico interno é tema de extrema relevância no estudo das relações entre direito interno e direito internacional.

¹ O prof. Paulo de Barros Carvalho adota a *teoria dos fatos jurídicos* no estudo das fontes do Direito, reconhecendo apenas as fontes materiais, relativas a fatos sociais, e não instrumentos ou regras de produção, fatos aqueles que são juridicizados por regras do sistema como credenciados a produzir normas jurídicas. A essas normas jurídicas o professor designa por fontes formais, correspondentes aos instrumentos normativos que introduzem no ordenamento jurídico outras normas (veículos introdutórios de normas), a exemplo dos tratados internacionais. Cfr. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 67-74.

Como bem observa Alberto Xavier², o problema surge no momento em que determinada questão é regulada, simultaneamente, mas com conteúdos distintos, por norma interna e por norma internacional. Com efeito, o Estado em sua elaboração normativa interna traduz os valores e princípios da comunidade nacional que o constituiu. Contudo, na medida em que integra também uma comunidade internacional de Estados, pode haver disparidade entre as respectivas ordens jurídicas, de modo que se impõe a necessidade de utilização de meios de solução de controvérsias que as eliminem, em prol dos interesses maiores da comunidade internacional³. Ademais, devido à crescente evolução do Direito Internacional Público a partir do século XX, certos assuntos passaram a interessar à comunidade internacional como um todo, exigindo esforços de cooperação recíproca entre os Estados, como o que ocorre com o comércio internacional.

Setor que merece destaque na elaboração de tratados é o tributário, em razão da grande quantidade de convenções existentes sobre a matéria, de modo que podemos inferir que os tratados internacionais constituem importantes instrumentos introdutórios de normas do Direito Tributário, a exemplo das convenções internacionais sobre matéria tributária que visam eliminar a dupla tributação, objeto deste trabalho. No âmbito dessas convenções internacionais celebradas pelo Brasil, surge a preocupação com o seu efetivo cumprimento na ordem internacional, devendo-se evitar que os Estados contratantes exerçam sua competência impositiva sobre o mesmo objeto, de modo a tributarem duplamente a mesma renda ou o mesmo serviço.

Quanto ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas, objeto deste trabalho, cumpre observar que o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza sempre ocupou espaço importante no sistema tributário em razão de sua dimensão histórica, dos amplos recursos econômicos, políticos e jurídicos, com expressiva arrecadação para os cofres públicos, além do impacto sobre a capacidade contributiva dos sujeitos passivos. No tocante à extraterritorialidade da exação, tem sofrido regulamentação desde a Lei n. 9.249/95, que instituiu a tributação em bases universais (*world-wide-income*), adotando o princípio da *universalidade* para que os lucros auferidos no exterior fossem computados no lucro real, sistemática esta reiterada na Medida Provisória nº 2.158-35/2001, seguida da Instrução Normativa da SRF nº 213/2002, que permitia que o imposto fosse calculado

² XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil - tributação das operações internacionais**. 5.ed. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p.105.

³ MAGALHÃES, José Carlos. **O Supremo Tribunal Federal e o Direito Internacional - uma análise crítica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000, p. 29.

sobre resultado positivo de equivalência patrimonial, o que equivale ao assim denominado *método de equivalência patrimonial*. Sucede que referida medida provisória foi impugnada na ADI n. 2.588/DF, ocasião em que o Supremo Tribunal Federal acabou por reconhecer a inconstitucionalidade da tributação de lucros de *coligadas* no exterior sediadas em países sem tributação favorecida e, de outro lado, a constitucionalidade da tributação de *controladas* sediadas em países com tributação favorecida ou “paraísos fiscais”. Silenciou a Suprema Corte, no entanto, em relação à situação das controladas e coligadas estabelecidas em países com Acordos contra Bitributação firmados com o Brasil, e quanto ao método de equivalência patrimonial e a tributação de investimentos em sociedades estrangeiras.

Foi nesse contexto que sobreveio a Lei n. 12.973/04, que a doutrina já tem considerado que não se enquadra como legislação “CFC” (*Controlled Foreign Corporation*), destinada a conter abusos na tributação internacional, na medida em que na realidade visou assegurar a arrecadação em favor do Fisco brasileiro, deixando de tributar as *coligadas* situadas fora de “paraísos fiscais” porém tributando-as imediatamente caso localizadas em países com tributação favorecida, de modo a considerar como renda já disponibilizada os lucros auferidos no exterior. Por sua vez, no que concerne às *controladas*, a nova legislação permite a tributação dos lucros ao frágil argumento de que pelo método da equivalência patrimonial seriam simples reflexo no patrimônio da controladora situada em território nacional⁴.

Daí a necessidade de estudo do tema, para que a partir do novo diploma legal se possa discutir, no caso de coligada em país de tributação favorecida, sobre indevida ficção de distribuição de lucros à empresa sediada no Brasil, antes mesmo de ocorrer a efetiva disponibilização da renda que constitui materialidade do IRPJ.

O que se questiona principalmente é a compatibilidade da referida Lei n. 12.973/14 com os Tratados Internacionais contra a Bitributação firmados pelo Brasil, pois a adoção do *método aditivo* permite que os resultados das empresas estrangeiras investidas sejam adicionados ao lucro líquido das empresas investidoras sediadas no Brasil, mesmo sem efetiva distribuição de tais lucros às empresas nacionais, desde que situadas aquelas em países com tributação favorecida.

⁴ BARRETO, Paulo Ayres e TAKANO, Caio Augusto. **Tributação do Resultado de Coligadas e Controladas no Exterior, em face da Lei n. 12.973/2014**, p. 358-364, in *Grandes questões atuais do direito tributário* (Coord. Valdir de Oliveira Rocha). 18º vol. Dialética, 2014.

Ademais, como essa sistemática de extraterritorialidade da forma como instituída pela Lei n. 12.973/14 parece incorrer em dupla tributação desses lucros, também se vislumbra afronta à regra do art. 7º, §1º, da Convenção Modelo da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico), que atribui competência *exclusiva* para tributação ao Estado do domicílio da sociedade com personalidade jurídica própria, seja ela controlada, seja coligada a sociedade sediada no Brasil.

A pesquisa a ser realizada propõe, em princípio, a adoção da vertente que sustenta a supremacia das normas introduzidas pelos tratados contra a dupla tributação em relação às normas introduzidas pelos instrumentos normativos internos, o que parece mais coerente, ao se ter em vista a exegese conjunta dos dispositivos constitucionais do artigo 4º, inciso IX e parágrafo único, que demonstram a preocupação do constituinte na busca de uma cooperação recíproca na comunidade internacional, e do artigo 5º, §2º, que eleva os direitos e garantias decorrentes de tratados internacionais ao nível constitucional, dentre os quais se incluem os direitos e garantias derivados de tratados internacionais sobre matéria tributária. Ademais, importa observar que o art. 98 do Código Tributário Nacional expressamente situou as normas jurídicas dos tratados em matéria tributária em nível hierárquico superior à legislação interna. Sendo assim, ainda que se entendesse pela equiparação das normas veiculadas por tratados às leis internas, deve-se ressaltar as introduzidas por tratados em matéria tributária que, por atribuição legal, gozam de tratamento jurídico diferenciado em relação aos demais tratados.

Note-se que a celebração de acordos sobre bitributação internacional é uma tendência recente, porquanto durante muito tempo predominaram as formas imobiliárias da riqueza, além da circunstância de que as relações econômicas internacionais eram menos intensas. Ademais, o Estado brasileiro manteve-se alheio a esse movimento durante muitos anos, em razão de nossa política de certo modo nacionalista e protecionista, bem como do nosso relativo isolamento.

No entanto, ante a polêmica em torno do tema, que ainda se mostra inconclusivo e explorado de forma superficial na doutrina, imperioso se faz um exame científico e minucioso acerca da sistemática de extraterritorialidade do IRPJ, compreendendo o exame do critério espacial e de vigência extraterritorial à luz da nova Lei n. 12.973/04, confrontando-a com as Convenções para evitar a Bitributação Internacional, a fim de se construir um sistema coerente em que sejam adequadamente cumpridos os compromissos assumidos pelo Estado brasileiro na ordem jurídica internacional, o que terá a virtude de estimular a internacionalização das empresas brasileiras, desonerando-se as dos altos

custos de suas atividades e elevando sua competitividade no mercado mundial, em primazia sobre o intuito estritamente arrecadatário para os cofres públicos.

Para tanto, no Capítulo 1 a seguir serão lançadas as bases deste estudo, com explicitação das premissas científicas e filosóficas das quais partimos, situando a presente abordagem à luz da *teoria da linguagem* adotada, e da concepção do direito positivo como um *fenômeno comunicacional*, com esclarecimento da metodologia e dos procedimentos técnicos a serem empregados e observados no desenvolvimento da pesquisa e aproximação com o objeto de estudo, a saber: o método do *constructivismo lógico-semântico* e os métodos interpretativos que nos propicia a ciência da Hermenêutica, bem como o método da *lógica jurídica* e, por fim, o recurso ao método fornecido pela ciência do Direito Comparado, que recomenda a consulta e exame do direito positivo estrangeiro no intuito de encontrar o tratamento do tema da tributação de lucros no exterior em outros sistemas jurídicos, para que possamos construir uma visão crítica sobre a sistemática adotada pelo direito positivo brasileiro.

Observado o corte metodológico estabelecido no presente trabalho, considerando-se o exame dos tratados internacionais contra a bitributação, no Capítulo 2 nos dedicaremos à compreensão do que vem a ser o fenômeno da *dupla tributação*, combatida entre os Estados signatários ao limitarem suas competências impositivas. O estudo da dupla incidência tributária pressupõe a construção de uma noção de norma jurídica, para que possamos chegar à ideia da *norma jurídica de competência*, cujo duplo exercício em diversas ordens jurídicas nacionais, acompanhados da dupla incidência da norma tributária em sentido estrito, também exigirá uma explicação mais minuciosa sobre a *fenomenologia da incidência tributária*, para que, assim, seja alcançado um conhecimento mais completo e preciso a respeito do acontecimento da dupla incidência tributária sobre um mesmo fato jurídico.

Uma vez conceituada e bem compreendida a ideia da dupla tributação, no Capítulo 3 chegaremos ao nosso objeto de estudo, qual seja, os *tratados internacionais contra a bitributação*, cuja celebração torna ilegítimo o exercício concomitante da competência impositiva por dois Estados representantes de ordens jurídicas distintas. Passando o debate ao âmbito internacional, abordaremos os tratados contra a bitributação como *veículos introdutores* de normas no respectivo sistema jurídico próprio de direito internacional, com respaldo na teoria dos sistemas e teoria das classes, considerando-se que o sistema de direito internacional e o de direito interno têm seus próprios instrumentos normativos, seus

órgãos ponentes de normas e sua própria relação de pertinencialidade para com os elementos que os integram.

Assim, concebendo-se o sistema jurídico de direito internacional e de direito nacional como dois sistemas jurídicos distintos, prosseguiremos na análise da relação entre eles, ocasião em que se abordará as vertentes clássicas do monismo e dualismo, bem como suas variações, para que à luz do procedimento estabelecido para a recepção dos tratados e com fundamento na teoria das fontes por nós adotada possamos, enfim, concluir a respeito do regime jurídico de tais veículos introdutórios e das normas por eles introduzidas, tanto em âmbito internacional quanto interno, e assim possamos identificar quais os critérios adequados para a solução de eventuais *antinomias* entre as normas de origem internacional e as nacionais que com elas conflitem.

Apenas após uma precisa compreensão acerca do fenômeno da dupla tributação e dos tratados internacionais firmados para evitá-la é que, no Capítulo 4, estaremos aptos a debater a respeito da *extraterritorialidade* do IRPJ, a alcançar as coligadas e controladas que auferiram lucros no exterior, sujeitando-as à dupla exação, perante o Estado-fisco brasileiro e o Estado onde estejam sediadas e verifiquem seus resultados, o que constitui tema deste trabalho.

Na ocasião, analisaremos a evolução histórica do princípio da universalidade no IRPJ, centrando nosso exame no peculiar *critério espacial* da regra-matriz de incidência do tributo, associado à vigência *extraterritorial* da respectiva lei tributária, para que na oportunidade possamos detectar e avaliar o *elemento de conexão* eleito pelo legislador brasileiro ao instituir a extraterritorialidade do IRPJ independentemente do local da fonte de renda. Na ocasião, também se deverá debruçar sobre a questão da disponibilidade de renda, o que requer um estudo também do *critério material* da regra-matriz do IRPJ, até que se possa formar uma visão crítica sobre o atual regime de tributação dos lucros auferidos por coligadas e controladas no exterior.

Por fim, no 5º e último capítulo desta dissertação nos dedicaremos ao estudo da nova Lei n. 12.973/14, relativa às alterações no IRPJ, o que faremos de forma crítica e minuciosa, a fim de perquirir se ela consiste ou não em legítima legislação “CFC” (*Controlled Foreign Corporation*), de aplicação excepcional, além de concluirmos quanto à validade do *método de equivalência patrimonial* em relação à noção de renda disponível, até que examinaremos a compatibilidade da novel legislação com os tratados internacionais firmados para evitar a dupla tributação e com o art. 7º, §1º, da Convenção Modelo da OCDE, que veicula regra de direito internacional a respeito da competência

impositiva para tributação em caso de concorrência entre duas ordens jurídicas nacionais distintas. Nesse estudo, apontaremos as antinomias encontradas e, também após consulta ao direito comparado e à jurisprudência existente sobre o tema no CARF e no Judiciário, aplicaremos os critérios adequados à sua solução do conflito entre as normas de origem nacional e as introduzidas por tratados internacionais, na busca de uma solução científica para o impasse jurídico e maior inserção do país no competitivo mercado internacional.

1. PREMISSAS CIENTÍFICAS E FILOSÓFICAS ADOTADAS NESTE ESTUDO

1.1. Teoria da linguagem: conhecimento através da linguagem

O estudo proposto, a respeito dos tratados internacionais contra a bitributação e sua aplicação na sistemática da tributação extraterritorial pelo IRPJ, inexoravelmente se insere na busca por *conhecimento*.

Adotando-se como premissa deste trabalho a *filosofia da linguagem*, preconizada por Ludwig Wittgenstein (*Tractatus lógico-philosophicus*), que forneceu as bases para o movimento do *giro linguístico*, “conhecer” consiste na atividade intelectual de recolher do mundo exterior dados obtidos por nossa intuição sensível, processando-os na forma de uma linguagem social com que nos comunicamos, de modo a reduzir as complexidades do objeto da experiência com que se teve contato.

Eis uma visão antropocêntrica do conceito da atividade de “conhecer”, pois é o homem o polo central de *construção* da realidade, jurídica ou não-jurídica, a partir de um suporte físico-material. Em rigor, nessa perspectiva o conhecimento não aparece propriamente como relação entre linguagem e objeto, mas como relação entre linguagens, significações, emitidas sobre um objeto.

Consiste, assim, o *conhecimento* em atividade humana intelectual de representação de um objeto e sua expressão em linguagem. Ao se falar em conhecimento *científico*, faz-se alusão ao conhecimento que não é técnico ou metafísico, pois se preocupa com a verificabilidade da verdade das proposições pelas quais se expressa.

Ao passo que o conhecimento científico é o objetivo, a finalidade buscada pela ciência, já o *método* se apresenta como um instrumento a serviço da ciência, ou seja, o “modo” como se chega a esse conhecimento, um meio de aproximação com o objeto. Já a *linguagem*, por sua vez, corresponde ao conjunto organizado de signos pelo qual o conhecimento se manifesta, expressa-se, ou seja, o conhecimento se dá a partir de dados vertidos em linguagem e que constituem o mundo ao nosso redor (linguagem objeto) e, ao mesmo tempo, o conhecimento, como resultado dessa atividade, requer uma linguagem para traduzir esse conhecimento (metalinguagem).

Nesse contexto, no magistério de Fabiana Del Padre Tomé, o conhecimento e seu objeto são reconhecidos como construções intelectuais, o primeiro existindo a partir de uma metalinguagem, e o segundo a partir de uma linguagem-objeto, de modo que somente existe realidade onde atua a linguagem⁵.

Destarte, somente por meio da linguagem é possível o conhecimento, em seu sentido pleno, de modo que os limites do meu conhecimento correspondem aos limites da minha linguagem. O objeto é por mim conhecido na medida em que posso expedir enunciados linguísticos sobre ele.

Nessa mesma linha de raciocínio, Leonidas Hegenberg conclui que o ser humano, ao interpretar o caos circundante, é que transforma a circunstância em mundo, que assim passa a fazer sentido⁶.

Ainda de acordo com o autor, na busca pelo conhecimento pleno, o ser humano passa por três etapas, que correspondem às espécies de saber: *saber de*, *saber como* e *saber que*, correspondendo a primeira à compreensão rudimentar obtida mediante sensações, a segunda ao saber mais complexo, com ciência das relações de causa e efeito, até que, por fim, o ser humano chega à última etapa, que equivale ao conhecimento.

Não obstante, o conhecimento pleno acaba por se apresentar como um conceito utópico, pois o *saber que* depende de duas condições cumulativas a serem observadas, a saber, a crença e a justificação. A primeira pode ser graduada da mera conjectura até a certeza, que consiste no grau máximo de crença, o que, por si só, também não garante a veracidade da proposição e o conhecimento pleno do objeto de que se fala, tratando-se a *crença* de uma condição insuficiente. Daí a necessidade, também, de uma *justificação* suficiente, aperfeiçoada mediante prova, destinada a demonstrar a veracidade de uma proposição. Por conseguinte, disso se conclui que uma proposição será verdadeira se, além de crermos em sua veracidade, tivermos prova que justifique essa crença⁷.

Disso decorre que a verdade sobre um fato jurídico, construída em função das regras do direito processual positivo, pode ser perfeitamente refutada pela Ciência do Direito, desde que acompanhada de contraprova hábil a desconstitui-la, de acordo com a

⁵ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 1-11.

⁶ HEGENBERG, Leônidas. **Saber de e saber que: alicerces da racionalidade**. Petrópolis: Vozes, 2001, p. 25-27.

⁷ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **op. cit.**, p. 1-11.

teoria das provas. Afinal, a “verdade” está na ciência (ex.: Ciência do Direito), e não no seu objeto (ex: direito positivo), pois de acordo com o sistema de referência adotado é ela que utilizará os métodos para interpretar e compreender o objeto, chegando ao conhecimento e constatando qual a verdade das proposições.

Adverte-se, contudo, que não se pode cogitar de uma verdade absoluta ou de conhecimento pleno sem atentarmos à relatividade de tais conceitos, que sempre dependerão do *sistema de referência* adotado, pois algo somente é inteligível em função da sua posição perante outros elementos. Como o conhecimento fica à mercê do raciocínio e inferência humanos, também exige um ponto referencial, a partir do qual será examinada a veracidade ou falsidade de uma dada proposição.

Assim, o sistema de referência é de suma importância, sendo indispensável ao conhecimento, tal como ensina Goffredo da Silva Telles Junior, pois é em razão dele que um mesmo fato pode ser visto sob ópticas diferentes por seus espectadores se discrepantes os pontos de referência, de modo que toda proposição que se diz verdadeira assim deve ser considerada dentro de um dado modelo, a partir de uma dada premissa. Tomando-se dessa forma o conhecimento, sempre em função de um sistema de referência, isto é, do sistema de linguagem adotado, pode-se concluir pela inviabilidade de se alcançar um conhecimento pleno, que sempre será relativizado pela possibilidade de análise sob pontos referenciais distintos⁸.

Feita a ressalva acima, no sentido da impossibilidade de se alcançar um conhecimento pleno, cumpre também assentar a premissa de que o conhecimento é indissociável da *teoria* e da *prática*. Depreende-se a partir do magistério do Professor Paulo de Barros Carvalho que a *teoria* equivale à ciência, ao passo que a *prática*, à experiência, e ambas consistem em linguagens próprias, que se distinguem apenas em razão do objeto de que tratam, de modo que apesar de parecer existir entre elas uma dualidade de linguagens, na realidade as linguagens da teoria e da prática são *indissociáveis* e ambas imprescindíveis ao conhecimento, que somente se realiza mediante a existência, ainda, de uma terceira linguagem: a da *experiência*⁹.

⁸ TELLES Júnior, Goffredo da Silva. **O direito quântico**. 6. ed. São Paulo: Max Limonad, 1985, p. 289.

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos jurídicos da incidência**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 28-29.

Daí a assertiva de Lourival Vilanova¹⁰, no sentido de que o jurista é que faz o ponto de intersecção entre as duas linguagens, justamente ao construir uma camada linguística intermediária, a da experiência, que fará esse elo entre as duas camadas de linguagem. Nesse mesmo sentido, o autor Ricardo Guibourg¹¹ argumenta em favor de uma contribuição recíproca das linguagens da teoria e da prática, uma servindo para melhor interpretar a realidade, e a outra para examinar os resultados no mundo fenomênico e assim promover a revisão da teoria.

Pode-se relacionar essa sistemática que se opera entre as linguagens com as três etapas do saber tal como concebidas por Leonidas Hegenberg e já referidas neste trabalho, na busca pelo conhecimento pleno: *saber de*, *saber como* e *saber que*. Pode-se associar o *saber de* à linguagem da prática, ao saber empírico, representando o *saber como* o saber teórico que permite ao ser humano pautar ações mais complexas, até que o homem atinge o *saber que*, isto é, o conhecimento, o que será possível mediante a conciliação da teoria e da prática com a linguagem intermediária da experiência.

Nas palavras do Professor Paulo de Barros Carvalho:

[...] é algo sem sentido cogitarmos do saber, em termos rigorosos, isolando a teoria da prática. A epistemologia pressupõe a dialética e a interdependência entre as proposições teoréticas e os objetos do mundo, de tal sorte que aquelas, ordenadas racionalmente, possam descrever estes últimos de modo satisfatório. No mesmo sentido, é perceptível o quão árdua é a tarefa de executar a projeção dos modelos teóricos, quando os precipitamos sobre o espaço do mundo objetivo.¹²

Daí o jurista concluir pela necessidade de uma linguagem intercalar, técnico-empírica, que fará valer as categorias abstratas ao incidir na plataforma das construções quase sempre desordenadas do contato entre as pessoas.

Em suma, resta evidente que o conhecimento requer tanto a teoria quanto a prática, surgindo exatamente da intersecção da teoria e a prática. Aurora Tomazini de Carvalho resume bem a ideia, ao asseverar que “*de nada adianta conhecermos uma teoria e não conseguirmos aplicá-la para conhecer uma realidade, não conhecemos então esta*

¹⁰VILANOVA, Lourival. **Fundamentos do Estado de Direito**. RDP. Revista dos Tribunais, 1977, p. 43/44.

¹¹ GUIBOURG, Ricardo. **El fenómeno normativo: acción, norma y sistema. la revolución informática niveles del análisis jurídico**. Buenos Aires: Editorial Astrea, 1987, p. 28.

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 206-207.

realidade e de nada adianta termos a prática se não temos uma teoria para explicá-la, também não conhecemos essa realidade”¹³.

É importante fixarmos o referencial teórico adotado neste estudo, pois é justamente a abordagem à luz da teoria da linguagem que repercutirá na definição de conceitos centrais como, por exemplo, o de *dupla incidência tributária*, que demandará a constituição prévia, em linguagem apropriada, por cada ente competente, do fato jurídico tributário e da obrigação tributária correspondente.

Adiante, a adoção da teoria da linguagem também refletirá na perspectiva sob a qual será considerado o conceito de *fontes do direito* e, por conseguinte, no tratamento a ser conferido aos tratados internacionais como veículos introdutores de normas jurídicas.

1.2. O direito positivo como fenômeno comunicacional

A perspectiva de direito positivo adotada neste trabalho parte da teoria geral dos objetos, preconizada por Edmund Husserl¹⁴, e posteriormente retomada e explicitada por Carlos Cossio. Tomando-se o ser humano como ponto de referência (visão antropocêntrica) nas relações com o meio circundante podemos obter quatro ontologias regionais ou regiões ônticas, a saber: a i) dos objetos naturais, ii) dos objetos ideais, iii) dos objetos culturais e iv) dos objetos metafísicos.

Os objetos naturais são reais e podem ser colhidos na experiência, têm existência no tempo e no espaço e são neutros de valor; os objetos ideais são irrealis, incoorrendo em condições de espaço e tempo, e tendem à neutralidade axiológica; os objetos metafísicos, por sua vez, são reais, têm existência no tempo e no espaço mas é desconhecido o seu acesso pela experiência, justificando-se somente pela via da crença e podendo ser valorados, positiva ou negativamente; por fim, os *objetos culturais* são reais, têm existência no tempo e no espaço e são suscetíveis à experiência, sendo objeto de compreensão e tendo alta carga valorativa.

¹³ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico-semântico**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 37-38.

¹⁴ Husserl, Edmund. *Investigações lógicas*. São Paulo: Gen/Forense Universitária, 2014.

Especificamente quanto ao objeto do conhecimento jurídico, o direito, cuida-se de objeto eminentemente *cultural*, na medida em que tem uma existência física, e pode ser apreendido a partir da experiência fenomênica, mas difere dos objetos naturais por ser altamente impregnado de valor: justo, injusto, lícito, ilícito, etc. No magistério do Professor Paulo de Barros Carvalho:

[...] o direito posto, enquanto conjunto de prescrições jurídicas, num determinado espaço territorial e num preciso intervalo de tempo, será tomado como objeto da cultura, criado pelo homem para organizar os comportamentos intersubjetivos, canalizando-os em direção aos valores que a sociedade quer ver realizados¹⁵.

Na realidade, em rigor, “direito” é termo ambíguo, que pode ser conceituado e analisado sob duas perspectivas diferenciadas pela doutrina, a saber, como direito positivo e como ciência do Direito, cada um constituindo linguagens e sistemas distintos, que devem ser adequadamente separados, sob pena de instabilidade semântica.

Sob a óptica de “direito positivo”, o Direito significa o complexo de normas jurídicas válidas numa dada ordem social, que têm por função a disciplina do comportamento humano (intersubjetividade), que constitui o seu objeto. Estruturalmente, o direito positivo contempla um plexo de proposições, com linguagem prescritiva, isto é, voltada a prescrever e ordenar comportamentos, baseando-se em uma lógica deôntica (do *dever-ser*), em que as normas se classificam segundo uma dicotomia entre válidas e não válidas. Como as normas do direito positivo disciplinam comportamentos humanos, direcionam-se ao campo material da conduta, sendo capazes de modificá-la.

Por sua vez, sob a óptica de “ciência do Direito”, o Direito se apresenta como sistema social, jurídico, que se debruça a descrever o enredo normativo, e não a prescrever condutas, recaindo sobre um feixe de proposições (conteúdo normativo), que constitui o seu objeto. Nesse mister, a ciência do Direito assume linguagem eminentemente descritiva (sobrelinguagem, por se referir à linguagem de direito positivo) e adota uma lógica apofântica, pela qual suas proposições se classificam por critérios de verdade e falsidade, e não de validade e invalidade, diferenciando-se do direito positivo também por não interferir em seu próprio objeto, isto é, por não modificar o direito positivo que lhe serve de objeto, limitando-se a descrevê-lo.

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos jurídicos da incidência**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. p. 26; e **Direito Tributário: Linguagem e Método**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 15-18.

Sendo assim, conclui-se que há nítida diferença entre os dois sistemas jurídicos, de direito positivo e ciência do Direito, que acabaram sendo reforçadas pela linguística, tanto em relação ao tipo de linguagem (prescritiva x descritiva), quanto em relação ao objeto, versando o primeiro sobre textos legislativos (linguagem objeto) e o segundo sobre textos da doutrina (linguagem de sobrenível), apresentando um linguagem técnica e o outro, linguagem científica, baseados na lógica deôntica (*dever-ser*) e apofântica, respectivamente. Ademais, o sistema de direito positivo convive com a possibilidade de haver contradições internas, e a ciência do Direito, por sua vez, não admite sua ocorrência¹⁶.

Sob a perspectiva da teoria de Charles Sanders Peirce¹⁷, a relação entre esses três níveis de linguagem se dá como na tríade suporte físico – significado – significação para os signos, de maneira que a *linguagem do direito positivo* se apresenta como suporte físico, material, correspondente à soma dos enunciados prescritivos, de modo que sua linguagem tem função eminentemente prescritiva. Tais enunciados fazem referência a um significado, consistente nas condutas intersubjetivas regidas pelo direito positivo, que correspondem à linguagem social sobre a qual incide o direito positivo. Já a linguagem da ciência do Direito é associada à *significação* obtida a partir da interpretação das condutas intersubjetivas (significado) à luz dos enunciados prescritivos (suporte material). É dessa maneira que se relacionam esses três níveis de linguagem.

Em resumo, ao mesmo tempo em que uma linguagem se refere à outra, depende de todas o conhecimento jurídico completo, para exata compreensão das mensagens normativas, o que se dá mediante um processo de interpretação, que levará em consideração não apenas o signo (enunciados prescritivos), como também o contexto e os referenciais do intérprete. De acordo com a teoria da tradução, de Vilém Flusser¹⁸, cada linguagem tem suas próprias características e regras para sua interpretação adequada, o que justifica conclusões distintas a partir de um mesmo texto de direito positivo, na medida em que a linguagem da ciência do Direito requer um dado referencial histórico-cultural e um dado contexto por parte do exegeta.

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 25. ed. 2013, p. 31-36. CARVALHO, Aurora Tomazini de. **op. cit.**, p. 85-112.

¹⁷ PEIRCE, Charles Sanders. **Semiótica e filosofia**. Trad. De Octanny Silveira de Mota e Leônidas Hegenberg. São Paulo: Cultrix, 1972, p. 128.

¹⁸ FLUSSER, Vilém. **Língua e realidade**. 2. ed. São Paulo: Annablume, p. 46, 2004.

Disso decorre que o direito positivo, ao se manifestar em sua linguagem prescritiva, assume um caráter de fenômeno *comunicacional*, ou seja, consiste em um sistema de mensagens produzidas pelo homem com a finalidade de disciplinar comportamentos intersubjetivos, em direção aos valores desejados por uma sociedade.

Nesse contexto, o direito positivo surge como a produção de uma linguagem normativa própria, mediante um processo comunicacional. Na definição formulada por Roman Jakobson¹⁹, no campo da ciência da Semiótica, a comunicação pode ser concebida como a transmissão de uma mensagem entre um emissor e um receptor, desde que presentes os seguintes elementos: emissor (fonte da mensagem; no direito: agente competente), canal (suporte físico necessário à transmissão; no direito, enunciado de lei), mensagem (informação transmitida; no direito, norma jurídica), código (conjunto de signos; no direito positivo, língua portuguesa), receptor (destinatário da mensagem; no direito, destinatários ao alcance das normas), e contexto (meio envolvente que circunscreve o fenômeno; no direito: circunstâncias histórico-sociais que justificaram a criação da norma). O professor Paulo de Barros Carvalho²⁰ acrescenta um sétimo elemento: a *conexão psicológica* (no direito positivo, a concentração subjetiva) entre emissor e destinatário da mensagem.

Na falta de um desses elementos, não se instaura a comunicação, e tampouco ocorre a atuação do direito positivo como um processo comunicacional.

Entre as implicações práticas do estudo do direito positivo sob o enfoque da teoria comunicacional do direito, estão a possibilidade de sua análise como um fenômeno complexo composto de todos esses elementos, o que, por sua vez, propicia principalmente uma visão analítica do Direito, cuja linha teórica se propõe a formular de forma *conceitualmente cuidadosa os termos empregados na doutrina jurídica* em toda sua gama de significação, atuando principalmente sobre os planos sintático e semântico da linguagem, definindo os conceitos e esmiuçando os termos empregados nos textos de direito positivo.

Especificamente para os fins do presente trabalho, a perspectiva do direito positivo como fenômeno comunicacional também repercute no estudo do IRPJ, objeto do presente trabalho. Afinal, o IPRJ incidente no exterior, em uma sistemática de extraterritorialidade,

¹⁹ JAKOBSON, Roman. **Linguística e Comunicação**. São Paulo: Cultrix, 1991, p. 123.

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 167.

conforme se verá, nada mais é do que uma construção do Direito positivo, introduzido por linguagem com função prescritiva e baseado numa lógica deôntica (do *dever-ser*), irrompendo-se a fenomenologia de sua incidência a partir da constituição do fato jurídico previsto hipoteticamente no antecedente de uma norma jurídica tributária em sentido estrito.

1.3.O método adotado do “constructivismo lógico-semântico”

Consiste o “constructivismo lógico-semântico” em um instrumento de trabalho, um *método* científico para a construção rigorosa de um discurso, capaz de conferir maior precisão à linguagem, com uniformidade e coerência, outorgando-lhe foros de um saber científico, em observância à recomendação feita por Norberto Bobbio, de que “*não haverá ciência ali onde a linguagem for solta e descomprometida*”. Tal método pode ser empregado no conhecimento de qualquer objeto.

Não obstante, tal expressão também pode ser designada para se referir à Escola Epistemológica do Direito, alicerçada nas lições dos professores Paulo de Barros Carvalho e Lourival Vilanova, e que se propõe a estudar o Direito sob a perspectiva da Filosofia da Linguagem até a *construção* do direito tomado como um objeto cultural. Quanto a esse aspecto, o Constructivismo Lógico-Semântico se relaciona intimamente com a Teoria Comunicacional, por ambos tomarem a linguagem como constitutiva da realidade, adotando duas premissas: *a palavra é morada do ser* (Heidegger) e *tudo aquilo que puder ser interpretado é texto* (Gadamer).

Tal escola doutrinária denomina-se “constructivista” porque o sujeito cognoscente não descreve seu objeto, mas o constrói mentalmente, a partir de uma ordenação lógico-semântica de conceitos. O cientista cria uma realidade cientificamente.

Também se classifica como “lógica” porque se reporta à característica de as proposições construídas serem estruturalmente e sintaticamente amarradas a referenciais filosóficos, às premissas que a fundamentam e aos outros conceitos dela decorrentes.

Por fim, a linha doutrinária ora adotada também se caracteriza como “semântica”, o que se refere à qualidade de as proposições construídas serem significativamente e

semanticamente amarradas a referenciais filosóficos, às premissas que a fundamentam e aos outros conceitos dela decorrentes.

Nesse aspecto, poder-se-ia indagar a respeito do aspecto pragmático das proposições construídas pelo método constructivista. Embora se pudesse pensar que foi deixado de lado, ao expor sobre o método científico do constructivismo lógico-semântico, o professor Paulo de Barros Carvalho ressalva que o destaque conferido aos planos lógico (sintático, estrutural) e semântico (significativo) não coloca em um nível apenas secundário a investigação relativa ao plano pragmático (prático, de aplicação) da análise do direito, conforme se passa a esclarecer²¹.

No âmbito da teoria analítica do Direito, é certo que o que se propõe é formular de forma conceitualmente cuidadosa os termos empregados na doutrina jurídica em toda sua gama de significação, atuando principalmente sobre os planos *sintático* e *semântico* da linguagem, definindo os conceitos e esmiuçando os termos empregados nos textos de direito positivo. Contudo, sob outra perspectiva, a teoria hermenêutica foca justamente na atividade de interpretação da linguagem objeto da Ciência do Direito, atuando principalmente nos planos *semântico* e *pragmático* da linguagem, ao considerar os valores positivados no sistema, os fins almejados pelas normas jurídicas e as relações entre as unidades do sistema²².

Para melhor compreensão da atuação *pragmática* do Constructivismo Lógico-Semântico, deve-se lembrar que as linguagens da teoria e da prática são *indissociáveis* e *imprescindíveis* ao conhecimento, que somente se realiza mediante a existência, ainda, de uma terceira linguagem: a da *experiência*.

Daí o Constructivismo Lógico-Semântico reconhecer a necessidade de uma linguagem intercalar, técnico-empírica, de intersecção entre teoria e prática (pragmática), que fará valer as categorias abstratas ao incidir na plataforma das construções quase sempre desordenadas do contato entre as pessoas. Em suma, na realidade valores como justiça, igualdade, certeza, não estão intrínsecos nos textos jurídicos, mas sim no próprio intérprete e dependem de seus referenciais.

Para melhor compreensão sobre a utilidade do emprego desse método no estudo do direito positivo, não se deve olvidar que, no contexto da filosofia da linguagem, pelo

²¹ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **op. cit.**, p. 3-6.

²² **Ibidem**, p. 90-93.

movimento doutrinário do giro linguístico, o direito positivo é tomado como o complexo de normas jurídicas válidas em um dado país, e em uma manifestação *linguística*, pois sempre haverá uma linguagem expressa, comunicação de uma mensagem. Nesse contexto, o emprego do método do Constructivismo Lógico-Semântico mostra-se útil ao fazer um corte metodológico entre enunciado prescritivo (frase) e norma jurídica, concebendo esta como o juízo criado pelo intérprete, retirando o direito positivo do plano da simples literalidade.

Disso decorre que, no estudo do direito positivo pelo Constructivismo Lógico-Semântico, a interpretação a ser realizada abandonou a tradição hermenêutica de extrair e revelar o conteúdo escondido e contido nos textos de direito positivo, passando a defender uma postura ativa e culturalista do intérprete, que deve *construir* o sentido dos textos por meio de um ato de valoração, em função de sua ideologia e por meio dos limites de seu mundo.

Ao empregar esse método de estudo, o intérprete toma contato inicialmente com o texto de direito positivo, em seu plano de expressão, e durante a leitura vai atribuindo valores aos termos literais até obter significações rumo ao último nível de compreensão em que se sentir satisfeito.

Como decorrência desse método de análise do direito positivo, verificaremos que as normas jurídicas de que iremos tratar no presente trabalho, veiculadas tanto nos tratados internacionais quanto em instrumentos normativos nacionais, são na verdade *construídas* a partir de enunciados prescritivos, e interpretadas nos planos sintático, semântico e pragmático.

1.4. Emprego da Lógica Jurídica como método de estudo do ordenamento jurídico

Consiste a Lógica em ciência que integra a parte da Filosofia que trata do conhecimento, de modo que existirá somente onde houver linguagem. Derivada do grego *logiké*, é apenas um ponto de vista sobre o conhecimento, na medida em que é capaz de nos fornecer a dimensão *formal* de toda e qualquer linguagem, a partir de regras morfológicas e sintáticas, além da associação entre elas, na tarefa de produzir argumentos

de maneira mais habilidosa e organizada no discurso, até que passou a oferecer critérios para que possamos determinar a própria validade dos esquemas intelectuais, estudando a estrutura do raciocínio humano.

Após ter sido desvincilhada dos componentes psicológicos, ganhando foros de autonomia, a Lógica passou a ser estudada sob a perspectiva da *linguagem*, albergando regras sintáticas rígidas que procuram reproduzir as relações entre termos, proposições e argumentos.

Nesse contexto, atuando sobre a linguagem, a Lógica também passou a ser valiosa no estudo do Direito, debruçando-se a “Lógica Jurídica” tanto sobre a linguagem prescritiva do direito positivo quanto sobre a da Ciência do Direito e de sua contínua produção e reprodução por intermédio da argumentação na comunicação jurídica. Uma das suas contribuições para o Direito é a de encontrar certa racionalidade no discurso jurídico.

Apresentando-se em linguagem formalizada, desde que com referência expressa ao sistema notacional adotado, a Lógica dirige-se ao *universo das formas lógicas*, que organiza a estrutura do pensamento e se situa na região ôntica dos *objetos ideais*, na quadripartição proposta por Carlos Cossio.

Os nexos lógicos ocorrem em um mundo abstrato que acessamos a partir da experiência com a linguagem, imprescindível para se penetrar no domínio das entidades lógicas e também essencial para que o sujeito cognoscente tenha contato com a realidade circundante. Ao passo que a origem das *relações causais-naturais* está precisamente na experiência com os objetos, provocada ou não pelo homem com seu contato com a natureza, as *relações lógicas* são ontologicamente distintas e, frise-se, dão-se na região dos objetos ideais, partindo da experiência da linguagem.

Em suma, na seara do Direito, a Lógica atua como uma *sobrelinguagem* sobre três linguagens-objeto: a do direito positivo, da ciência do direito e da retórica do direito, razão pela qual seria mais apropriado se falar em “Lógicas Jurídicas”.

Em razão das linguagens distintas, a Lógica também deve operar de modo distinto dentro do Direito. Podemos identificar inicialmente uma Lógica Formal ou Lógica Menor, que tem por objetivo o estudo das formas do pensamento, isto é, das ideias, dos juízos e dos raciocínios, bem como de seus correlatos verbais (termos, proposições e argumentos), sempre abstraindo dos conteúdos de significação. No entanto, quando o ser humano se nutre de seus recursos e passa a se dirigir a um determinado segmento especulativo,

aplicando aquelas leis universais, surge a Lógica Aplicada, Lógica Maior ou Metodologia, que por sua vez, consiste na adaptação da Lógica Menor a uma específica região material. Afinal, a Lógica Menor está credenciada apenas a revelar a sintaxe da linguagem com função *descritiva* de situações, não servindo à linguagem *prescritiva*, das ordens; portanto, a Lógica Maior é que se mostra apropriada à análise da linguagem prescritiva do direito positivo, assim como a Ciência do Direito também tem sua metodologia própria, por constituir um sistema autônomo de conhecimentos.

Adotando-se a Lógica como instrumento de análise do ordenamento de direito positivo²³, é sob essa óptica que iremos nos debruçar sobre os temas desenvolvidos neste trabalho. Amparados nos ditames da escola do constructivismo lógico-semântico, veremos que a interpretação das normas jurídicas não prescinde de uma análise em seu plano sintático, servindo a Lógica para o exame da estrutura dos enunciados prescritivos, proporcionando-nos a redução das normas jurídicas a uma linguagem formalizada, da qual o maior exemplo é a regra-matriz de incidência tributária, consistente em estrutura lógica que irá orientar nosso estudo dos critérios que compõem a norma jurídica tributária em sentido estrito do IRPJ.

1.5. Linhas de Hermenêutica adotadas no presente trabalho

Interpretar consiste na atividade de geração do sentido de um texto, e sua sistematização varia conforme as teorias ditadas pela *hermenêutica*, que tradicionalmente concebia a *interpretação* como a ideia de revelação de um conteúdo contido em um texto, como a extração ou descoberta de um sentido que se encontrava oculto no texto, ao passo que a moderna hermenêutica ou a moderna Ciência da Interpretação, após o advento do movimento filosófico do giro linguístico, ao qual nos filiamos, rompe com a concepção de que as coisas e objetos têm um significado ontológico atrelado às próprias coisas, passando a reconhecer que é a própria linguagem que cria o objeto, de modo que o sujeito do

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 67-70; e CARVALHO, Paulo de Barros. **Lógica e Direito**. Coord. Paulo de Barros Carvalho. Org. Lucas Galvão de Britto. São Paulo: Noeses, 2016, p. 70-83.

conhecimento constrói o sentido em função de sua ideologia e dentro dos limites de seu mundo, que são dados justamente em função dos limites de sua linguagem²⁴.

Na complexa tarefa de construção de sentido, note-se que o sentido é indissociável da percepção histórica, ou mesmo de um significado (objeto que a ele se refere). Sob um ponto de vista interno, o texto é analisado em função de sua estrutura sintática, gramatical e lógica, que compõem uma unidade de sentido, porém sob um ponto de vista externo, que examina o texto como objeto cultural e como instrumento de comunicação entre dois sujeitos, está o texto inserido em um processo histórico-social no qual foi produzido e influenciado por formações ideológicas.

Ainda segundo uma perspectiva da semiótica, o signo nada mais é do que uma relação entre suporte físico (enunciado), significação (representação da ideia na mente) e significado, este compreendido como objeto referido pelos signos e com o qual mantêm relação semântica, e não somente sintática. Assim, não há texto sem significado.

Por fim, tampouco há texto sem contexto, pois do ponto de vista externo, como já se disse, o texto é tomado em sua acepção ampla, não se restringindo somente ao suporte físico ou material, pois o texto também abrange um contexto, uma vez que a compreensão completa da mensagem também pressupõe uma série de associações linguísticas e extralinguísticas, que se encontram na implicitude, que por sua vez é constitutiva do próprio texto.

Quanto à contribuição do contexto para a construção de sentido, o *dialogismo* refere-se ao fenômeno das relações que se travam entre dois textos, e pressupõe a característica comum a todo texto - tomado em sua acepção ampla, no sentido de linguagem - encontrar-se envolvido por um *contexto*, sendo este um processo histórico-social determinado. Tal contexto é formado por outros enunciados com os quais um determinado texto se relaciona, considerando-se que a realidade é constituída em linguagem, de modo que o que se relacionam entre si são justamente os textos, os enunciados.

Alerta-se, contudo, que mesmo se admitindo a existência de uma intertextualidade entre os discursos jurídicos, adotamos neste trabalho uma linha doutrinária kelseniana,

²⁴ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **op. cit.**, p. 223-227.

preconizada pelo professor Paulo de Barros Carvalho²⁵, a partir da qual a elaboração e compreensão dos discursos jurídicos devem se centrar na sua análise interna, pois o contexto histórico-social, apesar de exercer influência na construção de sentido, não poderia servir de base para a construção da significação das proposições de cunho jurídico, de modo que a melhor técnica para a elaboração e compreensão dos discursos jurídicos propõe o isolamento das unidades normativas, atuando o contexto interno como o maior fator de influência na composição da carga axiológica de tais unidades, na importante tarefa de *atribuição de valores*.

Para melhor compreender a relação entre a construção de sentido, a ser feita neste trabalho, e os métodos de interpretação do direito, mister examinar cada um deles.

Sendo o método literal, ou gramatical, o que se centra na literalidade do texto, ele melhor se coaduna com a doutrina hermenêutica tradicional, segundo a qual tal aglutinação de palavras em uma frase já conteria algum mínimo de significação, cabendo ao exegeta apenas a tarefa de desvendar e descobrir o sentido já ali contido. Mostra-se, portanto, incompatível com a filosofia da linguagem contemporânea, pois para esta o sentido é construído a partir do uso das palavras e do contexto histórico-social. A rigor, ao nos valermos desse método interpretativo não realizamos interpretação, mas uma análise sintática, gramatical, despida da carga semântica, que é valorativa.

Em relação ao método histórico, leva em consideração as tendências e o contexto que ensejaram a produção do texto de direito positivo, de modo que se volta aos planos semântico e pragmático do direito positivo. Apesar de se tratar de um método mais restrito de interpretação, por não abarcar o plano sintático e as relações entre normas, é um método que se coaduna perfeitamente com a filosofia da linguagem contemporânea, para a qual não há texto sem contexto, de modo que do ponto de vista externo o texto de direito positivo é tomado em uma acepção ampla, não se restringindo somente ao suporte físico ou material, por abranger também um contexto, uma vez que a compreensão completa da mensagem também pressupõe uma série de associações linguísticas e extralinguísticas, que se encontram na implicitude que, por sua vez, é constitutiva do próprio texto.

Já quanto ao método lógico, consiste na construção de sentido por intermédio da aplicação de regras da Lógica Formal, a partir de operações de formalização e abstração

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 196-201.

dos conteúdos significativos, ou seja, mediante análise do plano sintático do direito positivo, o que novamente proporciona uma compreensão mais restrita do direito positivo. Ainda assim, é um método que se mostra compatível com a contemporânea filosofia da linguagem, ao contribuir para a construção de sentido dos textos de direito positivo.

No método teleológico, o exegeta atenta à finalidade da norma, a razão de ser da criação da norma pelo legislador, de modo semelhante ao método histórico, por também consistir em uma *valoração* por parte do exegeta, já que não deixa de ser uma forma de justificação e legitimação dos conteúdos significativos construídos, o que demonstra a compatibilidade desse método com a filosofia contemporânea da linguagem.

Por fim, no que diz respeito ao método sistemático de interpretação do direito positivo, é o método por excelência da contemporânea filosofia da linguagem, pois envolve os três planos de compreensão da linguagem (sintático, semântico e pragmático), propondo a compreensão do direito positivo como um sistema uno, coeso e coerente entre suas diversas unidades normativas que devem ser interpretadas conjuntamente com as demais prescrições que compõem o ordenamento jurídico²⁶.

Tais métodos tradicionais de interpretação, ditados pela hermenêutica clássica, não estão livres de críticas, contudo, conforme bem ilustra o jurista Lourival Vilanova no seguinte excerto:

A norma não é a oralidade ou a escritura da ‘linguagem’, nem é o ‘ato-de-querer ou pensar’ ocorrente no sujeito emitente da norma, ou no sujeito receptor da norma, nem é, tampouco, a ‘situação objetiva’ que ela denota. A norma jurídica é uma estrutura lógico-sintática de significação: a norma conceitualiza fatos e condutas, representa-os não como desenho intuitivo, imagem reprodutiva (que somente pode ser do concreto – há normas abstratas) de ‘fatos-eventos’ e ‘fatos-condutas’. Representa-os como significações objetivas – endereçadas ao objetivo – confirmáveis ou não na espécie de eficácia ou ineficácia por parte das situações objetivas (os ‘*states-of-affairs*’).²⁷

No mesmo sentido trilhado pelo jurista, conforme já mencionado, rechaçamos, inicialmente, a linha de interpretação *literal*, pois a norma jurídica não se resume ao texto de lei, de direito positivo, a uma composição frásica, que no percurso de construção de sentido corresponderia ao simples plano da literalidade dos enunciados prescritivos (S1).

²⁶ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **op. cit.**, p. 264-270.

²⁷ Secretaria da Educação e Cultura. **Norma jurídica/Proposição Jurídica: Significação Semiótica**. Editora do Governo do Estado de Pernambuco, Secretaria da Educação e Cultura, p. 10.

Tal plano consiste no primeiro contato do exegeta com o texto jurídico positivo, no sentido de *corpus*, abrangendo letras, palavras, frases e sinais gráficos, compondo o plano da expressão ou plano dos significantes. Assim, é o momento em que o intérprete concebe o texto como simples suporte físico das significações, propiciando uma análise sintática do enunciado prescritivo, com exame superficial de questões gramaticais.

Na sequência, assim como o jurista, também entendemos por bem afastar a linha de interpretação *autêntica*, compreendida esta como a corrente hermenêutica que prestigia a *mens legis*, isto é, a intenção que motivou o legislador à produção da norma, pois na realidade a atividade de interpretação não é prerrogativa exclusiva do sujeito competente para produzir as normas e aplicá-las, tratando-se da mesma atividade independentemente de quem tenha a aptidão, variando apenas a forma como se materializa a atividade de interpretação, isto é, a linguagem na qual é consubstanciada.

Por fim, ainda a respeito dos métodos e correntes interpretativas, também comporta crítica o conceito de norma jurídica em uma acepção reducionista à situação objetiva por ela disciplinada e que lhe serve de objeto, tendo em vista que na corrente da filosofia da linguagem, encarado o direito positivo sob a perspectiva da semiótica, existe uma relação entre três vértices no triângulo semiótico: suporte físico, significado (objeto) e significação (ideia), de modo que a norma jurídica não pode equivaler somente ao objeto por ela referido.

Essa visão sobre a interpretação do direito positivo condiz com os planos do percurso da construção de sentido. O jurista Paulo de Barros Carvalho²⁸ propõe um modelo de construção de sentido que pode ser transportado para qualquer segmento do direito positivo. Adepto de uma teoria comunicacional do Direito, o jurista não concebe sua manifestação sem uma *linguagem* que sirva de veículo de expressão, e por consistir em um objeto cultural, sua interpretação deve ser realizada mediante atribuição de valores aos seus signos.

Partindo de tais premissas, tal proposta busca instrumentos adequados a esse trabalho de interpretação, que Paulo de Barros desdobra em quatro subsistemas jurídicos, para fins de corte metodológico, respaldados na separação entre enunciados e normas jurídicas, que passam a ser elencados a seguir: i) o conjunto de enunciados, tomados no

²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos jurídicos da incidência**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 105-129.

plano da expressão (S1); *ii*) o conjunto de conteúdos de significação obtidos a partir dos enunciados prescritivos (S2); *iii*) o domínio articulado das significações normativas, isto é, o sistema de normas jurídicas “*stricto sensu*” (S3); e *iv*) a forma superior do sistema normativo: vínculos de coordenação e subordinação que se estabelecem entre as regras jurídicas (S4).

O verdadeiro procedimento envolvido na atividade de interpretação tem início no denominado plano S1, que se constitui na literalidade textual, isto é, quando do contato do exegeta com o texto jurídico positivo no sentido de *corpus*, abrangendo letras, palavras, frases e sinais gráficos, compondo o plano da expressão ou plano dos significantes. Assim, é o momento em que o intérprete concebe o texto como suporte físico das significações, propiciando uma análise sintática do enunciado prescritivo, com exame de questões gramaticais.

Partindo do plano de expressão, de natureza material, o exegeta passa a acessar o plano do conteúdo (S2), em que acrescenta a sua subjetividade para conseguir compor os conteúdos de significação dos enunciados prescritivos. Nesse momento o intérprete atribui valores aos símbolos e signos percebidos no suporte físico, na literalidade textual, emergindo as proposições (sentidos) emanadas dos enunciados, porém Paulo de Barros adverte que nesse plano ainda não se deve cogitar de normas jurídicas, mas sim significações obtidas a partir de enunciados prescritivos que ingressam no sistema desde que portadores de sentido, produzidos por órgãos credenciados e observado o procedimento previsto no ordenamento jurídico. O autor defende que o sentido dos enunciados é construído, elaborado a partir dos signos gráficos, no decorrer de um processo, o que inclui tanto os enunciados prescritivos explícitos como também os implícitos, derivados de sentenças expressas do direito positivo, a exemplo dos grandes princípios que norteiam o ordenamento. Aliás, frise-se que para uma única significação podem ser necessários mais de um enunciado prescritivo relacionados.

Chega o exegeta ao plano S3, concebido por não ser suficiente o campo das significações dos enunciados (plano S1), que ainda devem ser somadas à *contextualização* dos conteúdos, para que somente assim possam ser produzidas mensagens *completas* de sentido, o que não foi obtido apenas a partir do isolamento do sentido da regra jurídica. Nessa tarefa, o intérprete iniciará uma busca por outros enunciados prescritivos para compreender de forma plena a comunicação deôntica, sintetizada em um *dever-ser*. Esse plano do percurso gerador de sentido surge como última etapa, apresentando-se como o

apogeu da missão hermenêutica, ao extrair a regra jurídica não mais como um ente isolado, mas sim como a força resultante de um sistema, ou melhor, como uma norma jurídica repleta de sentido, após confrontadas as significações obtidas de enunciados com forte cunho axiológico.

Por fim, o plano S4 é o nível mais elevado alcançado no processo de interpretação, momento em que as normas se organizam em uma estrutura escalonada, vinculadas entre si por relações de coordenação e subordinação, articulações estas que revelarão o contexto em que se insere tal comando normativo, isto é, todo o campo lógico-sistêmico do Direito que permite a construção do sentido. A relevância do contexto se explica justamente por ser o Direito um sistema autopoietico.

Observadas todas essas etapas representadas pelos quatro planos, o intérprete terá construído a norma jurídica, passando, na sequência, caso seja órgão credenciado pelo ordenamento, a formalizá-la em linguagem competente, regressando, dessa forma, ao subsistema S1, de literalidade textual.

Adotando-se a mesma orientação preconizada por Lourival Vilanova acerca da interpretação do direito positivo, ao descrever a norma jurídica como “*estrutura lógico-sintática de significação: a norma conceptua fatos e condutas, representa-os não como desenho intuitivo, imagem reprodutiva (que somente pode ser do concreto – há normas abstratas) de ‘fatos-eventos’ e ‘fatos-condutas’*”, fica claro que a norma jurídica não deve se resumir ao suporte físico ou plano S1 no percurso gerador de sentido, correspondendo, na realidade, a esse conjunto de enunciados prescritivos conjugados com os demais planos S2, S3 e S4.

Afinal, sendo o plano S4 o nível mais elevado alcançado no processo de interpretação, momento em que as normas se organizam em uma estrutura escalonada, vinculadas entre si por relações de coordenação e subordinação, articulações estas que revelarão o contexto em que se insere tal comando normativo, isto é, todo o campo lógico-sistêmico do Direito que permite a construção do sentido, apenas após cumpridas todas essas etapas representadas pelos quatro planos, o intérprete terá construído a norma jurídica, e passará, na sequência, caso seja órgão credenciado pelo ordenamento, a formalizá-la em linguagem competente, regressando, dessa forma, ao subsistema S1, de literalidade textual.

Em suma, aplicando-se as linhas de hermenêutica aceitas e explicitadas neste tópico, mesmo se admitindo a existência de uma intertextualidade entre os discursos jurídicos, neste trabalho iremos nos centrar em uma análise interna dos textos de direito positivo, pois apesar de o contexto histórico-social influenciar construção de sentido das normas jurídicas, a melhor técnica recomenda o isolamento das unidades normativas, atuando o contexto interno como o maior fator de influência na composição da carga axiológica de tais unidades, isto é, na *atribuição de valores*.

1.6. Teoria dos Sistemas: o sistema jurídico e o ordenamento jurídico

O conceito de sistema, apesar de palavra plurívoca, na sua significação de base pode ser definido como um objeto composto de elementos conectados por um princípio unitário, ou um conjunto de partes orientadas por um vetor comum, que se relacionam entre si. Sistema é um ente de complexidade máxima, que se apresenta como a estrutura mais elaborada do universo das formas lógicas.

Frise-se que sistema traz ínsita a ideia de organização, de ordem interna, com reunião de elementos que se conectam e se relacionam sob um princípio unificador, no que difere o sistema de simples classe de objetos. Com efeito, os sistemas são mais do que classes, pois não são simples aglutinações de elementos, mas um conjunto de elementos que se apresentam em uma dada estrutura, relacionados sob um vetor comum, tal como conceitua Lourival Vilanova²⁹.

Daí o jurista Tercio Sampaio Ferraz Jr.³⁰ designar por *estrutura* o complexo de relações que se estabelecem dentro de um sistema, e por *repertório* a simples aglutinação dos elementos componentes, podendo se falar em sistema apenas quando repertório e estrutura encontram-se sob um denominador comum.

Note-se, ademais, que muito embora o sistema, por ser uma entidade lógica, dependa de linguagem, encontrando-se alinhado com a teoria da linguagem à qual nos

²⁹ VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005, p. 173.

³⁰ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 165.

filiamos, por outro lado o entendimento adotado neste trabalho é de que não se exige o critério da coerência interna e da absoluta harmonia entre os elementos. Afinal, ressalvada a existência de posições divergentes, toda estrutura formal pressupõe um mínimo de harmonia que possibilita a relação entre os seus componentes, porém a harmonia não precisa ser absoluta ao ponto de não admitir conflitos, até porque a própria contradição requer que as proposições estejam sob um referencial comum, pertencendo a um mesmo sistema. A possibilidade de contradição interna é bem ilustrada nas seguintes palavras de Tárek Moyses Moussallem: “*falar em conflito ou incoerência só tem sentido se for no interior de um mesmo sistema, conflitos extrassistêmicos são extralógicos*”³¹.

Para melhor compreensão do sistema jurídico, note-se que os sistemas podem ser classificados nos seguintes tipos³²:

- a) *reais/empíricos*: constituídos por objetos do mundo físico e social. Formados por objetos extralinguísticos, seja do mundo físico, natural ou do social. Governados pelo princípio da causalidade física. Eg: sistema solar, sistema sanguíneo, etc. Ultrapassam os limites da linguagem e por isso não são objeto de nosso estudo.
- b) *sistemas proposicionais*: constituídos por proposições e, por isso, pressupõem linguagem. Estes, por sua vez, podem ser:
 - i. sistemas proposicionais *nomológicos*: são meramente formais, e suas partes componentes são entidades ideais. São vertidos em simbologia severamente unívoca, sem denotação existencial: método inferencial-dedutivo.
 - ii. sistemas proposicionais *nomoempíricos*: formados por proposições com referência empírica. Podem ser constituídos de proposições descritivas (sistemas *nomoempíricos descritivos*) ou de proposições prescritivas (sistemas *nomoempíricos prescritivos*: como sistemas das regras morais, jurídicas, religiosas, etc., que são dirigidas ao campo das condutas humanas).

Para o modelo construtivista lógico-semântico, nosso referencial teórico, todos os sistemas são proposicionais, pois a linguagem constitui a realidade (autorreferencialidade da linguagem).

³¹ MOUSSALEM, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 65.

³² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 137-139 e 144-146.

Especificamente quanto ao *sistema jurídico*, classifica-se como um sistema proposicional nomoempírico prescritivo. A rigor, *sistema jurídico* e *ordenamento jurídico* não se confundem, tratando-se de conceitos ontologicamente distintos. Este último seria apenas o texto bruto, conjunto de enunciados prescritivos resultante da atividade dos órgãos competentes para a produção do direito positivo, formando, assim, um todo heterogêneo, produzido em tempos diversos e sob diversas condições. De outro lado, já o sistema somente corresponderia ao ente de complexidade máxima, isto é, após atribuído a esse conjunto o sentido superior de um todo organizado, no que consiste tarefa do jurista ao desenvolver a Ciência do Direito, esta sim correspondente a um sistema com elementos organizados e relacionados entre si³³.

A esse respeito, merece transcrição doutrina de Daniel Mendonça:

[...] el concepto interesante es el del sistema jurídico como el conjunto de todos los sistemas momentáneos y no como el conjunto de todas las normas de todos los sistemas momentáneos, pues este último conjunto sería irremediabilmente inconsistente, ya que contendría todas las normas derogadas y las que fueron dictadas en su lugar. En este sentido, La distinción propuesta (sistema jurídico/orden jurídico) parece preferible, tanto desde el punto de vista conceptual, como terminológico.³⁴

Sob essa óptica, poderíamos concluir que o direito positivo ainda não constituiria, por si só, um sistema.

De qualquer modo, pode-se considerar que as normas jurídicas formam um *sistema*, pois se relacionam de diversas maneiras, segundo um princípio unificador, e a sua linguagem prescritiva compõe o que chamamos de sistema de direito positivo, que pertence à região ôntica dos objetos culturais e destina-se a disciplinar a convivência social, apresentando uma estrutura hierarquizada em que cada unidade normativa encontra o seu fundamento formal e material em normas superiores, até nos depararmos com a norma fundamental. Caracteriza-se o sistema de direito positivo, portanto, como um sistema nomoempírico *prescritivo*.

Quanto à noção de *ordenamento jurídico*, ordenamento remete-se nos à ideia de ordem, de modo que podemos definir o conceito de “ordenamento jurídico” como um

³³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 137-139 e 144-146, e CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 215-220.

³⁴ MENDONÇA, Daniel. **Normas y sistemas normativos**. Barcelona, Ed. Jurídicas y Sociales S.A., 2005, p. 46.

conjunto estruturado de normas jurídicas arranjadas e dispostas sob um vetor comum. No posicionamento adotado neste trabalho, tal conceito equipara-se ao de “sistema jurídico”, acima explanado, devendo-se reconhecer que sistema e ordenamento são sinônimos, inexistindo diferença entre eles³⁵.

Não se desconhece que muitos autores distinguem o ordenamento jurídico do sistema de direito positivo, pois para eles ordenamento seria o conjunto de enunciados prescritivos apenas como texto bruto, formando um conjunto *heterogêneo*, uma vez que são produzidos em tempos diversos, e por isso, são matéria bruta a ser ainda ordenada pelo cientista, por esforços de interpretação e organização, de modo que o direito positivo como ordenamento jurídico ainda não alcançaria o *status* de sistema. Para essa linha doutrinária, o termo *sistema* deveria ser reservado apenas para designar a contribuição do cientista, a atividade do jurista que consegue outorgar ao conjunto o sentido de um todo organizado. Nessa perspectiva, o direito positivo está para ordenamento assim como a Ciência do Direito está para sistema. Esse último posicionamento é de Gregório Robles³⁶, que adota a teoria do *ordenamento como texto bruto*, sendo o sistema uma estrutura lógica mais sofisticada que somente aparece como resultado da elaboração e interpretação doutrinária, científica, de um texto bruto, tarefa esta desempenhada pela Ciência do Direito. No entanto, a teoria de Gregório Robles peca por confundir os planos do direito positivo e da Ciência do Direito, quando na verdade são dois corpos de linguagem distintos que não devem se misturar, haja vista a distinção entre suas funções.

Já para o professor Paulo de Barros de Carvalho, na linha doutrinária por nós adotada, qualquer linguagem terá um mínimo de racionalidade inerente às formas lógicas, figurando entre elas o sistema, de modo que se deve reconhecer como sistema tanto o discurso da Ciência do Direito quanto o domínio finito, porém indeterminável, do direito positivo.

Por fim, os autores Alchourrón e Bulygin³⁷, tal qual Gregório Robles, também diferenciam os conceitos de sistema e ordenamento jurídico, mas em decorrência de considerarem o direito em seu aspecto *dinâmico*, ao adotarem uma teoria do *ordenamento*

³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 137-139 e 144-146.

³⁶ ROBLES, Gregório. **Teoría del derecho (fundamentos de teoría comunicacional del derecho)**. Madrid: Civitas, 1998, p. 113.

³⁷ ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales*. 4. ed. Buenos Aires: Astrea, 2002, p. 113.

jurídico como sequência de sistemas normativos. Tal teoria leva à separação entre um sistema de direito positivo, composto por normas *estaticamente* consideradas, como flashes de um filme, que demonstram a situação de um só momento, e ordenamento jurídico, este sim compreendido como uma série temporal de sucessivos sistemas, ou seja, uma sequência de conjuntos de normas jurídicas (aspecto dinâmico). Não obstante, ao considerarmos ordenamento jurídico e sistema jurídico como sinônimos, como faremos no presente estudo, serão sempre um conjunto de normas jurídicas válidas de um dado país e que, por sua vez, terão a virtude de poderem ser examinados tanto pelo aspecto estático quanto dinâmico.

Ainda a respeito do sistema jurídico, cumpre assentar que para os fins deste estudo partiremos da premissa de que é *autopoiético*.

A teoria da autopoiese foi concebida no domínio das ciências biológicas, no começo da década de 70, com os trabalhos de Maturana e Varela, porém foi transposta para o campo social por Niklas Luhmann, precursor da teoria dos sistemas sociais, chegando a partir de 1984 ao território do jurídico³⁸.

Na teoria dos sistemas sociais, um sistema é autopoiético por ser dotado de uma autonomia que se apresenta ao gozar de um código próprio e diferenciado (lícito/ilícito), havendo a autoprodução recursiva, fechada e circular de comunicações, sem influência direta de outros sistemas. Os sistemas autopoiéticos ostentam a chamada “clausura organizacional”, isto é, são fechados no plano operacional, sintático, mas abertos em ternos cognitivos, único aspecto no qual se comunica com outros subsistemas sociais.

Podemos mencionar as seguintes características do sistema autopoiético: (i) autonomia: tem uma auto-organização; (ii) identidade: mantém sua identidade em relação ao ambiente ao redor, dele diferenciando-se; e (iii) não possui *inputs* e *outputs*: o ambiente não influi diretamente no sistema autopoiético, pois as mudanças decorrem da própria estrutura sistêmica.

O direito positivo brasileiro, concebido como um subsistema social, é um sistema autopoiético, e não alopoiético, dada a autonomia do direito. De acordo com a teoria dos sistemas, o direito constitui um sistema autopoiético de 2º grau, pois adquiriu autonomia em face do sistema autopoiético geral, que é a sociedade na qual foi concebido, autonomia

³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 180-185.

esta que se demonstra justamente por gozar de um código próprio e diferenciado (lícito/ilícito), havendo a autoprodução recursiva, fechada e circular de comunicações *exclusivamente jurídicas*, sem influência direta de outros sistemas.

Com efeito, o direito positivo brasileiro tem uma abertura semântica e cognitiva, por ser um texto aberto, e uma clausura operativa, sendo que o sistema jurídico mantém sua identidade em relação ao ambiente que o circunda.

Tomado o sistema jurídico como sinônimo de ordenamento jurídico, ao longo deste trabalho, não é possível falar em sua completude e integralidade, ou mesmo em inexistência de contradições.

Como o sistema jurídico de direito positivo não é tecido por uma linguagem com rigor científico, deve conviver com a possibilidade de lacunas normativas e, dado o caráter autopoietico do direito positivo, estruturalmente e sintaticamente fechado, serão eliminadas por regras concebidas pelo próprio sistema, a exemplo da norma de sobrenível prevista na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, que permite sejam as lacunas supridas pelo uso da analogia, costumes e princípios gerais de direito.

Da mesma forma, por não ser o sistema jurídico composto por linguagem de cunho científico, está sujeito a contradições, que podem vir a se tornar antinomias reais, quando destacado o plano pragmático da linguagem, situação em que o próprio sistema, igualmente, conceberá normas de sobrenível com critérios para eliminá-las e permitir a adequada aplicação do direito no caso concreto, a exemplo dos critérios cronológico, hierárquico e da especialidade entre as unidades normativas conflitantes.

A importância da teoria dos sistemas para os fins do presente estudo reside primordialmente na compreensão dos diversos sistemas jurídicos de direito positivo, seja nacional, estrangeiro ou internacional, bem como de suas respectivas fontes de direito e normas jurídicas introduzidas e reproduzidas em um mecanismo autopoietico, a disciplinarem a extraterritorialidade do IRPJ à luz dos tratados internacionais firmados e incorporados para evitar a dupla tributação.

1.7. Ciência do Direito Comparado

Por fim, os métodos de interpretação e linhas de hermenêutica apontados neste capítulo não se mostram incompatíveis com a contribuição fornecida ao estudo do direito

positivo pela Ciência do direito comparado, que não deve ser excluída deste trabalho, ao se valer do conhecimento de sistemas estrangeiros de direito positivo. Afinal, tal ramo da Ciência do Direito tem a virtude de permitir o conhecimento de diversos *modelos jurídicos* sobre um mesmo instituto ao redor dos mais variados sistemas de direito positivo, modelos que ao serem confrontados entre si revelarão uma série de diferenças e semelhanças, que se mostram úteis à compreensão mais completa do direito e de um dado instituto objeto de estudo.

Inicialmente, a ideia de uma comparação jurídica entre diversos sistemas poderia conduzir a uma visão idealista de que aumentaria a compreensão entre os povos, contribuindo, assim, para a coexistência entre as nações, porém recentemente passou-se a conceber uma comparação praticada com a consciência de satisfazer uma necessidade permanente do jurista em toda pesquisa científica, a busca pelo conhecimento.

Para tanto, mostra-se útil a verificação da proximidade de uma regra àquela que lhe corresponde em outro ordenamento, a partir da coleta de dados trazidos de ordenamentos diversos, acompanhada da constatação empírica da concordância ou diversidade.

Cronologicamente, em um primeiro momento, a ciência do direito comparado dedicou-se a colocar em evidência somente os pontos *comuns* entre regras e institutos de diferentes ordenamentos, a fim de construir uma base comum, com pontos de contato, capazes de trazer à luz a unidade fundamental da vida jurídica *universal*.

Nesse contexto de pluralidade de modelos jurídicos, contudo, a atividade do comparatista não deve se ater aos dados comuns obtidos nos diversos ordenamentos, abarcando também as variadas formas e institutos.

Em um segundo momento, após a Primeira Guerra Mundial a comparação jurídica passou a se debruçar sobre a *criação* de pontos comuns, no intuito de utilizá-la como instrumento para unificação ou, ao menos, uniformização do direito.

Ocorre, porém, que o desenvolvimento da ciência comparatista não é condição suficiente e tampouco necessária para a unificação do direito, porquanto a difusão de um modelo pressupõe também conhecimento empírico, e o conhecimento do modelo ainda não é uma comparação cientificamente qualificada.

Mais adiante, em outro momento, após a Segunda Guerra Mundial, os comparatistas passaram a se habituar aos diversos modelos de institutos, adquirindo experiência e repensando a comparação enquanto ciência. A definição da comparação como simples método acabou perdendo força, pois método é simplesmente um modo de aproximação de um objeto, sendo que na comparação é possível o uso de diversos

métodos, até porque não existe o método puro de comparar. Assim como a Lógica, a comparação também consiste em uma ciência.

Em sua função como ciência, o escopo da comparação é o conhecimento de um certo número de dados, pois o direito comparado é um ramo da ciência jurídica. Ao pressupor a existência de uma pluralidade de modelos jurídicos, a comparação estabelece em que medida são idênticos e em que medida são diferentes.

Na ciência do direito comparado, não se pode ignorar a existência de uma classe de ciências sociais ou naturais que atua através da comparação, devendo-se aproveitar das lições deixadas pelas ciências ditas comparativas. Assim como só é possível a comparação dos modelos conhecidos, o conhecimento dos modelos também progride por efeito da comparação, razão pela qual o comparatista muitas vezes não é bem compreendido por seus nacionais.

Portanto, a ciência da comparação deve ter como objetivo central o melhor conhecimento dos modelos, ou seja, o melhor conhecimento do direito, apesar de na doutrina haver tanto quem veja na comparação a busca de melhores modelos para inspirar as reformas legislativas como também a busca de um conhecimento³⁹. Cumpre reconhecer, contudo, que a comparação é história, que destrói os falsos conceitos e conduz ao conhecimento, sendo o direito comparado conhecimento puro.

Note-se que nessa atividade comparatista deve-se tomar o direito positivo na acepção já explicada, de linguagem sujeita ao processo de interpretação e concebida dentro de um sistema jurídico, debruçando-se a comparação sobre a atividade de colocar em confronto o maior número de sistemas, apontando suas diferenças ou semelhanças, o que ultrapassa uma definição da comparação como simples conhecimento de um sistema não nacional ou de outros sistemas estrangeiros⁴⁰. Por fim, também se deve advertir que a comparação não se esgota no estudo do direito positivo dos diversos sistemas jurídicos, abrangendo também a pesquisa das respectivas fontes de direito, que justificam a própria produção do direito, o que será levado em consideração oportunamente neste trabalho.

Ao nos debruçarmos sobre a atividade comparatista no presente trabalho poderemos nos deparar com diversos modelos jurídicos acerca da tributação extraterritorial da renda das pessoas jurídicas, desde os que admitem a extraterritorialidade da incidência até os que

³⁹ SACCO, Rodolfo. **Introdução ao Direito Comparado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 37.

⁴⁰ **Ibidem**, p. 40-43.

não a admitem, bem como sobre o tratamento conferido às convenções contra a dupla tributação, o que será precioso para uma compreensão global sobre a matéria.

Em suma, estabelecidas as premissas adotadas para o desenvolvimento do presente trabalho científico, a partir das quais será construído todo o raciocínio lógico-jurídico em torno do objeto de estudo, passa-se a analisar no próximo capítulo o fenômeno jurídico da dupla tributação.

2. O FENÔMENO DA DUPLA TRIBUTAÇÃO

2.1. Noções sobre as normas jurídicas: a norma de competência tributária e a norma jurídica tributária em sentido estrito

Ao tratarmos de Direito Tributário, e no presente estudo, do fenômeno da dupla tributação, ou da dupla incidência tributária, para sua adequada compreensão é imperioso separar, desde logo, o campo da incidência tributária do campo da não incidência tributária.

Como veremos a seguir, a efetiva incidência tributária pressupõe ao menos dois tipos de normas, a norma de competência e a norma jurídica tributária em sentido estrito, por excelência.

A fim de conceituar a *norma jurídica*, como partimos da premissa fixada no Capítulo 1 de que o direito consiste em objeto cultural, constituindo-se como uma realidade que apenas é construída mediante a linguagem competente, tratando-se, assim, de grande fato comunicacional, pode-se considerar como norma jurídica, em geral, a mensagem deontica que é elaborada pelo intérprete a partir dos enunciados prescritivos produzidos pelos múltiplos órgãos credenciados pelo sistema. A norma jurídica terá o condão de expressar o sentido cabal dos comandos legislativos, dos atos de fala, e pode ser construída tanto a partir de qualquer documento jurídico-positivo, como também de mais de um enunciado, muitas vezes em diplomas bem diferentes, até que se obtenha a plena esquematização formal da mensagem. Assim, as normas jurídicas são significações construídas a partir dos enunciados prescritivos, e são entidades mínimas dotadas de um sentido deontico completo⁴¹.

Atente-se, contudo, a que norma jurídica é expressão ambígua, podendo designar norma jurídica “em sentido amplo” ou norma jurídica “em sentido estrito”, correspondendo aquela à significação construída pelo intérprete a partir dos enunciados prescritivos, ao passo que a norma em sentido estrito seria apenas a mensagem com sentido deontico-jurídico completo, a norma jurídica completa, após composição articulada dessas significações.

⁴¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 126-131.

Com efeito, em uma perspectiva em sentido amplo, as normas jurídicas podem ser conceituadas como unidades de um sistema jurídico de direito positivo. Contrariamente à teoria do caos de Kant, o professor Paulo de Barros Carvalho⁴² concebe o direito positivo como sistema, por conter um mínimo de racionalidade, mesma linha por nós adotada, tal como justificado no Capítulo 1. Afinal, não há como não reconhecer no direito positivo um conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante uma referência determinada.

Quanto à norma jurídica em sentido estrito, em relação aos seus requisitos, a mensagem deôntica com sentido completo é composta de uma proposição-antecedente descritiva de evento no mundo social e uma proposição-tese no consequente, sendo ambas as proposições unidas por um *dever-ser* neutro, que não aparece modalizado nas formas *proibido*, *permitido* e *obrigatório*. Com efeito, as normas jurídicas têm uma composição sintática constante: um juízo condicional, em que se associa uma consequência (proposição-tese no consequente) à realização de um acontecimento fáctico (proposição-hipótese) previsto no antecedente. Por fim, também não há norma jurídica sem sanção, podendo existir, na realidade, um enunciado prescritivo sem norma sancionatória que lhe corresponda, mas a mensagem deôntica de sentido completo dela não prescinde.

Assim, conceitualmente, para os fins deste trabalho, pode-se considerar como *norma jurídica* a mensagem deôntica que é elaborada pelo intérprete a partir dos *enunciados prescritivos* produzidos pelos múltiplos órgãos credenciados pelo sistema, de modo que os enunciados delas diferem, pois apesar de terem força prescritiva, ficam na dependência de integrações em unidades normativas, em uma *norma jurídica*, que terá o condão de expressar o sentido cabal dos comandos legislativos. Enunciado é o produto da atividade de enunciação, já a proposição tem a carga semântica de conteúdo significativo que o enunciado exprime.

Segundo o professor Paulo de Barros Carvalho⁴³, as normas são sempre *implícitas*, pois se situam no plano imaterial das significações elaboradas a partir da *literalidade* dos enunciados expressos, que não são normas jurídicas.

Destarte, a norma depende desse complexo produto de relações entre as unidades do conjunto, do sistema de direito positivo. Nesse contexto, a norma jurídica completa é a

⁴² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 67-70.

⁴³ *Ibidem*, p. 42-46.

que considera a estrutura dúplice das regras do direito, compostas por uma norma jurídica primária (ou endonorma), que prescreve um dever quando acontecer o fato previsto no antecedente; e por uma norma secundária (ou perinorma), que prescreve uma providência sancionatória, aplicada pelo Estado-Juiz no caso de descumprimento da norma primária. Afinal, conforme se percebe, inexistem regras jurídicas sem normas sancionatórias, principalmente dado o caráter coercitivo do direito, que o distingue do domínio das regras morais⁴⁴.

Em ambas as normas a estrutura formal é a mesma, havendo na norma secundária a peculiaridade de que o seu antecedente aponta para um descumprimento de dever previsto na tese da norma primária, prescrevendo o conseqüente uma relação jurídica (formal, processual) em que o Estado passa a ocupar a posição de sujeito passivo, de Estado-Juiz, perante quem se postula o exercício da coatividade jurídica, em uma *relação de ordem não-simétrica*, de acordo com Lourival Vilanova. Por sua vez, Kelsen adota terminologia inversa, ao denominar norma primária a que prescreve a sanção, e a norma secundária a que estipula o dever jurídico a ser seguido.

Em suma, as duas normas jurídicas formam a norma completa, expressando a mensagem deôntico-jurídica na sua integridade e correspondendo à orientação da conduta juntamente com a providência coercitiva. Note-se que as duas regras são válidas, mas a aplicação de uma exclui a da outra.

Quanto à estrutura lógica da norma jurídica completa, pode ser esquematizada da seguinte forma:

“D(p - q)v (p - -q)-S”

Tal estrutura revela a existência de duas normas: a primária, que prescreve no conseqüente um *dever* de comportamento “q” quando acontecer o *fato hipotético* “p” previsto no antecedente, em um liame relacional estabelecido por um *dever-ser* neutro (“D”); já na norma secundária, prescreve-se uma providência sancionatória hipotética, aplicada pelo Estado-Juiz no caso de descumprimento da norma primária, nos seguintes moldes: se ocorrido o fato “p” e descumprido o dever da conduta “q”, então *dever-ser* a relação sancionatória “S” entre o *sujeito* do dever e o *Estado-Juiz*. Esses são os elementos

⁴⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 137-139.

componentes de cada uma das normas que constituem a denominada norma jurídica completa.

A Teoria Geral do Direito costuma classificar as regras jurídicas sob dois grupos:

- i. *normas de comportamento*: voltadas diretamente para a conduta das pessoas, nas relações intersubjetivas. Como o sistema do direito positivo é deôntico, o dever-ser pode ser modalizado em *permitido*, *obrigatório* ou *proibido*, modais nos quais caberá qualquer comportamento.
- ii. *normas de estrutura ou de organização*: também se dirigem às condutas, mas especificamente comportamentos relacionados à produção de novas unidades deôntico-jurídicas. **Nessas normas, a regulação das condutas fica na dependência de outra norma, cujo conteúdo é disciplinar a competência, e somente a partir desta é que surgirá a norma de conduta dela derivada.** De modo similar às regras de gramática, as regras de estrutura determinam os órgãos do sistema e os trâmites formais necessários para que se editem normas válidas no ordenamento.⁴⁵ (grifo nosso)

Passa-se, assim, ao exame da norma jurídica de estrutura conhecida como “norma de competência tributária”.

2.2. Competência tributária

A dupla tributação pressupõe, inicialmente, uma norma de competência tributária. No capítulo dedicado ao Sistema Tributário Nacional, por ocasião da distribuição de competências tributárias entre os entes federativos, o constituinte selecionou quais acontecimentos serão passíveis de tributação, por representarem sinais exteriores de riqueza, destinando-se parcela ao Estado-fisco, e para tanto conferiu a competência legislativa para instituição do tributo a cada ente federativo.

Cumprido, assim, iniciar o estudo da dupla tributação pelo tema da competência tributária.

A competência tributária pode ser definida como a parcela da competência legislativa atribuída às pessoas políticas, esta compreendida como aptidão para editar regras jurídicas *inovando* o ordenamento positivo, partindo-se da premissa de que pelo

⁴⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 63-65.

princípio da legalidade a introdução de normas jurídicas no sistema de direito positivo deve se dar por lei em sentido lato. A competência tributária diz respeito à aptidão para produção de normas jurídicas sobre tributos⁴⁶.

Ressalve-se, no entanto, que a atribuição legislativa não é exclusiva do Poder Legislativo, mas também de todos que operam a atividade de produção de normas jurídicas e positividade de regras (eg.: Presidente da República em expedir decreto, magistrado quando profere a sentença, que corresponde à produção de norma individual e concreta).

Assim, a competência impositiva é regra constitucional de estrutura, sobrenorma onde estão fixados os limites positivos e negativos para a atividade legiferante. Não é norma de comportamento porque não é núcleo jurídico adequado para a criação de tributos.

Entre as características da competência tributária, podemos mencionar a *indelegabilidade* e irrenunciabilidade, que decorrem da rigidez da distribuição de competências no sistema brasileiro. Também podemos citar a *incaducabilidade*, eis que as competências, assim como as demais normas constitucionais, devem ser perenes.

Questiona-se, no entanto, a característica da privatividade, apesar de muito suscitada na doutrina, tendo em vista a competência federal para legislar sobre impostos “extraordinários”, compreendidos ou não em sua faixa de competência, do que se conclui que somente a competência federal é privativa, pois a União pode exercer, ainda que em caráter excepcional, a competência dos demais entes federativos.

Também se refuta a apontada característica da inalterabilidade, pois a possibilidade de alteração do quadro constitucional de competências está implícita entre um dos objetos de reforma constitucional, desde que respeitada a cláusula pétrea do pacto federativo, isto é, dentro do binômio federação e autonomia dos municípios.

Por fim, debatida é a característica apontada pela doutrina de facultatividade do exercício da competência tributária, que por não estar presente em todos os casos não pode servir para identificar os seus atributos, como é o caso do ICMS, que se reveste de caráter nacional e por isso o ente estadual titular da competência tributária não pode deixar de legislar.

Sucedo que, recentemente, a Lei Complementar n. 101/2000, ao dispor sobre a responsabilidade do administrador público na gestão das finanças públicas, acabou por

⁴⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 235-240.

disciplinar nos arts. 11 e 14 a instituição, a arrecadação e a renúncia da receita pública, esta última verificada na falta do exercício da competência tributária pelo ente federativo, hipótese que passou a acarretar como consequência a vedação de que o ente continue a se beneficiar de transferências voluntárias dos demais entes federativos. Outro efeito da renúncia de receita é que o ente deverá, em contrapartida, apresentar estimativa de impacto orçamentário financeiro da medida adotada.

Não obstante, forçoso concluir que a competência tributária permanece facultativa, ou seja, as pessoas políticas de direito público podem deixar de instituir ou arrecadar os tributos que estão na sua competência constitucional impositiva, passando apenas a ficar sujeitos, porém, às consequências cominadas na referida lei complementar⁴⁷.

A respeito da distribuição de competências tributárias no nosso sistema federativo, à luz da Constituição Federal de 1988, podemos vislumbrar a coexistência das seguintes ordens jurídicas: local, estadual, federal, nacional e total. Isso também não exclui a possibilidade de ordens jurídicas estrangeiras que possam concorrer com a nossa ordem jurídica nacional.

Com efeito, é no exercício da competência tributária que se desencadeia o processo legislativo, elaborando-se as leis em âmbito federal, estadual, distrital e municipal, introduzindo-se novas normas jurídicas no sistema de direito positivo, ressaltando-se que um único dispositivo de lei pode não ser suficiente para a compreensão da regra jurídica em sua integridade, de modo que a criação da norma jurídica em sentido estrito na mente do exegeta, estruturada na forma de juízo hipotético-condicional, pode exigir consulta a diversos enunciados de direito positivo.

Quanto à estrutura da norma jurídica de competência, no antecedente temos a previsão do exercício de competência, ao passo que o consequente define os contornos da norma que vai ser criada, os enunciados prescritivos que comporão a norma jurídica tributária em sentido estrito.

Valendo-se do método da Lógica Jurídica, na hipótese da norma de competência, estabelece-se o procedimento a ser desempenhado pelo sujeito competente (ente federativo), no espaço e no tempo, e no consequente normativo tem-se a prescrição de como criar um texto normativo versando sobre certa matéria, sem que os sujeitos

⁴⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 273-281.

destinatários da norma (entes federativos) possam impedir o sujeito competente de exigir essa norma jurídica tributária em sentido estrito como válida.

Conforme se percebe, a estrutura da norma de competência tributária revela a conexão entre os mais diversos enunciados prescritivos, na regulação de como o direito deve ser produzido.

Na definição apresentada por Tácio Lacerda Gama:

[...] o termo ‘competência tributária’ será aqui definido como a aptidão, juridicamente modalizada como permitida ou obrigatória, que alguém detém, em face de outrem, para alterar o sistema de direito positivo, mediante a introdução de novas normas jurídicas que, direta ou indiretamente, disponham sobre a instituição, arrecadação e fiscalização de tributos.⁴⁸

Por fim, note-se que o exercício da competência tributária não se restringe às diversas ordens jurídicas existentes dentro do sistema de direito positivo nacional, podendo-se conceber também a existência de ordens jurídicas estrangeiras, com sua respectiva competência tributária capaz de introduzir novas normas jurídicas no respectivo sistema de direito positivo.

Para que se possa falar em dupla tributação, ou dupla incidência tributária, contudo, não basta a existência da norma de competência tributária, mas sim que o exercício desta resulte na produção de uma norma de conduta consistente na norma jurídica tributária em sentido estrito, e que esta, por sua vez, chegue a incidir sobre um fato jurídico tributário, ainda que duplamente a partir de normas emanadas de sistemas jurídicos distintos. Passa-se, portanto, ao exame do fenômeno da incidência tributária.

2.3. Fenomenologia da incidência tributária

A fenomenologia da incidência tributária é deflagrada a partir da previsão contida na norma jurídica tributária *stricto sensu* (norma geral e abstrata), isto é, a regra-matriz de incidência tributária, com a completa subsunção do fato jurídico tributário ocorrido no mundo social, e constituído em norma individual e concreta, à descrição objetiva contida

⁴⁸ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2. ed. São Paulo: Noeses, p. 226-227.

na hipótese da norma jurídica tributária em sentido estrito (regra de comportamento, e não de estrutura), em um mecanismo de *tipicidade* estrita, no qual as características do evento ocorrido têm de coincidir com todos os critérios identificadores da hipótese normativa, eleitos pelo legislador como indicativos de riqueza econômica a ser sujeita à tributação. A partir da subsunção, com o enquadramento do fato à norma, é que se cria o liame deôntico (dever-ser) que vincula o sujeito passivo a efetuar o pagamento de prestação pecuniária ao sujeito ativo da relação jurídica tributária, sendo tais elementos extraídos da definição contida no consequente normativo (prescritor).

Importa consignar que o fenômeno da incidência ocorre imediatamente a partir da verificação empírica e constituição do fato jurídico tributário, já fazendo emergir a relação jurídica entre sujeito ativo e passivo da obrigação tributária, sem qualquer intervalo cronológico. A incidência é imediata. Por outro lado, embora se pudesse pensar que a incidência é automática a partir da subsunção do fato ocorrido à previsão abstrata da hipótese tributária sendo seguida do momento da aplicação da norma, a verdade é que, de acordo com a teoria comunicacional da norma jurídica, ora adotada, a norma não incide por si própria, é “incidida” por um ato humano, que se pensa justamente como ato de aplicação da regra.

Conclui-se, assim, que na realidade, uma vez ocorrido o evento no mundo social e vertido na linguagem competente, automaticamente ocorrem a incidência tributária, isto é, a subsunção do fato à norma, e no mesmo momento a aplicação do direito, que se perfaz justamente naquela atuação humana de fazer enquadrar o fato à norma por não ser a incidência automática, cogitando-se, assim, de institutos jurídicos tecnicamente diversos porém simultâneos.

Com efeito, não se deve olvidar que a incidência instrumentalizada pela regra-matriz de incidência não é automática logo a partir do acontecimento do evento previsto na hipótese (antecedente), pois para irradiar os efeitos previstos no consequente normativo é necessária a atuação do ser humano (ato de aplicação), que a partir da regra-matriz de incidência, norma geral e abstrata, constrói norma jurídica individual e concreta, vertendo-a na linguagem competente, o que sucede por meio do ato de lançamento a constituir o crédito tributário e requer absoluta identidade entre o fato jurídico tributário ocorrido no

mundo social e a descrição objetiva da hipótese⁴⁹.

Por fim, cumpre atentar, ainda, para a distinção entre os conceitos de *incidência* tributária, que em alguns casos conduzirá à dupla tributação, e de *validade*, *vigência* e *eficácia* da norma jurídica tributária em sentido estrito.

2.4. Validade, vigência e eficácia, e incidência como efetiva produção dos efeitos prescritos

A respeito do tema da validade, eficácia e incidência, cumpre consignar que as normas jurídicas são válidas ou inválidas tendo como parâmetro um determinado sistema “S”. Assim, afirmar que uma norma “N” é válida significa que mantém uma relação de pertinencialidade com um dado sistema, no âmbito do qual foi concebida, a partir de órgão competente por ele credenciado e procedimento nele estabelecido. A norma continuará válida e, portanto, pertencente a esse sistema, até que sua validade seja retirada por outra norma que assim o determine, não bastando para tanto, por exemplo, a resolução do Senado Federal que suspende a eficácia da regra inconstitucional no controle difuso de constitucionalidade, na medida em que a norma permanecerá válida e pode ser aplicada em outra oportunidade até que o órgão a retire do sistema.

A partir disso, percebe-se que a validade se confunde com existência da norma em dado sistema jurídico, pois se refere ao vínculo de pertinência da norma jurídica dentro de tal sistema.

Já o conceito de vigência do direito, apesar de controverso na doutrina, pode ser definido como força para reger as condutas, disciplinar comportamentos, isto é, prontidão para propagar os efeitos prescritos, o que não é obtido a partir da simples ocorrência do fato jurídico previsto em seu antecedente. Quanto a variações terminológicas, o jurista Tércio Sampaio Ferraz Jr. toma o termo “vigência” como o intervalo de tempo durante o qual a norma tem força, e deixa o termo “vigor” para expressar tal força vinculante, que pode ser preservada mesmo após encerrada a vigência da regra. Tal terminologia não é adotada, porém, pelo professor Paulo de Barros Carvalho, que prefere falar em vigência

⁴⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 175-179.

plena ou vigência parcial, verificando-se esta última nos casos de retroatividade ou ultratividade, isto é, na aplicação da regra a fatos passados à sua vigência ou futuros à sua vigência.

A eficácia da norma, por sua vez, é conceito diverso, pois não diz respeito à efetiva força da norma jurídica para disciplinar comportamentos, mas sim à sua aptidão para produzir efeitos, operando, assim, em outro plano abstrato. A doutrina examina a eficácia sob três ângulos, sendo a *eficácia jurídica* coincidente com o próprio fenômeno de incidência natural da regra jurídica, ou seja, a “causalidade jurídica” pela qual uma vez ocorrido o fato jurídico descrito em seu antecedente, devem ser produzidos os efeitos prescritos no consequente. Assim, na realidade, a eficácia jurídica se apresenta como atributo não da norma jurídica, precisamente, mas sim do próprio fato jurídico tributário, que tem a aptidão de gerar os efeitos prescritos no consequente da regra-matriz de incidência.

Sob o ângulo da *eficácia técnica* diz-se da capacidade da norma jurídica de descrever acontecimentos que, quando ocorridos, gerem efeitos jurídicos, isto é, tal conceito está relacionado à aptidão para juridicizar o evento previsto em sua hipótese, o que pode ser comprometido pela falta de outras regras de igual ou inferior hierarquia ou pela existência de outra norma inibidora do fenômeno de sua incidência (ineficácia técnico-sintática), ou também nos casos em que óbices materiais impeçam tanto a descrição do evento por ela pretendido quanto a prescrição de seus efeitos na forma de linguagem.

Já a *eficácia social* ou *efetividade* faz alusão à capacidade da norma de produção de efeitos no mundo social, e não jurídico, tratando-se de conceito pertinente ao campo da Sociologia Jurídica, e não da Dogmática, sinalizando de que modo seus preceitos são cumpridos pela comunidade, são seguidos por seus destinatários, devendo-se reconhecer que na sociedade há normas que caducam, “não pegam”⁵⁰.

Assim, a vigência da norma difere da eficácia, uma vez que esta última capacidade pode estar presente e a norma não se encontrar em vigor, ou a norma pode estar em vigor mas ser destituída de eficácia técnica ou social. Ressalve-se apenas a eficácia jurídica, que por ser atributo do fato jurídico e não da norma, sempre estará presente. Note-se,

⁵⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 179-193.

outrossim, que a vigência da norma diz respeito à sua força dentro dos limites de espaço e de tempo estabelecidos pelo ordenamento jurídico, diversamente da noção de eficácia.

Quanto a esse aspecto, cabe importante observação feita por Paulo de Barros Carvalho⁵¹, cuja teoria de fontes do Direito distingue dois verdadeiros tipos de normas - os veículos introdutores e as normas por eles introduzidas -, alertando para situação peculiar de que no primeiro caso vigência e validade acabam por coincidir, pois tal espécie de norma, geral e concreta, emana a seus destinatários o dever de cumprimento das normas introduzidas, não fazendo sentido que sua vigência pudesse ser postergada para momento posterior ao da validade/existência, coincidência esta que pode não se verificar nas normas introduzidas, cuja vigência fica subordinada ao que estiver estipulado no respectivo veículo introdutor.

Por derradeiro, Tárek Moysés Moussallem define o conceito de vigência das normas à luz da “teoria dos atos de fala” aplicada ao Direito, adotando noção semelhante à de Paulo de Barros Carvalho, ao considerá-la como o tempo durante o qual o ato de fala se dirigirá aos seus destinatários com a força ilocucionária de ordem juridicamente qualificada, independentemente de não pertencer ao sistema no tempo em questão, o que poderá acarretar uma aplicação retroativa ou ultrativa da norma. No entanto, o autor discorda de Paulo de Barros ao entender que a cláusula de vigência (*vacatio legis*) atua diretamente sobre a enunciação-enunciada (veículo introdutor), e apenas excepcional e expressamente sobre o próprio enunciado-enunciado, pois embora ambos já pertençam ao sistema de direito positivo, a “lei enunciação-enunciada” é que tem protraída sua vigência, sua obrigação de observância, a momento posterior⁵².

Ademais, o conceito de eficácia normativa, tal como trabalhado na doutrina tradicional, também é criticado pelo mencionado autor, pois eficácia técnica, no sentido de aptidão de produzir efeitos uma vez ocorrido o fato jurídico previsto em seu antecedente, somente existirá após aplicada a norma, ou seja, não há eficácia ou incidência sem ato de aplicação, sendo que este é o ato de fala de fazer-se a norma, “*ato ilocucionário de dizer algo no jogo do direito positivo*”⁵³. Nesse diapasão, o autor conclui que o conceito de eficácia, compreendido em suas acepções de eficácia técnica, jurídica e social, requer sempre um ato de fala, isto é, uma enunciação por agente credenciado no ordenamento

⁵¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 118.

⁵² MOUSSALEM, Tárek Moysés. **Revogação em matéria tributária**. São Paulo: Noeses, 2005, p. 146.

⁵³ MOUSSALEM, Tárek Moysés. **Ibidem**, p. 152.

jurídico, saltando-se do que denomina de simples “ato locucionário” para ato “perlocucionário”, este sim capaz de tornar um efeito juridicamente relevante.

Já a incidência, por sua vez, é definida como a subsunção do fato à norma, ou seja, como uma operação lógica em que, posteriormente ao momento da validade, vigência e eficácia da norma, o fato ocorrido no mundo social se enquadra na descrição normativa, acarretando a consequente produção de efeitos jurídicos.

Conforme já mencionado, a fenomenologia da incidência tributária, especificamente, é deflagrada a partir da regra-matriz de incidência tributária, com a completa subsunção do fato jurídico tributário ocorrido no mundo social à descrição objetiva contida na hipótese da norma jurídica tributária em sentido estrito (regra de comportamento, e não de estrutura), em um mecanismo de *tipicidade* estrita, no qual as características do evento ocorrido têm de coincidir com todos os critérios identificadores da hipótese normativa, eleitos pelo legislador como indicativos de riqueza econômica a ser sujeita à tributação. A partir da subsunção, com o enquadramento do fato à norma, é que se cria o liame deôntico (dever-ser) que vincula o sujeito passivo a efetuar o pagamento de prestação pecuniária ao sujeito ativo da relação jurídica tributária, sendo tais elementos extraídos da definição contida no consequente normativo (prescritor).

Importa consignar que o fenômeno da incidência ocorre imediatamente a partir da verificação empírica do fato jurídico tributário, já fazendo emergir a relação jurídica entre sujeito ativo e passivo da obrigação tributária, sem qualquer intervalo cronológico. Outrossim, embora se pudesse pensar que a incidência é automática a partir da subsunção do fato ocorrido à previsão abstrata da hipótese tributária sendo seguida do momento da aplicação da norma, a verdade é que, de acordo com a teoria comunicacional da norma jurídica, ora adotada, a norma não incide por si própria, é “incidida” por um ato humano, que se pensa justamente como aplicação da regra, uma vez que a incidência não é automática. Disso decorre que fica impossibilitada a incidência sem o ato de aplicação no direito.

Destarte, enquanto incidência é a subsunção do fato à norma, aplicação é o ato humano de “fazer incidir”. Conclui-se, assim, que na realidade, uma vez ocorrido o evento no mundo social e vertido na linguagem competente, automaticamente ocorrem a incidência tributária, isto é, a subsunção do fato à norma, e no mesmo momento a aplicação do direito, que se perfaz justamente naquela atuação humana de fazer enquadrar

o fato à norma por não ser a incidência automática, cogitando-se, assim, de institutos jurídicos tecnicamente diversos porém simultâneos.

Com efeito, a incidência instrumentalizada pela regra-matriz de incidência não é automática logo a partir do acontecimento do evento previsto na hipótese (antecedente), pois para irradiar os efeitos previstos no consequente normativo é necessária a atuação do ser humano (ato de aplicação), que a partir da regra-matriz de incidência, norma geral e abstrata, constrói norma jurídica individual e concreta, vertendo-a na linguagem competente, o que sucede por meio do ato de lançamento a constituir o crédito tributário e requer absoluta identidade entre o fato jurídico tributário ocorrido no mundo social e a descrição objetiva da hipótese.

Conclui-se, assim, que tal como a eficácia jurídica, a incidência é do fato jurídico, isto é, do fato à norma. Por conseguinte, o fenômeno da dupla tributação consiste na *dupla incidência tributária*, situação em que um mesmo fato jurídico está sujeito à incidência de mais de uma norma jurídica, norma esta classificada como norma de conduta e que pressupõe uma norma de estrutura com a discriminação da competência impositiva. Afinal, a dupla incidência resulta do exercício de mais de uma competência tributária.

2.5. Incidência tributária na Lógica Jurídica: relação jurídica em sentido amplo e em sentido estrito

O professor Lourival Vilanova⁵⁴, ao tratar da causalidade e relação no direito, inicialmente distingue as relações jurídicas, que são sociais e constitutivamente normadas, das puras relações de fato existentes entre os fatos naturais (físicos, biológicos), sendo que toda relação é uma estrutura com termos e um operador que faz a função de relacionar, comparar.

Nesse contexto, o autor também classifica as relações jurídicas em sentido amplo e em sentido estrito, correspondendo aquelas à própria referência da norma a objetos e situações objetivas (conceitos referenciais), para o fim de proibir, obrigar ou permitir, o que importa em relações normativas entre os sujeitos de direito. Por serem relações no

⁵⁴ VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 87-90.

interior do universo jurídico, Lourival Vilanova as concebe como “*relações jurídicas no sentido amplo*”.

Com efeito, o que existem são estruturas relacionais, que configuram justamente as relações jurídicas em sentido amplo a que se refere o autor, relações entre as condutas e que são tecidas pelas normas jurídicas. São jurídicas por se encontrarem no interior do universo jurídico. O efeito jurídico que se vislumbra nas relações jurídica em sentido amplo pode ser um mero qualificador de fatos, atos, coisas ou pessoas, tendo como característica comum a *qualificação jurídica*, o que é ainda insuficiente para que tais fatos, coisas ou pessoas se encontrem em uma relação jurídica em sentido *estrito*, contudo.

Já as relações jurídicas em sentido estrito somente podem ser *interpessoais*, pois se estabelecem necessariamente entre dois termos (relacionados) que são sujeitos de direito, justamente por se darem entre condutas qualificadas como deveres jurídicos em sentido amplo, assumindo os sujeitos as posições de sujeito de direito ativo e sujeito de direito passivo. A interessoalidade da relação jurídica não se altera, seja nas relações jurídicas obrigacionais, seja nas relações jurídicas reais, pois nestas últimas a indefinição do sujeito passivo não equivale à sua inexistência.

Conforme visto acima, uma relação jurídica pode ter por efeito prescrito em seu consequente normativo a mera qualificação de fatos, atos, de coisas e pessoas.

Afinal, os fatos físicos e os fatos sociais que satisfazem a relação de correspondência com as hipóteses fácticas, enquadrando-se ou subsumindo-se a esta descrição normativa, podem ter como efeito comum apenas a *qualificação jurídica*, o que é ainda insuficiente para que tais fatos, coisas ou pessoas se encontrem em uma relação jurídica em sentido *estrito*, contudo. Tal qualificação configura somente uma relação jurídica em sentido amplo, pois tais condições de sujeito e objeto são sempre relativas e não absolutas, ou seja, sempre dentro de estruturas *relacionais*.

Se já existe uma relação fáctica no plano concreto, a norma incidente qualifica tal fato ou como relação jurídica em um sentido amplo ou como relação jurídica em sentido estrito.

No entanto, muitas vezes o fato dá origem só a um efeito mínimo, uma mera qualificação jurídica de uma situação. Nesse caso, uma relação jurídica pode configurar-se como fato jurídico, assim como as demais espécies de relações, sejam físicas, sociais.

Afinal, ao trabalharmos com o sistema jurídico é por meio das normas que enxergamos os diversos fatos, afirmando o professor Lourival Vilanova⁵⁵: “*positivar-se é factualizar-se*”. Com efeito, as normas têm incidência sobre a multiplicidade de fatos considerados relevantes, havendo incidência factual, pessoal, temporal e espacial, uma vez que a incidência é o modo do direito se referir aos objetos e situações objetivas, descrevendo-as na hipótese abstrata.

As relações físicas são relações factuais, relações de fato, mas assim que sobre elas as normas incidam, passam a ser relações jurídicas, desencadeando efeitos jurídicos. E, sucessivamente, colocado esse fato relacional em uma hipótese fáctica de uma norma, a relação fica juridicizada como fato jurídico, passando a acarretar as consequências jurídicas nessa norma prescritas, pois tal relação jurídica foi tida como relevante por essa norma jurídica.

Na verdade, é difícil apontar um fato, seja ou não relacional, que não tenha efeitos jurídicos, bastando uma norma que o tome como suporte factual de determinadas consequências jurídicas, constituindo norma jurídica em sentido amplo.

Exemplo: operação praticada entre duas empresas que se qualifica como contrato de compra-e-venda de mercadoria por força de norma jurídica, e tal relação jurídica pode se constituir pela linguagem competente como fato jurídico capaz de ensejar a incidência do tributo do ICMS.

Já quanto às relações de causalidade, os fatos naturais ligam-se a outros fatos naturais pela causalidade natural, mas ao ligarmos os fatos naturais aos *efeitos não-naturais*, mantidos por normas, tal norma estabelece uma relação de causalidade jurídica, ligando-os a efeitos que só existem no mundo do Direito. Assim, a relação de causalidade jurídica não coincide com a relação de causalidade natural⁵⁶.

Causalidade jurídica é que a decorre da lei (norma jurídica), em contraposição à causalidade física ou natural. Na lei jurídica o magistrado se defronta com duas implicações, uma geral e abstrata e outra individual e concreta, sendo esta última a experiência de aplicar o direito positivo.

⁵⁵ VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 99-101.

⁵⁶ **Ibidem**, p. 90-93.

O nascimento de uma relação jurídica, de um vínculo deôntico (dever-ser), é um *factum* como outro qualquer, consubstanciando-se em um enunciado com as mesmas características básicas (“fatos-condutas”, de Lourival Vilanova).

As relações físicas são relações factuais, relações de fato, mas assim que sobre elas as normas incidam, passam a ser relações jurídicas, desencadeando efeitos jurídicos. Se admitirmos que a relação de causalidade não é exclusiva da causalidade física, social ou natural, mas sim como conceito mais amplo que abrange a relação que se exprima em termos de função entre um suporte fáctico e sua consequência jurídica, a norma jurídica tece relações jurídicas, ligadas por *nexo lógico de implicação (relação de causalidade jurídica)*. A implicação *deve ser*, não *é*. A causalidade jurídica é tecida normativamente. Destarte, a implicação é a operação lógica em que se manifesta a causalidade jurídica, no plano do dever-ser (e não na causalidade física), pela qual uma hipótese normativa no antecedente da norma implica o seu consequente normativo.

Em resumo, o que teremos na causalidade jurídica é um enunciado protocolar denotativo obtido a partir da redução à unidade das classes do *antecedente* da regra geral e abstrata, a implicar outro enunciado, protocolar e denotativo, construído mediante redução das classes do *consequente* da norma geral e abstrata. Já a causalidade física é a causalidade não normativa, seja natural ou sociológica.

Por sua vez, a causalidade natural pode influir na causalidade jurídica, pois ela ingressa na hipótese e se qualifica como jurídica, havendo uma juridicização da relação causal. A partir da causalidade natural decorrem vários efeitos derivados da conduta, e o sistema jurídico seleciona os juridicamente relevantes. Também se pode admitir que a causalidade jurídica possa influir na causalidade natural (social ou física), pois o nascimento da relação jurídica passa a ser um fato como outro qualquer, formulado como um enunciado denotativo quando da produção da norma individual e concreta, e dele podem decorrer efeitos por força de uma simples relação causal-naturalista.

Por fim, quanto às qualidades das relações, podemos classificar a relação jurídica como irreflexiva, uma vez que a relação jurídica em sentido estrito é *interpessoal*, estabelecendo-se entre pessoas diversas, pois pressupõe um sujeito ativo (credor) e um sujeito passivo (devedor), pois para o direito positivo o que interessa é o efeito causado na esfera jurídica de outrem. Todavia, na perspectiva da relação jurídica em sentido amplo tal como explanada por Lourival Vilanova, poderíamos admitir a reflexividade de tais

relações, por imprimirem apenas uma qualificação jurídica dos objetos, sujeitos e situações.

Quanto à característica da simetria, via de regra a relação jurídica é assimétrica, pois se ocorre entre “x” e “y”, não ocorre necessariamente entre “y” e “x”, ou seja, em sua relação conversa, obtida pela inversão da ordem de sucessão de seus membros, inexistente paralelismo no vínculo deontico, uma vez que os sujeitos estão em polos opostos, um detentor de um direito subjetivo em face de outro detentor de um dever jurídico que com aquele não se confunde. Mais uma vez, exceção é feita no tocante às relações jurídicas em sentido amplo, eis que na perspectiva da relação jurídica em sentido amplo, a relação conversa poderia manter o mesmo vínculo, por se limitar a imprimir apenas uma qualificação jurídica dos objetos, sujeitos e situações, apresentando menos importância a ordem dos componentes da relação.

Por fim, quanto ao atributo da transitividade nas relações, que guarda correspondência com o conectivo condicional na lógica proposicional, cumpre reconhecer que as relações jurídicas são semi-transitivas, pois dentro de uma mesma classe, para três elementos “x”, “y” e “z”, as condições “xRy” e “yRz” podem implicar “xRz”, porém não necessariamente. As relações jurídicas ora são, ora não são transitivas, dependendo das circunstâncias⁵⁷.

2.6. Separação dos campos de incidência x não-incidência tributária

Diversamente das normas de competência, a categoria da não-incidência e da incidência tributária, antagônicas, decorrem de regras de conduta, e não de regras de estrutura, pois se dirigem aos comportamentos intersubjetivos, e reportam-se a momento posterior ao desenho das competências impositivas. Afinal, a fenomenologia da incidência somente se estabelece a partir da regra-matriz instituída na legislação ordinária, que cria um campo apto a gerar a incidência tributária na ocorrência do fato jurídico descrito na hipótese, e um outro campo de *não-incidência*, relativo aos fatos que não podem

⁵⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário – linguagem e método**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 102-106.

desencadear a incidência⁵⁸.

Assim, em rigor, o campo de não-incidência já é criado no nível da lei ordinária, que ao instituir o tributo na regra-matriz de incidência tributária deixa alguns acontecimentos a salvo da tributação, uma vez que não poderão ser erigidos à categoria de fatos jurídicos tributários, não sendo eleitos pelo constituinte e, por conseguinte, pelo legislador.

No que tange ao campo de não-incidência tributária, é composto por fatos não abrangidos como “fato jurídico tributário” que irá se subsumir à norma jurídica tributária em sentido estrito. Não se cogita de fato jurídico tributário.

A não-incidência corresponde a um campo implícito resultante por exclusão a partir dos fatos que ensejarão a incidência tributária. Com efeito, na não-incidência tributária, não chega a ocorrer a incidência tributária, pois ela atua no campo de todos os eventos que não se subsumirão ao fato jurídico ensejador da incidência.

A fim de que se compreenda melhor o fenômeno da dupla tributação, ou seja, da dupla incidência tributária, de rigor a delimitação do campo de incidência tributária, com efetiva deflagração da fenomenologia da incidência tributária, com a subsunção do fato jurídico tributário à norma jurídica tributária em sentido estrito, e consequente constituição da obrigação tributária.

2.7. Dupla tributação de um mesmo fato jurídico

Conforme já esclarecido ao abordarmos a fenomenologia da incidência, embora se pudesse pensar que a incidência é automática a partir da subsunção do fato ocorrido à previsão abstrata da hipótese tributária sendo seguida do momento da aplicação da norma, a verdade é que, de acordo com a teoria comunicacional da norma jurídica, ora adotada, a norma não incide por si própria, é “incidida” por um ato humano, que se pensa justamente como aplicação da regra, uma vez que a incidência não é automática. Disso decorre que fica impossibilitada a incidência sem o ato de aplicação no direito.

⁵⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 179-193, e **Direito Tributário – linguagem e método**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 336-377.

Apenas quando ultimado esse procedimento é que surge a obrigação tributária. Via de regra, um fato jurídico tributário conduzirá a apenas uma obrigação tributária, de maneira que as manifestações de riqueza ou atividades estatais não fiquem sujeitas a múltiplas incidências tributárias.

Sucedendo que, em alguns casos, o mesmo evento, ao ser vertido na linguagem jurídica competente e passar a constituir um fato jurídico tributário, conduzirá a mais de uma incidência tributária, fazendo nascer mais de uma obrigação tributária. Pode-se definir o fenômeno da dupla tributação ou bitributação, portanto, como a dupla incidência tributária sobre um mesmo fato jurídico, em decorrência do exercício de mais de uma competência tributária sobre a mesma manifestação de riqueza ou atividade estatal.

Note-se que o exercício concorrente e concomitante de tais competências impositivas pode-se dar nas diversas órbitas da competência tributária, como entre o legislador federal e estadual, entre ordens jurídicas estaduais diversas ou mesmo entre duas ordens jurídicas totais ou nacionais (estrangeiras), originando mais de uma incidência de norma jurídica tributária, a nacional e a estrangeira, sujeitando o contribuinte a esse fenômeno indesejável de oneração de seu patrimônio. Afinal, não se deve olvidar que o exercício da competência tributária não se restringe às diversas ordens jurídicas existentes dentro do sistema de direito positivo nacional, podendo-se conceber também a competência de ordens jurídicas estrangeiras, a ensejar a incidência de norma jurídica tributária estrangeira.

Daí a comunidade internacional ter despertado para a necessidade de tratados a fim de conter essa dupla exação.

Para melhor compreensão desse fenômeno, objeto do presente estudo, cumpre inicialmente distingui-lo do fenômeno similar do *bis in idem*, consistindo este precisamente no múltiplo exercício de uma mesma competência tributária, a partir do mesmo ente tributante, sobre o mesmo fato jurídico tributário. Em outras palavras, no âmbito de sua competência impositiva o ente federativo tributa duas vezes a mesma coisa, a mesma manifestação de riqueza ou atividade estatal.

Exemplo de *bis in idem* é o duplo exercício da competência legislativa conferida à União no art. 195, inciso I, alínea *b*, da Constituição Federal, para instituição de contribuição social para financiamento da seguridade social incidente sobre a receita ou faturamento, com a criação das duas contribuições federais PIS e COFINS. Fala-se em

bitributação *econômica* tanto no caso de *bis in idem* como no de dupla tributação, pois economicamente há a dupla oneração tributária sobre um mesmo fato jurídico. Frise-se que, no conceito adotado para os fins deste trabalho, tanto a *bitributação jurídica* quanto o *bis in idem* pressupõem a tributação sobre a mesma riqueza, mesmo fato jurídico tributário, e não a simples coincidência de base de cálculo.

Quanto a esse fenômeno análogo do *bis in idem*, inexistente vedação expressa na Constituição Federal, porém nesse caso de competência federal, a competência residual conferida pelo art. 154, inciso I, da Constituição da República exige que novos impostos criados contemplem hipótese de incidência e base de cálculo distintas das já discriminadas na Constituição Federal, o que também se estende às contribuições sociais federais, por força do dispositivo previsto no art. 195, §4º, do texto constitucional.

Já em relação à bitributação, uma vez elucidada a distinção, ela está configurada quando entes tributantes diversos exigem do mesmo sujeito passivo tributos decorrentes do mesmo fato jurídico.

Em âmbito nacional, em razão da rígida distribuição de competências no nosso quadro constitucional, a bitributação está proibida, em regra, de modo que o que existe são simples conflitos aparentes de competência, a serem dirimidos à luz de nosso sistema constitucional.

A título exemplificativo, temos a cobrança de ISS por mais de um Município, seja pelo critério do local do estabelecimento prestador, seja pelo critério do local da efetiva prestação dos serviços, o que conduz a uma bitributação ilegítima, pois na realidade somente um dos entes é competente para a cobrança da exação, o que deve ser dirimido pelo Judiciário, segundo adequada interpretação dos enunciados prescritivos do ordenamento e construção da norma jurídica mais adequada e a ser aplicada no caso concreto.

Ressalve-se que o ordenamento pátrio convive com exceções em que a bitributação é tida como legítima.

Pode-se mencionar a instituição pela União Federal de *impostos extraordinários*, que podem ou não estar compreendidos na competência tributária federal, *ex. vi* do art. 154, inciso II, da Constituição Federal, situação em que se permite que a União Federal institua tributo de competência estadual ou municipal, em cumulação com o imposto já existente do outro ente competente, em clara bitributação.

Em âmbito internacional, objeto do presente estudo, pode-se citar a dupla tributação da renda, pelo exercício da competência impositiva por diversos Estados-nações. Em princípio, a bitributação seria legítima nesse contexto, a exemplo de um residente no Brasil que auferir rendimentos de trabalho realizado em país estrangeiro, porém o mesmo fenômeno passa a ser ilegítimo caso celebrado entre os dois Estados-nações tratado internacional para evitar a dupla tributação da renda, instrumento jurídico concebido para evitar essa oneração indesejável e que se passa a examinar adiante.

3. OS TRATADOS INTERNACIONAIS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO: REGIME JURÍDICO NA ORDEM JURÍDICA INTERNACIONAL E NA ORDEM INTERNA

3.1. Contexto histórico de expansão do Direito Internacional na intensificação do processo de integração entre os países a partir do século XX

A tecnologia de comunicação desenvolvida após a Segunda Guerra Mundial e a modificação pela qual passou a ordem internacional em razão do advento da globalização e da consequente intensificação das relações internacionais, com a valorização do Direito Internacional Público como instrumento apto a regular tais interações, propiciaram a constatação pela comunidade internacional da necessidade de convivência harmônica entre a ordem interna e a ordem internacional.

Pedro Dallari⁵⁹ nos alerta que esse recente quadro de integração internacional é ameaçado por dificuldades na estruturação de normas que o viabilizem. Afinal, poder-se-ia pensar que esse novo processo de intensificação da integração internacional e de expansão do quadro de normas e instituições de Direito Internacional Público acabaria tendo como decorrência o fim ou a redução significativa do poder do Estado.

Deve-se perceber, contudo, que esse processo não implica a rejeição do primado da soberania do Estado ou a perda de sua condição de ente basilar na estruturação política da sociedade. Vicente Marotta Rangel⁶⁰, ao afirmar que *“a experiência histórica nos mostra que, ao contrário, o esforço de organização da ordem jurídica interna se tem feito acompanhar do reconhecimento das normas de convivência internacional e mesmo do desejo de incorporá-las a essa ordem”*, revela-nos que esse processo não se dá em detrimento da soberania estatal, mas sim pelo próprio exercício da soberania pelo Estado.

Diante disso, deve-se reconhecer de vez que o processo de integração da

⁵⁹ DALLARI, Pedro Bohomoletz de Abreu. **Constituição e Tratados Internacionais**. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 2-3.

⁶⁰ MAROTTA RANGEL, Vicente. **Os conflitos entre direito interno e os tratados internacionais**. In Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, fasc. 2, ano 62. São Paulo: Universidade de São Paulo/Empresa Gráfica da Revista dos Tribunais, 1967, p. 86.

comunidade internacional, com a consequente expansão do Direito Internacional Público, não pressupõe o fim do Estado. Essa circunstância está prevista até mesmo na Carta das Nações Unidas, elaborada em 1945, que prevê, na persecução de seus fins, o respeito ao princípio de igualdade soberana de todos os Estados-membros da Organização das Nações Unidas (art. 2,1).

Não obstante, embora esse processo de intensificação da integração internacional e valorização do papel do Direito Internacional não implique supressão da soberania do Estado, importa na alteração de características na sua atuação como ente produtor de normas jurídicas que vincularão toda a sociedade. O Estado assume progressivamente seu papel de contratante, legitimador e aplicante de normas supranacionais. Em vista disso, a soberania deixa de ser apenas o poder de prover o próprio ordenamento jurídico, para passar a ser também a contribuição livre e independente na construção de um ordenamento jurídico internacional, cuja existência não mais pode ser negada⁶¹.

3.2. O Direito Internacional Tributário: tratados internacionais em matéria tributária

Na prática diplomática, dentre os tratados celebrados pelos Estados nas suas negociações, encontramos tratados em matéria tributária, pelos quais são pactuadas normas convencionais que dizem respeito às relações entre Estados em matéria tributária, buscando a harmonização de suas atividades impositivas por meio da distribuição do poder de tributar entre si, bem como a solução tanto dos concursos entre os poderes de tributar dos Estados quanto das fraudes fiscais internacionais.

Assim, em resumo, pode-se considerar que a importância dos tratados internacionais em matéria tributária recai na necessidade de harmonização fiscal, integração econômica e combate à evasão fiscal. Afinal, cumpre reconhecer que apenas essas normas são aptas a solucionar tais concursos, pois preveem critérios de decisão alheios ao direito interno de certos Estados, por serem provenientes de relações bilaterais com o objetivo de limitar ou modificar as normas de direito interno de cada Estado-parte.

⁶¹ DALLARI, Pedro Bohomoletz de Abreu. **op. cit.**, p. 6.

Em certas hipóteses, os Estados abrem mão de disposições de seu direito interno em prol de um objetivo maior, atinente não só a um deles, mas comum a ambos.

Todavia, cumpre apenas esclarecer que, ao celebrar convenções internacionais em matéria tributária, nenhum Estado se encontra disposto a abrir mão de sua soberania fiscal. Na realidade, o que fazem os Estados, por meio desses acordos internacionais, é tentar alcançar uma harmonização do tratamento tributário por eles conferido aos bens e serviços tributáveis, garantindo maior segurança jurídica, pela certeza do direito aplicável.

Essas normas constituem o que a doutrina denomina *Direito Internacional Tributário*, pois são normas de Direito Internacional, dada a origem de sua produção normativa e pela circunstância de seu critério de validade ser exterior ao sistema de direito positivo nacional, conforme nos aprofundaremos adiante no estudo da teoria das fontes. Com efeito, são normas oriundas da ordem internacional, por se destinarem a regular as condutas dos Estados no âmbito da comunidade internacional, especificamente em matéria tributária. Atualmente, o estudo do Direito Internacional Tributário adquire relevância em virtude da recente globalização da economia, com a consequente intensificação das relações entre os países, sobretudo no domínio econômico, setor este que tem se destacado na incessante busca de uma cooperação recíproca entre os Estados.

Especificamente no que tange ao Brasil, como resposta ao acentuado fluxo de capitais, bens, serviços por nossas fronteiras nacionais, progressivamente estamos celebrando um maior número de tratados internacionais em matéria tributária, a fim de garantir nossos interesses econômico-financeiros frente aos demais países.

3.3. Tratados em matéria tributária celebrados pelo Brasil

Podemos apontar como tratados em matéria tributária celebrados pelo Brasil: convenções para evitar a dupla tributação internacional sobre a renda e o capital; acordos para evitar a dupla tributação sobre a renda em sentido específico; os acordos de comércio (por exemplo, o GATT), quanto à previsão de igualdade de tratamento ou eliminação de tributação sobre a importação ou exportação de produtos; acordos genéricos sobre tráfego internacional; convenções com previsões quanto à concessão de imunidades e privilégios

diplomáticos, além das convenções sobre cooperação técnica ou científica. Como se percebe, há convenções que, embora não sejam estritamente de Direito Tributário, contemplam acessoriamente disposições de natureza tributária⁶².

A doutrina tem conferido maior importância aos tratados bilaterais fiscais, com conteúdo especificamente tributário, que buscam eliminar ou atenuar a dupla tributação e a evasão fiscal, ou ainda disciplinar a colaboração administrativa entre Estados em matéria de impostos⁶³.

No que tange aos acordos sobre bitributação internacional, objeto deste trabalho e que são mais numerosos, o movimento no sentido de sua celebração é, de certa forma, recente, tendo em vista que durante muito tempo predominaram as formas imobiliárias da riqueza, além da circunstância de que as relações econômicas internacionais eram menos intensas.

Na realidade, somente após a Primeira Guerra Mundial tem início a celebração dessas convenções entre países europeus, sob a égide da Sociedade das Nações. A partir da Segunda Guerra Mundial, com a internacionalização progressiva da economia norte-americana, tais convenções multiplicaram-se principalmente em relação aos países saxônicos.

O fluxo de investimentos internacionais através do Atlântico e o movimento de integração econômica europeia aceleraram o processo e ensejaram a criação do *Comitê Fiscal* da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), responsável pela elaboração dos “Modelos de convenção destinados a evitar as duplas tributações”, em 1963, para os impostos sobre o capital, e em 1966, para o imposto sobre sucessões e doações.

Além do mundo industrializado, a tendência no sentido da atenuação da bitributação internacional também se verifica nos países em desenvolvimento, o que culminou na elaboração da Convenção-Modelo de 1980 pela Organização das Nações Unidas, em matéria de impostos sobre o rendimento e o capital. Referida convenção partiu da constatação de que o Modelo da OCDE já não se ajustava às características de

⁶² TÔRRES, Heleno Taveira. **Tratados e convenções internacionais em matéria tributária e o federalismo fiscal brasileiro** in *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 86. São Paulo: nov. 2002, p. 34.

⁶³ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil: Tributação das Operações Internacionais**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 92.

desigualdade de desenvolvimento econômico entre os países desenvolvidos e os menos desenvolvidos.

Todavia, as convenções celebradas pelo Brasil atendem ao modelo de Convenção da OCDE, publicada em 1992, a partir dos trabalhos desenvolvidos pelo Comitê Fiscal da Organização Europeia de Cooperação Econômica (OECE). Ademais, tais convenções são relativamente recentes, visto que o Brasil se manteve alheio ao movimento durante muitos anos, em razão de nossa política de certo modo nacionalista e protecionista, bem como do nosso relativo isolamento.

O Brasil celebrou 35 *tratados gerais*, que seguem o Modelo da OCDE, com os seguintes países: África do Sul, Alemanha⁶⁴, Argentina, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, China, Coreia, Dinamarca, Equador, Eslováquia, Espanha, Filipinas, Finlândia, França, Hungria, Índia, Israel, Itália, Japão, Luxemburgo, México, Noruega, Países Baixos, Peru, Portugal, República Tcheca, Singapura, Suécia, Suíça, Trinidad e Tobago, Turquia, Ucrânia e Venezuela.

Além desses tratados gerais, o Brasil firmou *acordos especiais* para evitar a bitributação das empresas de navegação marítima e aérea, com o Reino Unido, Argentina, Itália, Alemanha, França e Suíça.

3.4. O sistema jurídico de direito positivo internacional e nacional: teoria dos sistemas

A busca pela compreensão do ordenamento jurídico internacional, cuja produção é fenômeno mais recente, remete-nos ao estudo do sistema jurídico como entidade lógica de maior complexidade.

Todo sistema jurídico é um sistema. Tal como já definimos no Capítulo 1 deste trabalho, apesar de existirem diversas perspectivas sobre a noção de sistema, em razão da multiplicidade de métodos ou formas de aproximação com o objeto, prevalece a noção de elementos submetidos a critérios de coordenação.

⁶⁴ O acordo celebrado com a Alemanha foi denunciado pelo governo alemão e tornou-se sem efeito a partir de 1º de janeiro de 2006.

Na ocasião, vimos que sistema jurídico é expressão ambígua, que pode designar tanto o sistema da Ciência do Direito quanto o sistema de direito positivo, o que pode comprometer a fluência do discurso pela instabilidade semântica. Neste estudo, faremos um corte metodológico para centrar-nos no exame do sistema de direito positivo.

De um lado, há quem negue a possibilidade de o direito positivo apresentar-se como sistema (teoria do caos, de Kant, que ainda será ordenado pelo pensamento), defendendo que apenas a Ciência do Direito poderia organizar descritivamente o material colhido do direito positivo. Contudo, na visão por nós adotada e explicitada no Capítulo 1, o direito positivo também se organiza como sistema, pois deve ter um mínimo de racionalidade para ser compreendido pelos sujeitos destinatários dos enunciados prescritivos, segundo preconiza o professor Paulo de Barros Carvalho⁶⁵.

Sistema consiste em ente de complexidade máxima, estrutura mais elaborada do universo das formas lógicas, sendo “a forma das formas” a que Husserl se refere.

As normas jurídicas formam um *sistema*, pois se relacionam de diversas maneiras, segundo um princípio unificador, e a sua linguagem prescritiva compõe o que chamamos de sistema de direito positivo, que pertence à região ôntica dos objetos culturais e destina-se a disciplinar a convivência social, apresentando uma estrutura hierarquizada em que cada unidade normativa encontra o seu fundamento formal e material em normas superiores, até nos depararmos com a norma fundamental. Trata-se de sistema proposicional nomoempírico *prescritivo*, conforme já mencionado. Afinal, para o modelo construtivista lógico-semântico, abordagem adotada neste trabalho, todos os sistemas são proposicionais, pois a linguagem constitui a realidade (autorreferencialidade da linguagem), além de o sistema jurídico ter referência empírica com função prescritiva.

Especificamente em relação ao direito positivo, objeto deste estudo, muitos autores distinguem o ordenamento jurídico do sistema de direito positivo. Para esses autores, ordenamento seria o conjunto de enunciados prescritivos como texto bruto, formando um conjunto heterogêneo, uma vez que são produzidos em tempos diversos, e por isso são matéria bruta a ser ainda ordenada pelo cientista, por esforços de interpretação e organização, de modo que o direito positivo como ordenamento jurídico ainda não alcançaria o *status* de sistema. O termo *sistema* é reservado por esses autores apenas para

⁶⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, p. 137-139 e 144-146.

designar a contribuição do cientista, a atividade do jurista que consegue outorgar ao conjunto o sentido de um todo organizado. Assim, temos de um lado o direito positivo e ordenamento, de outro a Ciência do Direito e sistema.

Não obstante, embora as expressões “ordenamento jurídico” e “sistema jurídico” refiram-se a realidades distintas, de modo que a rigor o direito positivo não chegaria a constituir um sistema, uma vez que a ordenação e a depuração ocorrem apenas no sistema da Ciência do Direito, não há como deixar de se atribuir um caráter sistêmico ao direito positivo, ainda que embrionário e incipiente, conforme defendemos.

Evidente que o direito positivo é organizado sob a forma de um ordenamento de normas, porém ainda significa mais que isso, pois é um conjunto que têm por unidades normas jurídicas que não são isoladas, mas que se relacionam entre si. No magistério de Paulo de Barros Carvalho⁶⁶, “*as normas jurídicas formam um sistema, na medida em que se relacionam de várias maneiras, segundo um princípio unificador.*” Conclui, assim, o professor que “*há sistema na realidade do direito positivo e há sistema nos enunciados cognoscitivos que sobre ele emite a Ciência Jurídica.*”

No presente trabalho, reconhecendo-se um caráter sistêmico ao direito positivo, não se falará apenas em ordenamento, mas também em sistema jurídico de direito positivo.

Assim, concebendo-se o direito positivo como um sistema jurídico, passa-se no próximo tópico ao exame da relação entre o sistema jurídico de direito internacional e o sistema jurídico de direito nacional.

3.5. Relação entre o sistema jurídico de direito positivo internacional e o nacional na teoria clássica

Desde os primórdios da vida em sociedade o homem estabeleceu regras jurídicas que, com o passar dos anos, passaram a ser denominadas normas jurídicas. Do mesmo modo, evoluiu o Direito Internacional, a partir do *jus inter gentes*.

Atualmente, o Direito Internacional é ramo autônomo do direito, subdividindo-se

⁶⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, p. 142.

em público e privado. Este tem a função de regular a relação direta entre os próprios indivíduos, em situações que escapam às fronteiras dos países, produzindo efeitos em mais de uma ordem jurídica, portanto. Quanto à sua vertente de Direito Internacional Público, também constitui sistema jurídico de direito positivo e tem como finalidade precípua a solução de conflitos entre os Estados soberanos na ordem jurídica internacional, mediante acordos internacionais.

Segundo Celso Duvivier de Albuquerque Mello⁶⁷, adotando definição de Jean Touscoz, o Direito Internacional Público pode ser conceituado como “*o conjunto de regras e de instituições jurídicas que regem a sociedade internacional e que visam estabelecer a paz e a justiça e a promover o desenvolvimento*”.

Por ser o tratado internacional o instrumento que viabiliza o Direito Internacional Público e, portanto, o processo de integração da comunidade internacional, mostra-se de grande valia o seu estudo.

Questão que se discute, e que se apresenta como cerne deste estudo, é a da aplicabilidade do direito internacional pelos ordenamentos nacionais, o que exige estudo prévio do relacionamento entre direito internacional e direito interno, dois sistemas de direito positivo. O tema da relação entre direito internacional e direito interno coloca duas questões a serem esclarecidas: em primeiro lugar, em quais condições as normas internacionais valem e produzem efeitos na ordem interna; e qual o valor hierárquico por elas assumido após sua recepção ao direito interno.

Existe uma corrente, acerca da relação entre tais sistemas, que entende que o tratado vale na ordem interna como tratado, e não como lei interna, sem necessidade de sua transformação, sendo que sua superioridade hierárquica residiria justamente na circunstância de não poder ser modificado por lei interna superveniente⁶⁸. Para outra corrente, o tratado só vigoraria internamente após sua transformação em lei interna, valendo enquanto tal, e não como tratado. Dessa forma, o tratado teria paridade hierárquica com a legislação interna, podendo por ela ser revogado.

No entanto, a adoção de medidas internas contrastantes com tratados internacionais firmados é disciplinada pelos arts. 26 e 27 da Convenção de Viena sobre o

⁶⁷MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. **Curso de Direito Internacional Público**. vol. I. 11. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1997, p. 63.

⁶⁸ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil: Tributação das Operações Internacionais**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 102.

Direito dos Tratados de 1969⁶⁹ que, baseados no princípio *pacta sunt servanda*, preceituam que nenhum Estado pode se eximir de suas obrigações internacionais alegando disposições de seu direito interno. Com fulcro nesses preceitos de direito internacional público, não poderia prevalecer qualquer norma interna conflitante com o texto de um tratado internacional. Assim, não teria nenhum efeito a lei que restringisse os benefícios decorrentes de acordos de bitributação, por exemplo. Afinal, o tratado não teria qualquer valor se fosse permitida sua modificação ou revogação por ato unilateral de um dos Estados, sem obedecer ao mecanismo de denúncia próprio do direito internacional.

Alberto Xavier observa que a tese da paridade hierárquica se mostra conveniente aos Estados que não desejam uma restrição à sua soberania interna, muitas vezes por adotarem uma concepção totalitária do Estado e do Direito. Com base nisso, o autor sustenta que o fracasso das ideologias totalitárias teria contribuído para o enfraquecimento da corrente dualista, que passou a dar lugar à tese monista com primazia do direito internacional. Conclui, por fim, que a Constituição Federal de 1988 teria superado de vez o dualismo no Brasil.

Assim, à luz da teoria dos sistemas de direito internacional e de direito interno, faz-se mister o estudo da dicotomia existente entre as duas correntes doutrinárias, bem como dos modelos existentes para a recepção do direito internacional, a fim de que possamos concluir sobre o tratamento conferido por nossa Constituição Federal atualmente vigente aos tratados internacionais firmados pelo Brasil.

O estudo da clássica dicotomia é relevante para a solução de antinomias como a que se instaura entre norma internacional e norma interna, ao regularem, ambas, a mesma matéria de modo distinto. Existem duas correntes tradicionais que tentaram explicar a relação entre a ordem jurídica internacional e a ordem jurídica interna, que constituem dois sistemas de direito positivo.

A corrente monista pressupõe uma “unicidade sistêmica”, ao passo que a dualista adota como premissa o “pluralismo de ordens jurídicas”, cada qual com fontes de

⁶⁹ Artigo 26 - *Pacta sunt servanda*: Todo tratado em vigor obriga as partes e deve ser cumprido por elas de boa fé. Artigo 27 - Direito Interno e Observância de Tratados: Uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado. Esta regra não prejudica o artigo 46. In MAROTTA RANGEL, Vicente (Org.). **Direito e Relações Internacionais**. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997, p. 308-09.

produção e critérios de validade próprios⁷⁰.

Com efeito, a teoria monista toma o direito como uma unidade, que abrigaria uma vertente internacional e uma interna, que convivem entre si. Assenta-se no primado da “norma fundamental”, fundamento único de validade de todo sistema jurídico. Foi veiculada por Hans Kelsen. Sustenta que o direito interno e o direito internacional têm a mesma e uma só origem: a norma fundamental, de modo que constituiriam apenas ramos diferentes de uma mesma ordem jurídica.

Existem duas subcorrentes monistas. O monismo com primado do direito interno assenta-se na soberania do Estado. Os defensores dessa vertente baseiam-se na inexistência de uma autoridade supra-estatal e de um direito internacional regulador dos tratados, razão pela qual sustentam a necessidade de uma fundamentação constitucional para a celebração dos tratados⁷¹.

Contudo, deve-se observar que o direito internacional também se constitui de princípios e normas consuetudinárias, que independem da ordem estatal⁷². Ademais, o direito internacional permanece a despeito de alterações constitucionais. Por fim, a perspectiva monista com primado do direito interno merece ser rejeitada, pois contraria o princípio da convivência pacífica entre os povos.

O monismo com primado do direito internacional defende a prevalência do direito internacional sobre o direito interno, baseando-se no fato de que o postulado da soberania é limitado pela ordem internacional. Nessa perspectiva, as duas ordens jurídicas, interna e internacional, embora autônomas, manteriam relações entre si, pois se interseccionam. Destarte, as normas internacionais vigeriam plenamente no direito interno, sem necessidade de sua transformação. Assim, de acordo com essa sistemática, ao serem incorporados ao direito interno, os próprios tratados poderiam ser invocados como fontes de direitos e obrigações no ordenamento interno.

Luís Eduardo Schoueri⁷³, ao dissertar sobre as diversas correntes existentes acerca da relação entre os sistemas internacional e o nacional, observa que na corrente monista

⁷⁰ TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 554.

⁷¹ BORGES, José Souto Maior. **MERCOSUL – normas de implantação – força vinculante**, in **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**. v. 36, n. 106. São Paulo, abr./jun. 1997, p. 187-88.

⁷² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento Fiscal através de Acordos de Bitributação – Treaty Shopping**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p. 91.

⁷³ **Ibidem**, p. 90.

existem regras aplicáveis, concomitantemente, tanto ao direito nacional quanto ao direito internacional público. Na realidade, a estrutura interna de cada sistema seria diversa apenas em *grau*, mas não em *natureza*, à semelhança do que ocorre com os diversos níveis dentro de uma mesma federação. Assim, essa diversidade não significaria estarmos diante de sistemas jurídicos diferentes, de modo que o monismo afasta a premissa da pluralidade sistêmica.

Assim, pela tese monista, haveria a possibilidade de conflito entre normas internacionais e normas internas, caso em que estas prevalecerão até que sejam revogadas por aquelas. Contudo, a rigor essa revogação não é necessária, bastando apenas que em determinada ordem jurídica não seja aceita norma interna contrária ao direito internacional. Cumpre-nos reconhecer, todavia, que é complicado garantir que não haverá essa produção normativa contrária aos tratados firmados.

Os monistas admitem, ainda, que no ordenamento nacional haja duas normas válidas, de modo que o direito interno de cada país deva solucionar a prevalência. Todavia, em decorrência do art. 27 da Convenção de Viena, não se deve admitir norma interna contrária a tratado internacional. Talvez não seja questão de não se admitir a norma interna conflitante, mas de implicar responsabilidade internacional do Estado infrator. A partir do referido art. 27, poder-se-ia defender a tese monista com primado do direito internacional sobre o nacional.

Esta última subcorrente é a que prevalece entre os monistas, pois com a primazia do direito interno seria impossível a concretização do princípio da coexistência entre os povos e nações, que rege as relações internacionais. Esse entendimento seria o que melhor confere segurança jurídica aos Estados.

Alberto Xavier⁷⁴ também afasta a solução proposta pela tese dualista, argumentando que a negação de uma convivência entre as duas ordens jurídicas culminaria na cisão da personalidade jurídica do Estado que, assim, poderia apresentar um comportamento bifronte, conforme lhe conviesse. A possibilidade seria uma afronta à consagração constitucional do Estado como ente uno, recebendo forte rejeição da doutrina, pois o ordenamento brasileiro se apresenta como um ordenamento coerente com o direito internacional convencional.

⁷⁴ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil – Tributação das Operações Internacionais**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 102, p. 91-92.

Assim, para o autor, foi nitidamente superado o dualismo, que se assentava na diversidade das fontes entre direito internacional e direito interno, exigindo a transformação daquele em uma fonte de direito interno.

No entanto, os dualistas argumentam que o monismo é anti-histórico, pois a ordem internacional não foi a primeira a surgir. Os dualistas também apontam o fato de o monismo ignorar a possibilidade de leis internas contrárias ao direito internacional, mas válidas na ordem jurídica interna.

Como reação às críticas, surgiu o chamado “monismo moderado”, que reconhece a vigência simultânea de normas internas e internacionais contrárias, desde que o conflito entre elas seja resolvido nos moldes ditados pelo direito internacional público. A teoria defende a paridade entre as normas internas e as internacionais, de modo que a antinomia entre elas deva ser resolvida pelo princípio segundo o qual lei posterior revoga lei anterior.

Bem delineada acima a corrente monista, já a tese dualista, em contrapartida, baseia-se na existência independente de duas ordens jurídicas: uma fundada na Constituição interna de cada país, e outra fundada na soberania dos Estados. Tem como precursores Carl Henrich Triepel, na Alemanha, e Dionisio Anzilotti, na Itália, para os quais a ordem internacional e a interna constituem dois círculos que não se sobrepõem um ao outro, mas somente se tangenciam. Não haveria conflitos entre suas fontes, pois as relações que regem são distintas. Portanto, para tais autores, não haveria hierarquia entre esses sistemas jurídicos, sem a prevalência de um ordenamento ou outro.

Carl Henrich Triepel defende que o direito interno e o direito internacional são opostos por tratarem de relações sociais distintas e por emanarem de fontes de direito distintas. No que tange às relações jurídicas, o direito interno disciplina as relações entre os indivíduos ou entre os Estados e seus súditos, ao passo que o direito internacional disciplina as relações entre Estados soberanos.

No que concerne às fontes, o autor observa que o direito interno emana da vontade do Estado, ao passo que no direito internacional a vontade é comum a vários Estados. Para Carl Heinrich Triepel, ordem jurídica interna e ordem jurídica internacional constituem sistemas jurídicos diversos, portanto.

Ainda segundo o autor, cada sistema dispõe de estruturas internas próprias, no que se refere à aplicação e validade das normas. Em decorrência da separação, não haveria

que se cogitar de conflitos entre as normas de um sistema e de outro. Nessa perspectiva, para que uma norma de um sistema possa valer em outro, é necessário que seja transferida para esse outro sistema.

Helena Taveira Tôres⁷⁵, adotando a tese dualista, assevera que as fontes e requisitos de validade do direito interno de um Estado são aqueles ditados por sua Constituição, diploma máximo de juridicidade em um ordenamento jurídico nacional. Assim, para ser fonte de direito interno, a norma deve ser produzida por órgão competente, observando-se, ainda, o procedimento para sua elaboração, conforme estabelecido pelo direito interno.

O Direito Internacional, por sua vez, teria fonte de produção distinta, decorrente do princípio *pacta sunt servanda*, e seus fundamentos de validade encontrar-se-iam estabelecidos em diplomas supra-estatais como, por exemplo, na Carta da ONU. Conforme se percebe, os dois sistemas apresentam critérios de validade distintos e, por isso, não há que se cogitar da validade do direito internacional no ordenamento interno, mas apenas de sua aplicabilidade interna, numa perspectiva eminentemente dualista. Com efeito, as duas ordens jurídicas se interseccionam somente quando surge o momento da aplicabilidade das normas de um dentro do outro ordenamento.

No Direito Internacional, as fontes de direito emanam do encontro de declarações de vontade dos Estados signatários do acordo, e são válidas desde que manifestadas por órgão competente, isto é, dotado de representatividade, e desde que observado um procedimento específico⁷⁶. Como demonstração do princípio da separação entre os dois ordenamentos, internacional e nacional, basta ver que a responsabilidade internacional desses Estados será apurada à luz da convenção pactuada, irrelevante o direito interno. No entanto, Helena Taveira Tôres⁷⁷ ressalva que a separação defendida pela tese dualista não é absoluta, vez que cada um dos ordenamentos pode integrar suas normas incompletas a partir das normas do outro ordenamento.

Dessa premissa de pluralidade sistêmica, decorre que as normas internas não podem versar sobre o direito internacional, e vice-versa. Assim, entre elas existe apenas uma relação de aplicabilidade, e não de validade, que é autônoma a cada sistema.

⁷⁵ TÔRRES, Helena Taveira. **Pluriributação Internacional sobre as Rendas de Empresas**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 555-56.

⁷⁶ **Ibidem**, p. 556.

⁷⁷ **Ibidem**, p. 557.

Por conseguinte, as normas pactuadas internacionalmente prevalecem sobre o direito interno, no que concerne às relações por elas abrangidas, em consonância com o *princípio da prevalência de aplicabilidade das normas internacionais*. As relações não abrangidas pelos pactos continuam a ser regidas pelas disposições internas.

O dualismo seria a teoria mais consentânea com o princípio da soberania. Na sistemática dualista, uma regra nacional contrastante com o direito internacional não seria anulável, pois satisfaz os requisitos de validade do direito interno, porém submeteria o Estado à sua responsabilização internacional. Desse modo, a regra contrária continuaria sendo válida, tendo como única consequência a responsabilização internacional do Estado infrator. Entretanto, essa solução apresenta o problema de não ser apta a garantir o cumprimento dos acordos internacionais, ficando o Estado brasileiro, por exemplo, sempre à mercê da aplicação de sanções por órgãos internacionais.

O dualismo foi alvo de críticas, o que ensejou o surgimento do denominado “dualismo moderado”, que reconhece a separação entre as ordens jurídicas, entre os sistemas, porém admite que as relações entre indivíduos e entre Estado e indivíduo também são disciplinadas pelo direito internacional, e não apenas pelo direito pátrio. Assim, a teoria reconhece a possibilidade de conflito entre as duas ordens jurídicas, diferenciando-se do dualismo clássico.

Em vista disso, passa a existir a necessidade de regras para harmonizar os dois ordenamentos, eliminando os conflitos. Daí o reconhecimento do princípio de que o direito estatal não contraria o direito internacional, a não ser que o faça expressamente. Em caso de conflito inconciliável, no entanto, deveria valer a norma interna na ordem interna e a norma internacional na ordem internacional.

Não obstante a existência de diversas teorias, cumpre reconhecer que a questão da dicotomia entre monismo e dualismo perdeu relevância, uma vez que passou a ser solucionada expressamente pelo direito internacional convencional e pela Constituição de cada país. Há países que adotam o monismo, com o reconhecimento de uma só ordem jurídica na qual normas internacionais e internas convivem, e outros países que reconhecem a existência de duas ordens jurídicas estanques, sem a possibilidade de conflitos entre si⁷⁸. Resta saber qual a orientação adotada pelo sistema jurídico brasileiro

⁷⁸ Ver, a propósito das diversas orientações sobre a questão no direito comparado, SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento Fiscal através de Acordos de Bitributação – Treaty Shopping**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p. 93-99.

quanto à relação entre direito internacional e direito interno, mais precisamente no que diz respeito às condições de vigência dos tratados e à sua hierarquia.

Nesse mesmo sentido, Heleno Taveira Tôres⁷⁹ observa que somente um estudo pormenorizado do nosso ordenamento nos levará à conclusão acerca de qual corrente foi adotada por nosso Constituinte. Em julgamento de 4-9-1997, Rel. Min. CELSO DE MELLO, ADIn 1.480-3-DF – medida cautelar, o Supremo Tribunal Federal (Pleno) afastou a controvérsia entre monistas e dualistas como pressuposto para dirimir a questão da recepção dos atos internacionais à ordem jurídica brasileira:

É na Constituição da República – e não da controvérsia doutrinária que antagoniza monistas e dualistas – que se deve buscar a solução normativa para a questão da incorporação dos atos internacionais ao sistema de direito positivo interno brasileiro.

Ao longo do presente estudo, seguiremos a tese *dualista*, adotando a premissa do *pluralismo sistêmico das ordens jurídicas*. Afinal, os ordenamentos jurídicos internacional e nacional têm autonomia quanto às suas fontes jurídicas e critérios de validade, eis que cada ordem jurídica tem princípios e relações sistêmicas muito específicos, surgindo a necessidade dessa distinção.

Com efeito, as normas internacionais criam, extinguem ou modificam direitos na esfera internacional, pois regulam a conduta dos Estados na comunidade internacional.

Afinal, o tratado é o instrumento normativo idôneo para disciplinar as relações entre o Estado brasileiro e outros Estados soberanos. Destarte, nessa produção normativa, os Estados não criam direito interno, até porque essa não é a sua intenção na conclusão do acordo.

Assim, diante da distinção entre as ordens jurídicas interna e internacional, a norma internacional somente terá eficácia ou aplicabilidade interna após introduzida conforme os procedimentos estabelecidos pela Constituição.

Em vista disso, cumpre atentar para o sistema jurídico estabelecido pela Constituição Federal de cada país. Sendo esta o diploma máximo de juridicidade dentro de uma ordem jurídica estatal, somente a partir de um estudo do procedimento de recepção dos tratados na forma estabelecida pela Constituição Federal brasileira é que

⁷⁹ TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluriributação Internacional sobre as Rendas de Empresas**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 558.

poderemos concluir acerca do tratamento conferido por nosso ordenamento jurídico à internalização do direito internacional convencional. O estudo mostra-se relevante na medida em que, dependendo da teoria adotada, teremos implicações diversas para a vigência, validade e eficácia dos tratados internacionais na ordem jurídica nacional.

Contudo, para uma precisa conclusão acerca da relação entre direito internacional e direito interno, existe uma primeira questão a ser elucidada, a saber, a dos tratados internacionais como veículos introdutórios de normas, e sua validade nos sistemas de direito internacional e nacional.

3.6. Relação entre ordem jurídica internacional e ordem jurídica nacional à luz da Teoria das Classes: solução dada pela Lógica Jurídica

Começar algo também significa romper, pois tudo o que é novo é uma ruptura. O ato de conhecimento passa por uma quebra, cindindo-se um descontínuo homogêneo a partir de um contínuo heterogêneo, ao se separar mentalmente alguns elementos da realidade. Afinal, não se pode submeter algo à consciência a não ser por meio de um corte. Esse recorte do objeto e dos demais dados de seu entorno sempre se opera por meio de instrumentos intelectivos, levando à adoção de um sistema de referência, e podemos reconhecer entre tais instrumentos as *classificações* e as *definições*.

Note-se, contudo, que toda ação humana sobre o estado de coisas do mundo circundante pressupõe um *quantum* de conhecimento prévio sobre o objeto manipulado, para que se possa isolar do todo o objeto que se pretende movimentar. Assim, não haverá ação onde inexistir *consciência*, pois esse corte de que falamos é parte do pensamento, e por ele separamos dois conjuntos: o que é objeto para nossa consciência, e o que não é. *Ao construirmos conjuntos, classificamos; ao explicarmos aquilo que nos permitiu isolar o objeto, nós definimos.* São operações lógicas que se aproximam e se coimplicam.

A *classificação* é explicada pela Lógica dos Predicados ou dos Termos, que se dedica ao estudo da composição interna dos enunciados simples, e dentro deles, à análise dos termos sujeito e predicado, da cópula apofântica e dos quantificadores (universal e existencial). Como há objetos que não têm um nome próprio, se for preciso indicá-los,

empregamos *nomes gerais*, suscetíveis de serem aplicados a um número indefinido de coisas e denotando uma classe de objetos dotada de um mesmo atributo. Assim, pode-se definir o conceito de *classe* como a extensão de um conceito geral ou individual.

O ato de classificar consiste em distribuir objetos em classes, separando-os de acordo com as semelhanças que entre eles existam, criando-se os *gêneros* (superclasses) e as *espécies* (subclasses), que são contidas naqueles e apresentam em relação a eles uma “diferença específica”, ou seja, um *plus* de conotação, um conjunto de qualidades que se acrescentam ao gênero para determinação da espécie. Não há nomes que sejam apenas gêneros ou apenas espécies, pois as palavras são termos relativos.

Para se concluir quanto à relação de pertinência de um elemento a determinada classe, ou seja, acerca da continência, ou não, de uma espécie em um conjunto, tal operação resulta de um juízo, de valoração positiva ou negativa de um dado critério, dependendo da formação de uma ideia, de modo que a classe não pode existir fora da mente dos sujeitos, tratando-se de construções intelectivas criadas, e não descobertas. Evidente, no entanto, apenas para que a classe saia do mundo das ideias e possa ser comunicada a outrem, que o juízo deva ser vertido na forma intersubjetiva de proposição, mediante representação por signos.

Com efeito, as classes não são conjuntos pré-existentes na natureza como prestes a serem descobertos, mas na verdade criados pelo homem por meio da operação lógica de classificação, que reúne certos elementos sob um mesmo conjunto em função de um critério. Como os diversos relatos em linguagem nunca contêm a realidade objetiva, isto é, nunca conseguem reunir todos os dados brutos existentes no entorno, os nomes é que *criam* as coisas e a realidade.

Disso decorre que não classificamos as coisas em si, limitando-nos a organizar aquilo que recortamos do mundo em meio a palavras, fazendo recair os critérios, em verdade, nas *interpretações* que atribuímos em nossa mente, e formando na sequência novas classes que se inter-relacionam por sistemas classificatórios.

Na enumeração dos elementos de uma classe, falamos em *extensão ou denotação*, e para tratar das condições de pertinência a uma classe fala-se em *intensão ou conotação*, considerando-se como critério ter ou não certas características. Na teoria das classes vamos encontrar dois tipos de elementos: os próprios indivíduos ou membros de uma dada classe, ou outras classes, de modo que podem existir superclasses ou subclasses.

As classificações, de que nos valem neste trabalho, revelam-se úteis para: a) segregar *novas espécies* a partir do universo de um discurso; e b) articular esses fragmentos do mundo em uma *teia conceitual*, relacionando-os uns com os outros.

Cumprir advertir, contudo, que existem as seguintes regras técnicas a presidirem o processo de divisão em classes: 1) que a divisão seja *proporcional* aos membros da classe; 2) que seja fundada em um *único critério*; 3) que as espécies obtidas pela divisão se *excluam mutuamente*; 4) que a classificação *flua ininterruptamente*, sem “salto na divisão”. Afinal, a faculdade de estabelecer classes é ilimitada e infinita, enquanto existir uma diferença, e nesse mister existe o risco de se dar um sentido artificial a uma palavra, o que poderia criar problemas na correção do processo de circunscrição.

Ademais, a boa classificação não depende só desse processo de bem *dividir* o termo, mas também de *definir* adequadamente o seu conceito, operação lógica que consiste na tarefa de demarcar limites. Afinal, todo conceito, ideia ou noção faz-se exprimir por um termo, um nome, e sabemos como atribuí-lo quando conhecemos o conceito, seus fins e limites. Assim, se a definição consiste no enunciado que exprime os critérios necessários e suficientes para enquadrar um objeto em um conceito, fica claro que os conceitos se comportam como classes: segundo critérios da definição, os elementos pertencem ou não à extensão daquela ideia.

Assim como a classificação, a atividade de definição também atua ora pela extensão (por meio das definições denotativas: elencando os elementos), ora pela intensão (pelas chamadas definições intensivas ou conotativas: dando os critérios para que se possa submeter os objetos da experiência à prova).

Em suma, como nossa realidade é constituída pela linguagem, com os recursos da classificação o homem vai reordenando a realidade que o circunda, para aumentá-la ou aprofundá-la, numa atividade sem fim. Em última análise, onde houver linguagem, haverá certamente classes e operações entre classes, com o aparecimento de gêneros, espécies e subespécies, em qualquer das regiões ônticas (objetos naturais, ideais, metafísicos ou culturais).

No capítulo “Teoria das Classes” ou “Teoria dos Conjuntos”, a Lógica estuda o conceito de classe e o quadro de suas propriedades gerais. São muitas as formas de trabalhar os conjuntos, de modo que podemos definir, unir, separar, o que fez com que os estudiosos dedicassem certas nomenclaturas especiais. Tecnicamente, classe se distingue

de conjunto, pois neste o foco está no *elemento* que satisfaz os critérios para pertencer a ele, e já a classe não atenta ao elemento, mas aos *critérios* e às *combinações* para preenchê-lo. A classe pode ser formada denotativamente mas sempre é uma abstração. Todo conjunto envolve uma classe, mas nem toda classe compõe um conjunto, e há classe sem nenhum elemento.

Nesse contexto, merece atenção especial o chamado conjunto “universo” (U ou V). Partindo-se do princípio lógico da identidade, poderíamos conceber uma classe de indivíduos que fossem iguais a si próprios, em um conjunto formado por todos os objetos do universo (conjunto *Universo*, representado por U ou V). Ressalte-se apenas que, como visto, o *todo* sempre é incognoscível.

Na realidade, a fixação de um universo do discurso já pressupõe um corte, impedindo que o intérprete trabalhe com elementos estranhos ao seu campo de trabalho. No ordenamento jurídico, a norma hipotética fundamental, na condição de pressuposto do conhecimento jurídico, faz a delimitação desse conjunto universo.

As classes também se relacionam entre si, existindo as chamadas *operações de classes*. A intersecção entre as classes significa a reunião dos elementos presentes nas duas classes ao mesmo tempo. No subproduto ou união de classes, obtemos todos os elementos que estejam numa classe, na outra ou nas duas. Por sua vez, a disjunção de classes compreende justamente o que está em um predicado, ou no outro predicado, mas não nos dois (em lógica proposicional, estuda-se como disjunção excludente). Mediante tais operações, a partir do conjunto universo do ordenamento jurídico, é que poderemos identificar qual o regime jurídico adequado para cada⁸⁰.

⁸⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 116-124, e CARVALHO, Paulo de Barros. **Lógica e Direito**. Coord. Paulo de Barros Carvalho. Org. Lucas Galvão de Britto. São Paulo: Noeses, 2016, p. 315-355.

3.7. As classes do ordenamento jurídico nacional e internacional

3.7.1. O conjunto universo do direito positivo composto por normas jurídicas

No presente trabalho cumpre delimitar o nosso objeto de estudo, que corresponde ao *conjunto universo* composto pelas normas jurídicas de direito positivo, ponto no qual recai o corte metodológico e *define* nosso sistema de referência.

Para esse fim, norma jurídica será compreendida em sua acepção mais ampla, como unidade do ordenamento jurídico, e mais precisamente, na mensagem deôntica que é elaborada pelo intérprete a partir dos enunciados prescritivos produzidos pelos múltiplos órgãos credenciados pelo sistema. A norma jurídica terá o condão de expressar o sentido cabal dos comandos legislativos e normativos, dos atos de fala, e pode ser construída tanto a partir de qualquer documento jurídico-positivo, como também de mais de um enunciado, muitas vezes em diplomas bem diferentes, até que se obtenha a plena esquematização formal da mensagem.

A rigor, diferem as normas jurídicas dos simples enunciados, pois apesar destes terem força prescritiva, ficam na dependência de integrações em unidades normativas, em uma norma jurídica, que terá o condão de expressar o sentido cabal dos comandos legislativos ou normativos. Enunciado é apenas o produto da atividade de enunciação.

Uma vez delimitado esse conjunto universo do sistema jurídico de direito positivo composto por todas as normas jurídicas, a excluir outros mandamentos como os de cunho meramente moral, pode-se vislumbrar dentro da jurisdição brasileira ao menos duas verdadeiras subclasses na composição daquela superclasse, que correspondem ao ordenamento jurídico nacional e ao ordenamento jurídico internacional, classificação que construiremos, em um primeiro momento, em função do *critério das fontes* de que emanam suas respectivas normas. Passa-se, portanto, a delimitar tal conceito.

3.7.2. Classificação do direito positivo nas classes do ordenamento jurídico nacional e internacional: teoria das fontes

Pautando-se a classificação no *critério da origem* das respectivas unidades normativas, as fontes do direito podem ser definidas, em geral, como focos ejetores de normas jurídicas, dos quais elas emanam, isto é, os órgãos habilitados para sua produção dentro de um sistema organizado, bem como a atividade de criação das normas segundo regras de um dado ordenamento. Nessa segunda acepção, fontes do direito são os acontecimentos credenciados pelo sistema de direito positivo para produzir normas jurídicas que introduzam outras normas jurídicas, existindo normas introdutoras e introduzidas. De acordo com a doutrina de Tárek Moysés Moussalem⁸¹, as marcas da enunciação desse processo de criação de normas é que revelarão a conformidade ou não com as regras do ordenamento.

Nessa perspectiva, em uma visão factual do direito, adotada pelo professor Paulo de Barros Carvalho, as fontes do Direito em geral aparecem estruturadas em uma forma hierarquizada de *eventos*, tendo no ápice o órgão hierárquico superior, e abaixo os órgãos inferiores produtores de normas, em posição vertical. Também se pode estruturar outra pirâmide hierárquica, composta pelos *veículos introdutores de normas* (“normas introdutoras”), formando o sistema de direito positivo. Assim, o direito positivo corresponde ao sistema de normas introdutoras e introduzidas, ao passo que as fontes do direito são o conjunto de fatos jurídicos tomados na qualidade de enunciação.

Já a concepção normativista do direito reduz a ordem jurídica ao conjunto das normas já existentes, identificando o órgão juridicamente legitimado ou o fato credenciado para a produção de unidades normativas. Para Kelsen, contudo, o direito não se esgota somente no espaço normativo, e conclui que é pela descrição normativa que o jurista entra em contato com o fato da realidade social e com a conduta regulada, assim como é a partir da unidade normativa que vamos saber dos fatos jurídicos e condutas juridicamente relevantes, além dos valores nela depositados pelo legislador.

Na mesma linha de Lourival Vilanova, o professor Paulo de Barros entende por “fontes do Direito” os fatos jurídicos criadores de normas, isto é, os fatos vistos sob o ângulo da enunciação, esta referente ao processo de produção das normas, e não ao seu

⁸¹ MOUSSALEM, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2001.

produto (enunciados). Ocorre que ao tratar do tema das fontes, a doutrina confunde os *veículos introdutores* de regras no sistema com a *regra jurídica*, que é o próprio resultado da atividade dos órgãos legiferantes, em uma perspectiva de que o direito cria o próprio direito, dentro de um sistema autopoietico

Neste trabalho, alinhando-nos à vertente factual das fontes do direito, devemos atentar à dicotomia entre *fontes formais* e *fontes materiais*, correspondendo aquelas precisamente às fórmulas de que se vale a ordem jurídica para introduzir regras no sistema, e estas últimas relativas aos fatos da realidade social que, uma vez ocupando a hipótese dos supostos normativos, têm o condão de produzir novas proposições prescritivas (são normas que falam de normas, propiciando o fenômeno de autocomposição do direito).

Nesse contexto, o professor Paulo de Barros Carvalho conclui que o estudo das *fontes materiais* do direito insere-se no processo de enunciação dos fatos jurídicos, ao passo que o exame das *fontes formais* corresponde à teoria das normas jurídicas, considerando-se que estas ingressam no sistema jurídico aos pares, fazendo-se o enunciado prescritivo introduzido acompanhar-se do respectivo veículo introdutor, segundo se explica a seguir.

Transpondo tais conceitos ao conjunto universo demarcado pelas normas jurídicas, podemos obter duas classes, a das normas que compõem o ordenamento internacional (i) e a das normas integrantes do ordenamento brasileiro (ii), tomando como critério tanto as *fontes materiais* distintas quanto as *fontes formais* (veículos introdutores) próprias de cada qual.

Quanto às fontes materiais, ao passo que no ordenamento nacional temos por fato juridicizado como atividade de enunciação a *deliberação dos parlamentares e agentes credenciados pela Constituição Federal vigente* como hábeis a introduzir normas no sistema jurídico brasileiro, no ordenamento internacional a respectiva atividade de enunciação é distinta e tem suas peculiaridades, consistindo na *deliberação e consenso entre os sujeitos de Direito Internacional*, como os diversos Estados soberanos e organizações internacionais.

Outro critério de distinção concerne às fontes formais e veículos introdutores das normas em cada ordenamento, concebendo a Carta Magna de 1988 os *instrumentos admitidos pelo sistema como hábeis à positivação das normas jurídicas brasileiras*, a exemplo dos atos legislativos elencados no art. 59 do diploma constitucional. Por sua vez,

o ordenamento jurídico internacional convive com instrumentos introdutores diversos que o compõem, tais como os usos e costumes convencionados pela comunidade internacional com status de *soft law* e notadamente os tratados e convenções bilaterais ou multilaterais subscritos pelos Estados-partes e organismos internacionais.

Tal classificação mostra-se adequada quando atentamos às regras técnicas da Lógica que devem presidir o processo de divisão em classes, ora retomadas: 1) que a divisão seja *proporcional* aos membros da classe (no caso em estudo, as unidades normativas obtidas em cada subclasse são proporcionais à divisão em dois ordenamentos); 2) que seja fundada em um *único critério* (no presente estudo, a classificação ora estabelecida é fundada em critérios que se coimplicam, como as fontes de direito e os instrumentos introdutórios); 3) que as espécies obtidas pela divisão se *excluem mutuamente* (a disjunção é excludente: neste trabalho, de fato, as normas jurídicas obtidas em cada classe não podem se constituir, ao mesmo tempo, como norma de direito nacional e de direito internacional, apesar da circunscrição territorial onde produzirão efeitos); 4) que a classificação *flua ininterruptamente*, sem “salto na divisão” (a classificação em exame parte diretamente do conjunto universo de direito positivo para resultar diretamente nas classes do ordenamento internacional e do ordenamento interno).

3.8. Ordem jurídica nacional x internacional: fontes e instrumentos normativos próprios

Tradicionalmente, considera-se o conjunto universo de direito positivo composto por outros quatro sistemas: o sistema nacional (ordem jurídica total), sistema federal, sistemas estaduais e sistemas municipais (ordens jurídicas especiais). Tais sistemas estão compreendidos um dentro do outro, por emanarem de fontes semelhantes e por terem os mesmos veículos introdutores, tudo com fundamento no texto constitucional, variando, apenas, o âmbito territorial de eficácia de suas normas e a competência atribuída a cada ente federativo. Ainda deve ser acrescido a esses, contudo, um quinto sistema, o *internacional*.

Ao adotarmos como teoria das fontes a teoria dos focos ejetores, isto é, do fato jurídico, cumpre abandonar a expressão “fontes formais” usualmente adotada pela doutrina

clássica, pois na verdade tais veículos normativos não se caracterizam rigorosamente como fontes, devendo a expressão ser substituída por “*instrumentos introdutórios de normas*”, mais técnica. Temos, assim, como veículos introdutores de normas nos quatro sistemas de direito positivo tradicionalmente estudados, e no ordenamento jurídico *nacional* em geral:

- i. lei no sentido amplo: abrange os instrumentos primários de introdução de normas nas quatro ordens jurídicas estudadas pela doutrina;
- ii. demais diplomas com juridicidade condicionada às disposições legais: são os instrumentos secundários ou derivados, que não veiculam regras inaugurais, porém têm força de lei.

No entanto, ao se conceber posteriormente um quinto sistema de direito positivo, correspondente à ordem jurídica *internacional*, o veículo introdutor da lei em sentido amplo, na acepção de instrumento primário de introdução de normas, passou a ser estendido para abranger também, cada vez mais, os tratados e convenções internacionais, eis que nessa qualidade foram admitidos pelo próprio sistema de direito internacional, como os principais veículos. Note-se que tais instrumentos não são contemplados como introdutores das normas do ordenamento nacional. Afinal, destinam-se a disciplinar os comportamentos em âmbito internacional, vinculando os respectivos agentes.

O surgimento e estudo dos tratados internacionais remontam à *Corte Permanente de Justiça Internacional*, instituída em 1920 em Haia, na Holanda, fruto dos pactos firmados após a Primeira Guerra Mundial, e associada à Sociedade das Nações. Assim como esta, deixou de funcionar em 1939, com o início da Segunda Guerra Mundial. Foi recriada em 1945 sob a denominação *Corte Internacional de Justiça*, como órgão da Organização das Nações Unidas, mas mantendo suas atribuições anteriores.

A fim de configurar um corpo de regras apto a ser utilizado em suas atribuições, o art. 38 do Estatuto da CIJ elenca como fontes formais de Direito Internacional Público, tecnicamente *veículos introdutores*: os tratados, os costumes, os princípios gerais de direito, a jurisprudência, a doutrina e a equidade. A tais instrumentos devem se acrescer os atos unilaterais dos Estados e as decisões de organizações internacionais.

Entre os veículos introdutores de Direito Internacional Público, é incontestável a atual primazia do tratado, em substituição ao primado do costume até meados do século

XX. Consoante observação de Celso Duvivier de Albuquerque Mello⁸², “*os tratados são considerados atualmente a fonte mais importante do DI, não só devido à sua multiplicidade, mas também porque geralmente as matérias mais importantes são regulamentadas por eles*”.

A *Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados*, de 1969, traz a definição de tratado no seu art. 2º: “*tratado significa um acordo internacional celebrado por escrito entre Estados e regido pelo direito internacional, quer conste de um instrumento único, quer de dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja a sua denominação particular*”⁸³.

A partir dessa disposição, depreende-se que a convenção visava disciplinar apenas os tratados internacionais celebrados entre Estados. A disciplina dos tratados com participação de organizações internacionais só se iniciou a partir da aprovação, em 1986, da *Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados entre Estados e Organizações Internacionais ou entre Organizações Internacionais*.

Diante do reconhecimento de novos sujeitos de Direito Internacional Público, pode-se adotar a definição de José Francisco Rezek⁸⁴ para tratado internacional, segundo a qual “*tratado é todo acordo formal concluído entre sujeitos de direito internacional público, e destinado a produzir efeitos jurídicos*”.

Da definição de tratado introduzida pela Convenção de Viena de 1969, concluímos que, para que sejam os tratados por ela regulados, é irrelevante a sua denominação. Gerd Willi Rothmann⁸⁵ limita-se ao uso de apenas três denominações para designar os tratados em matéria tributária, quais sejam: *tratado*, *convenção* ou *acordo*. A primeira expressão é utilizada para acordos solenes, como os tratados de paz; a segunda, para os tratados que criam normas gerais, como a Convenção sobre Mar Territorial; por fim, a última denominação é comumente utilizada para os tratados de teor econômico, financeiro, comercial e cultural, que disciplinam relações particulares. No presente trabalho, utilizamos tais expressões de forma indiferente, inexistindo diferença no regime jurídico.

⁸² MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. **Curso de Direito Internacional Público**. vol. I. 11. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1997, p. 191.

⁸³ V. MAROTTA RANGEL, Vicente (Org.). **op. cit.**, p. 298.

⁸⁴ REZEK, José Francisco. **Direito Internacional Público – Curso Elementar**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 14.

⁸⁵ ROTHMANN, Gerd Willi. **Interpretação e Aplicação dos Acordos Internacionais contra a Bitributação**, Tese (Doutorado) – USP. São Paulo: 1978, p. 15.

3.9. Regime dos tratados internacionais contra a bitributação no ordenamento jurídico nacional

3.9.1. Relação entre classes de normas internacionais e normas nacionais: monismo x dualismo

Retomando-se o que já foi mencionado neste trabalho, as classes relacionam-se entre si, existindo as chamadas *operações de classes*, entre elas a intersecção, que significa a reunião dos elementos que estejam presentes nas duas classes ao mesmo tempo. Também foi dito que no tocante às subclasses das normas nacionais e internacionais, a disjunção é excludente, isto é, as respectivas normas jurídicas obtidas em cada classe não podem se constituir, ao mesmo tempo, como norma de direito nacional e de direito internacional, a par da circunscrição territorial onde produzirão efeitos.

Com efeito, além da distinção de fontes e veículos introdutores, os elementos de cada uma das classes não se encontram, figurando em uma ou outra, de modo a não se vislumbrar zona de intersecção entre as classes. Com efeito, as normas nacionais e internacionais se distinguem tanto pela origem, quanto pelos instrumentos normativos e até mesmo por seus destinatários diretos, apresentando em comum apenas a circunstância da *eficácia* dentro de uma mesma jurisdição.

As relações entre as classes são importantes porque elas ditarão o *regime jurídico* adequado para cada espécie de norma, nacional ou internacional, no que concerne à validade e eficácia das regras introduzidas por cada veículo.

Para bem ilustrar a *separação* entre tais ordens, atente-se à circunstância de que no sistema de direito positivo nacional temos um instrumento primário de introdução de normas que guarda correspondência com os tratados e convenções firmados, a saber, o decreto legislativo, que veicula matérias de competência exclusiva do Congresso Nacional, tendo o mesmo nível hierárquico de lei ordinária, e deve seguir diretamente para promulgação pelo Presidente do Congresso (decreto presidencial). Apesar de já existir o instrumento do tratado internacional, *o decreto legislativo é que é concebido pela classe do ordenamento interno como veículo introdutor do sistema de direito positivo nacional*, por se destinar a disciplinar condutas intersubjetivas circunscritas ao sistema interno.

Em razão da dualidade de fontes e instrumentos normativos, adota-se a tese

dualista para o relacionamento entre as classes da ordem interna e internacional, salientando-se que as convenções internacionais não são reconhecidas pelo ordenamento brasileiro como veículos introdutores de norma, mas apenas e precisamente o decreto legislativo aprovado pelo Congresso Nacional.

Filiando-se à corrente dualista, Luís Eduardo Schoueri apresenta exposição elucidativa sobre o tema:

[...] os tratados internacionais e a lei interna pertencem a ordens jurídicas distintas (internacional e nacional, respectivamente), posto integradas. Por meio de tratados internacionais, o País firma, na comunidade internacional, compromisso quanto até onde vai sua jurisdição. Portanto, os tratados em matéria tributária visam a delimitar os contornos nos quais se admitirá que o legislador tributário doméstico atue. Celso de Albuquerque Mello classifica o exercício da jurisdição no território nacional como um dos direitos fundamentais dos Estados. A jurisdição exercida pelo Estado em seu território, caracteriza-se como geral e exclusiva. Geral porque o Estado, em seu território, exerce as competências de ordem legislativa, administrativa e judicial, uma vez que é detentor do monopólio do uso legítimo da força pública.⁸⁶

A par da conclusão pela tese dualista entre os ordenamentos, a questão da relação entre as classes da ordem internacional e da ordem nacional, e o regime jurídico de cada qual, também depende do que denominamos de *modelo de recepção* adotado pelo Estado signatário da convenção internacional. Podemos mencionar três modelos de recepção das normas internacionais, a saber, o *reconhecimento automático*, a *transformação* e a *incorporação*⁸⁷.

Pelo modelo do *reconhecimento automático*, adotado pela Espanha, as convenções internacionais integram, imediatamente e automaticamente, o direito interno do Estado contratante. Dessa forma, a vigência do tratado inicia-se com a mera publicação após sua assinatura⁸⁸. Por essa teoria, os tratados internacionais seriam veículos introdutores no sistema de direito interno.

Pela teoria da *transformação*, adotada na Itália, as convenções internacionais

⁸⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 104.

⁸⁷ O autor atenta para a peculiaridade do direito comunitário europeu, no qual a Corte de Justiça adotou a teoria monista do ordenamento comunitário, situação na qual todos os países membros da União Europeia reconhecem tal premissa em suas relações jurídicas, comprometendo-se a não produzir direito interno conflitante. Essa seria uma exceção. TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001., p. 559.

⁸⁸ TÔRRES, Heleno Taveira. **Tratados e convenções internacionais em matéria tributária e o federalismo fiscal brasileiro**. In Revista Dialética de Direito Tributário, n. 86. São Paulo: nov. 2002, p. 36.

transformam-se em instrumento de direito interno apenas mediante aprovação de lei interna com mesmo conteúdo, cuja publicação marca o início da vigência do tratado. Por essa teoria, para terem validade no sistema de direito positivo interno, os tratados, após celebrados e ratificados, dependeriam de sua “transformação” em veículo interno, produzindo efeitos e sendo aplicados nessa condição, e não na qualidade de direito internacional. Esse modelo não concebe as convenções como instrumentos aptos a produzir efeitos diretamente no ordenamento interno, prerrogativa esta que seria exclusiva de lei, de forma que somente produzem efeitos na jurisdição brasileira na condição de lei interna.

Por fim, segundo o modelo da *incorporação*, apontado por Heleno Taveira Tôres⁸⁹ como o modelo adotado pelo Brasil, para que as convenções internacionais, e as normas por elas introduzidas, integrem o direito nacional, devem ser recepcionadas por uma ordem legislativa, de autorização para sua ratificação. Nesse modelo, a ratificação marca o início da vigência do tratado internacional. Há autores⁹⁰ que denominam essa teoria de “teoria da adoção”, pois após celebrado e ratificado, por um ato interno as normas veiculadas no tratado são “adotadas” pelo ordenamento nacional, mantendo, contudo, sua condição de tratado internacional por ter sido inicialmente concebido pelo sistema internacional. Destarte, na qualidade de instrumento introdutor no ordenamento internacional, o tratado produz efeitos na qualidade de direito internacional. Não obstante dispensar um processo de “transformação”, essa recepção é compatível com o fato de a eficácia interna do tratado estar sujeita a atos e formalidades previstos pelo direito interno.

No caso do Estado brasileiro, foi adotada a *teoria da incorporação ou adoção*. Examinando a natureza jurídica do decreto legislativo, Heleno Taveira Tôres bem observa que esse controle do Legislativo é irrelevante internacionalmente, pois é apenas requisito de validade do ato interno de recepção, dele não dependendo a validade do tratado internacional, haja vista a dualidade das ordens. O referendo do Congresso Nacional é exigido apenas para conferir aplicabilidade interna ao tratado, mediante autorização para ratificação. Afinal, a partir de sua celebração, o tratado já adquire força vinculante para os Estados-partes, sem que possam se liberar unilateralmente do vínculo. Contudo, antes do decreto legislativo, o tratado tem validade plena, mas eficácia limitada, por ainda não ser

⁸⁹ TÔRRES, Heleno Taveira. **Tratados e convenções internacionais em matéria tributária e o federalismo fiscal brasileiro**, in Revista Dialética de Direito Tributário, n. 86. São Paulo: nov. 2002, p. 43.

⁹⁰ DA SILVA, Emerson Drigo. **O relacionamento entre tratados internacionais e lei interna do Brasil – a problemática de tratados internacionais que versam sobre tributos estaduais ou municipais**. In Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. 11, n. 49. São Paulo: mar./abr. 2003, p. 14.

aplicável internamente na ordem jurídica nacional.

Examinando a natureza jurídica do decreto legislativo, Heleno Taveira Tôres⁹¹ bem observa que esse controle do Legislativo é irrelevante internacionalmente, pois é apenas requisito de validade do ato interno de recepção, dele não dependendo a validade do tratado internacional, haja vista a dualidade das ordens. O referendo do Congresso Nacional é exigido apenas para conferir aplicabilidade interna ao tratado, mediante autorização para ratificação. Afinal, a partir de sua celebração, o tratado já adquire força vinculante para os Estados-partes, sem que possam se liberar unilateralmente do vínculo. Contudo, antes do decreto legislativo, o tratado tem validade plena, mas eficácia limitada, por ainda não ser aplicável internamente na ordem jurídica nacional.

Sendo assim, no tocante ao relacionamento entre as ordens, por coerência à concepção *dualista*, forçoso concluir que o ato do referendo pelo Legislativo tem a função de incorporação das normas introduzidas pelo tratado à ordem interna, porém apenas no sentido de lhe conferir aplicabilidade ou eficácia na jurisdição nacional, momento em que as normas internacionais passam a ter eficácia internamente, mantendo, contudo, a sua validade como unidades normativas pertencentes à classe da ordem jurídica internacional, sem transformação.

Finalmente dirimido o ponto relativo ao relacionamento entre as classes, poderemos definir o regime jurídico dos veículos dos tratados internacionais e normas introduzidas.

3.9.2. O Direito Internacional Tributário: regime jurídico dos tratados internacionais contra a dupla tributação

Para se perquirir corretamente quanto à validade e eficácia das normas internacionais introduzidas pelos tratados contra a bitributação, partimos neste estudo da premissa, já esclarecida ao tratarmos de fontes, de que cada sistema de direito positivo é formado pelo conjunto de normas válidas, produzidas por órgãos credenciados pelo respectivo sistema.

⁹¹ TÔRRES, Heleno Taveira. **Tratados e convenções internacionais em matéria tributária e o federalismo fiscal brasileiro**. In Revista Dialética de Direito Tributário, n. 86. São Paulo: nov. 2002, p. 37-38.

Apesar da diversidade de modelos conhecidos, a validade é concebida nessa perspectiva específica como *status* de uma relação, a saber, de vínculo entre sistema normativo e o sistema de direito posto. Adotando-se o modelo kelseniano, a validade é uma relação de pertinencialidade de uma unidade normativa “n” em relação a um dado sistema “S”. Disso decorre que para concluir quanto à validade das normas introduzidas pelas convenções internacionais em face do sistema internacional deve-se examinar sua pertinencialidade em relação a ele, não se cogitando de pertinencialidade das normas internacionais à classe do ordenamento jurídico nacional, dada a concepção *dualista*, mas sim de sua aplicabilidade ou eficácia interna, em analogia à produção de efeitos no território nacional de norma estrangeira pertencente a outra classe ou ordem jurídica.

Esse modelo do conceito de validade segue uma linha de dedutibilidade, isto é, de presunção. Podem-se mencionar 4 critérios de pertinência: a) critério de extensionalidade; b) critério de legalidade; c) critério de dedutibilidade; d) critério de estabilidade.

A partir disso, percebe-se que a validade se confunde com a própria existência da norma em dado sistema jurídico, pois se refere ao vínculo de pertinência da norma jurídica dentro de tal sistema. Desde a sua celebração, o tratado existe, antes mesmo de sua aprovação pelo Congresso Nacional, para o sistema de direito internacional. Também nesse momento já se pode perquirir acerca de sua validade, perante o sistema internacional, cujo fundamento é a regra *pacta sunt servanda*, princípio norteador do Direito Internacional Público. Ao ser celebrado, o tratado internacional deve obedecer aos requisitos de validade estabelecidos pelo direito das gentes, a saber: agente capaz, objeto lícito e forma juridicamente não defesa.

Percebe-se, portanto, que o tratado não depende do referendo do Congresso Nacional para que seja existente e válido na ordem internacional. Na doutrina de José Souto Maior Borges⁹², “*seria uma solução teratológica pretender que o tratado, ato plurilateral interestatal, somente existiria a partir de atos unilaterais de direito nacional, como a homologação.*” Na realidade, o decreto legislativo expedido pelo Congresso Nacional está relacionado apenas à eficácia do tratado, e não à sua existência ou validade, que dependem de outro ordenamento.

Assim, o ato do referendo pelo Legislativo tem a função de incorporação ou adoção do tratado pela ordem interna, isto é, de conferir-lhe aplicabilidade ou eficácia no

⁹² MAIOR BORGES, José Souto. **Curso de Direito Comunitário**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 237.

ordenamento jurídico brasileiro, momento em que as normas por ele introduzidas passam a ter validade, vigência e eficácia internamente.

Em vista disso, a falta de referendo negaria aplicabilidade interna ou eficácia ao tratado, mas não validade, que está condicionada apenas aos procedimentos exigidos pelo sistema internacional. Após a edição do decreto legislativo, contudo, o tratado passa a ser aplicável internamente, com eficácia plena, e suas normas podem ser aplicadas diretamente na ordem jurídica interna, apesar de o veículo manter sua pertinencialidade à ordem internacional.

Ademais, cumpre lembrar que, segundo a teoria *dualista* sobre as relações entre direito internacional e o direito nacional, adotada no presente trabalho, a ordem jurídica internacional e a ordem jurídica nacional, por se tratar de sistemas de direito positivo diferentes, têm fontes e fundamentos de validade distintos, de modo que não há que se cogitar da validade do tratado internacional no ordenamento interno, mas apenas de sua aplicabilidade ou eficácia interna, e validade do decreto legislativo, na realidade, pois este é que é instrumento introdutor previsto no sistema nacional. Destarte, mesmo que não haja a aprovação do tratado pelo Congresso Nacional, o tratado continuará perfeitamente válido, se atender aos requisitos de validade do direito das gentes.

Sendo assim, o referendo é exigido pela Constituição Federal como requisito de aplicabilidade interna ou eficácia do tratado, e não de validade, cogitando-se da validade apenas do decreto legislativo e das normas nele introduzidas. De fato, como a recepção no direito brasileiro se baseia na dualidade de ordenamentos, os tratados devem passar por um processo de incorporação a fim de que as normas introduzidas sejam admitidas na ordem interna, gozando de aplicabilidade interna. E é precisamente essa a função do decreto legislativo, a de conferir aplicabilidade e eficácia interna ao tratado e, em decorrência, eficácia plena no sistema internacional, momento em que também se passa a cogitar da validade interna das normas convencionais por ele introduzidas.

Como não é só o Estado, mas também o povo, que ficam vinculados às obrigações pactuadas, o referendo pelo Congresso Nacional tem a função de conferir legitimidade a ato firmado pelo Poder Executivo, evitando, assim, sua arbitrariedade ao assumir compromissos internacionais que vincularão tanto os Estados, quanto os seus súditos.

Em suma, conclui-se: a validade do veículo introdutor do tratado internacional inicia-se logo a partir de sua celebração no sistema internacional, por ser deduzida de

critérios previstos pelo direito das gentes, ao passo que a validade das normas introduzidas no sistema nacional inicia-se a partir do referendo pelo instrumento do decreto legislativo. Assim, a eficácia plena do tratado, também no sistema internacional, somente é adquirida pelo ato do referendo pelo Congresso Nacional, que obriga no sistema interno. Por fim, apesar de válidas no ordenamento interno, a vigência interna das normas convencionais apenas se inicia com o ato de ratificação pelo Poder Executivo, sendo que o marco de sua vigência internacional apenas se dá mediante a troca dos instrumentos de ratificação pelos países signatários, nos termos previstos pela própria convenção internacional

Sendo assim, neste capítulo partimos da constatação de que estamos vivenciando uma recente globalização da economia e, portanto, uma crescente necessidade de integração entre os Estados no plano internacional, exigindo esforços de cooperação recíproca entre os Estados, como o que ocorre com o comércio internacional. Em vista disso, verificamos um grande número de tratados internacionais celebrados em matéria tributária, sobretudo os tratados contra a bitributação, cuja importância reside na necessidade de harmonização fiscal, integração econômica e combate à evasão fiscal.

Visando a solução de futuras antinomias entre os tratados internacionais para evitar a dupla tributação e a legislação tributária nacional, e valendo-nos dos expedientes fornecidos pela Lógica Jurídica, como as operações intelectivas de classificação e definição, pudemos concluir a respeito do relacionamento das classes do ordenamento nacional e internacional, após o exame das respectivas fontes e veículos introdutores de normas, até fundamentarmos também pelo método lógico-científico a adoção da tese *dualista* das ordens jurídicas, que guarda consonância com o modelo de recepção eleito pelo constituinte brasileiro, de incorporação ou adoção. Nesse particular, detectou-se que as normas introduzidas por tratado como no sistema internacional não são recepcionadas no ordenamento brasileiro por decreto presidencial, mas sim por um decreto legislativo expedido pelo Congresso Nacional, requisito do ordenamento pátrio para que passem a produzir efeitos na ordem jurídica interna.

Com base na teoria da incorporação, adotada pelo sistema jurídico de direito positivo brasileiro, inferimos que os tratados se sujeitam ao regime jurídico dos atos internacionais, ditado pelo direito das gentes, e não pelo ordenamento interno.

De todo o exposto, infere-se que o presente trabalho logrou concluir que os tratados internacionais contra a bitributação, após o trâmite previsto pela Constituição Federal de 1988 para sua recepção, isto é, após aprovados pelo Congresso Nacional mediante a edição

do decreto legislativo, adquirem aplicabilidade ou eficácia na jurisdição brasileira, passando a gozar de eficácia plena, mas produzindo efeitos na qualidade de direito internacional.

Tal conclusão científica mostra-se consentânea com os interesses atuais da nação brasileira, ao zelar pelo cumprimento dos acordos firmados, impedindo que os atos internacionais sejam revogados por lei interna, pertencente a outra classe de normas jurídicas, e evitando-se a responsabilização do Estado brasileiro e consequente aplicação de sanções pelos órgãos internacionais. Tal orientação também se mostra mais condizente com os próprios princípios constitucionais, que prestigiam a integração econômica, política, social e cultural e a cooperação entre os povos para o progresso da humanidade.

Diante disso, uma vez dirimida a discussão a respeito do regime jurídico dos tratados internacionais contra a bitributação, tanto na ordem interna como na internacional, deve ser examinada a consequência de eventual conflito de normas entre as normas jurídicas por eles introduzidas no ordenamento brasileiro e a incidência extraterritorial do IRPJ.

3.10. Antinomia entre as normas introduzidas pelos tratados contra a bitributação e as normas nacionais

3.10.1. Hierarquia assumida pelos veículos introdutores e normas introduzidas

Como decorrência da teoria por nós adotada acerca das fontes do direito positivo e dos veículos introdutores das normas jurídicas, o tema da hierarquia das normas jurídicas deve ser tratado em consonância com tais conclusões. No magistério de Paulo de Barros Carvalho:

[...]é por aceitar que a norma N' entrou pela via constitucional, que reivindico sua supremacia com relação à norma N'', posta por lei ordinária. É por saber que certa norma individual e concreta veio à luz no bojo de um acórdão do Supremo Tribunal Federal, que me atrevo a declarar sua prevalência em face de outro acórdão proferido por tribunal de menor hierarquia.⁹³

⁹³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 50.

Em outras palavras, considerando-se o que antes foi dito, a saber, que as normas jurídicas ingressam no sistema jurídico aos pares, as normas introduzidas são veiculadas ao respectivo instrumento normativo e passam a ocupar a mesma posição hierárquica, de modo que somente poderiam ser retiradas do sistema por enunciação emanada de órgão de mesma hierarquia ou hierarquia superior.

Afinal, reconhecendo-se que o sistema de direito positivo possui uma estrutura escalonada (teoria de Adolf Julius Merkl, Kelsen e Verdross), cada *enunciação-enunciada* produzida encontra o seu fundamento de validade nas normas jurídicas acerca de sua produção, bem como no poder do órgão de onde emana a enunciação, de modo a se construírem sucessivas relações de subordinação entre as normas (introdutoras e introduzidas), com consequente distinção entre os graus hierárquicos das normas introduzidas.

O autor Tárek Moyses Moussallem bem ilustra a estrutura piramidal e hierárquica das normas do sistema de direito positivo, nos seguintes termos:

[...] o direito estrutura-se em uma hierarquia de veículos introdutórios, em virtude da hierarquia do seu órgão produtor, em cujo nome encontra-se a Assembleia Constituinte, na condição de órgão-fonte superior, descendo verticalmente a ‘pirâmide’ do direito positivo até aos órgãos encarregados de expedir os derradeiros comandos normativos.⁹⁴

Referido autor⁹⁵ ainda menciona a existência de várias formas de hierarquia: i) estrutural ou formal; ii) material; iii) lógica; iv) axiológica. Dentro dos limites do presente trabalho, será dado enfoque especial à hierarquia estrutural ou formal. Um veículo normativo será hierarquicamente superior aos demais por regular a forma (hierarquia sintática) e o conteúdo (hierarquia semântica) de criação dos demais atos normativos.

A par da presunção de validade dos atos normativos, anteriormente já comentada neste estudo, as suas condições de validade são encontradas no ato considerado hierarquicamente superior, até que, deparando-nos com uma enunciação que podemos qualificar como infeliz, para que seja efetivamente expulsa do sistema deve ser emitida nova enunciação, veiculando novo enunciado capaz de constituir a perda de validade do enunciado originado da enunciação considerada infeliz.

⁹⁴ MOUSSALEM, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 154.

⁹⁵ MOUSSALEM, Tárek Moysés. **Revogação em Matéria Tributária**. São Paulo: Noeses, 2005, p. 157.

José Souto Maior Borges⁹⁶ menciona quatro possibilidades distintas de posição hierárquica das normas internacionais convencionais:

- 1ª) *hierarquia supraconstitucional do tratado* – nessa hipótese, as normas convencionais prevaleceriam até sobre as normas constitucionais;
- 2ª) *hierarquia constitucional do tratado* – nesse caso, a norma de direito interno conflitante com o tratado internacional seria inconstitucional;
- 3ª) *hierarquia infraconstitucional, mas supralegislativa* – assim sendo, as normas convencionais se posicionariam num estágio intermediário entre a Constituição Federal e as leis internas, sem prevalecer sobre preceitos constitucionais, mas com primazia em relação à legislação infraconstitucional.
- 4ª) *hierarquia equivalente à das leis internas* – as normas convencionais estariam sujeitas à regra *lex posterior derogat priori*, de modo que as leis internas poderiam prevalecer sobre os tratados internacionais. Essa é a posição atualmente adotada pelo Supremo Tribunal Federal.

Em uma ordem jurídica perfeita, obviamente os tratados deveriam ocupar posição hierárquica superior, sob pena de não se cumprirem os compromissos internacionais em razão de disposições de direito interno. Em função do princípio *pacta sunt servanda*, aplicável aos contratos, não se permite que uma parte invoque disposições de seu direito interno para justificar a não execução de um tratado. Afinal, não se pode admitir que o Estado assuma compromisso no plano internacional e, posteriormente, sustente a prevalência de atos internos seus em conflito com os tratados firmados.

Com relação ao direito positivo brasileiro, a Constituição Federal de 1988 não contempla disposição expressa acerca da posição hierárquica dos tratados internacionais, mas é possível extrair algumas conclusões por interpretação sistemática. Tendo a Constituição Federal de 1988 adotado o sistema jurídico da incorporação para a recepção das normas internacionais e que, portanto, os tratados veiculam normas na ordem jurídica interna, é possível extrair outras conclusões acerca da relação entre direito internacional e direito brasileiro, mais precisamente no que diz respeito à hierarquia existente entre as normas introduzidas pelos tratados, após devidamente recepcionados, e as demais normas

⁹⁶ MAIOR BORGES, José Souto. **Curso de Direito Comunitário**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 250.

introduzidas no direito positivo brasileiro.

Conforme demonstrado neste capítulo, o tratado internacional regularmente recepcionado passa a ter eficácia plena na ordem jurídica nacional, produzindo efeitos na qualidade de direito internacional, sem que lhe seja exigida transformação em direito interno. Assim, infere-se que o ordenamento brasileiro contempla a possibilidade de instrumento normativo introdutor externo veicular normas no direito positivo nacional, no caso das convenções internacionais aplicáveis internamente.

3.10.2. O art. 98 do CTN e critérios de solução de antinomias

A questão da hierarquia acima examinada é importante porque é um dos critérios utilizados para a solução de antinomias que surgem dentro do sistema jurídico. Se, por exemplo, a lei interna tributa certa situação e o tratado veda a tributação dessa mesma situação quando ela envolver um residente do outro Estado-parte, esse conflito normativo verificado dentro da ordem jurídica nacional pode ser solucionado mediante aplicação da norma hierarquicamente superior.

Segundo Heleno Taveira Tôrres⁹⁷, em qualquer sistema de direito positivo há contradições entre normas válidas. A antinomia se caracteriza quando duas normas válidas conflitam entre si, no que concerne a certos critérios (material, pessoal, espacial ou temporal), quanto aos modais deônticos, isto é, contradizem-se em seus comandos. Nesse caso, apenas uma poderá ser aplicada, mas ambas permanecem válidas, de modo que a norma não aplicada pode vir a ser aplicada futuramente. Daí a necessidade de se resolver o problema.

Em caso de contradição entre norma interna e norma internacional, sendo ambas válidas, tem-se fato jurídico ilícito no direito das gentes, acarretando como consequência a vinculação do estado ao cumprimento da respectiva sanção. Em vista disso, deve-se solucionar corretamente as hipóteses de antinomias.

⁹⁷ TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 574.

Tais contradições entre normas podem ser solucionadas pelas regras constantes da Lei de Introdução ao Código Civil, quais sejam: o critério temporal (*lex posterior derogat priori*), hierárquico (*lex superior derogat inferior*) ou da especialidade (*lex specialis derogat lex generali*).

Cumpra observar que, embora não haja problema em haver contradições na estrutura sistêmica do ordenamento jurídico, para o ato de aplicação do direito não pode haver antinomias. Por isso, o ato de aplicação exige análise prévia dos critérios de solução das antinomias. Heleno Taveira Tôres⁹⁸ defende a inviabilidade do uso de tais critérios na solução de antinomia entre norma internacional e norma interna, sob o argumento de terem fundamentos de validade distintos. Em que pese o entendimento, deve-se notar que, após devidamente recepcionado à ordem jurídica brasileira, o tratado internacional introduz normas no direito positivo interno, sendo aplicável internamente tanto quanto as demais normas do sistema brasileiro de direito positivo. Dessa forma, em busca da preservação da harmonia do nosso sistema jurídico, devemos nos valer desses critérios amplamente reconhecidos para eliminação das contradições entre normas, o que resultará na mera desaplicação de uma das normas no caso concreto, sem acarretar consequências para a sua validade, que permanece sujeita a requisitos próprios⁹⁹.

Sendo assim, diante da possibilidade de conflito entre norma interna e norma internacional, ao disciplinarem ambas a mesma matéria de modo distinto, faz-se necessário estabelecer qual a hierarquia assumida pelo tratado internacional a fim de estabelecer qual norma irá prevalecer no caso concreto.

Especificamente quanto às convenções de Direito Internacional Tributário, há dispositivo específico, qual seja, o art. 98 do Código Tributário Nacional, que prevê “Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.”

Ao estabelecer a prevalência do tratado internacional sobre a legislação tributária interna, o dispositivo apenas veio explicitar o tratamento conferido pela Constituição Federal às normas internacionais convencionais¹⁵¹. Conforme observação pertinente de

⁹⁸ TÔRRES, Heleno Taveira. **Tratados e convenções internacionais em matéria tributária e o federalismo fiscal brasileiro**. In Revista Dialética de Direito Tributário, n. 86, São Paulo, nov. 2002, p. 42.

⁹⁹ Neste tocante, deve-se lembrar que os critérios de validade das normas internacionais são extraídos do direito das gentes, ao passo que os critérios de validade das normas nacionais decorrem do sistema jurídico de direito positivo nacional.

Sacha Calmon Navarro Coêlho¹⁰⁰, o art. 98 do Código Tributário Nacional serve para dar credibilidade e garantia aos terceiros países acordantes¹⁰¹.

O dispositivo visou consolidar a superioridade hierárquica dos tratados internacionais em matéria tributária, dirimindo a controvérsia existente em torno da questão. Desse modo, o conflito com a legislação tributária interna deve ser solucionado pelo critério hierárquico, e não cronológico ou da especialidade.

Portanto, havendo antinomia entre norma interna e norma internacional, esta deverá ser aplicada no caso concreto em virtude de sua privilegiada posição hierárquica, motivo pelo qual sua aplicação prevalecerá até mesmo sobre norma interna superveniente ao tratado internacional.

Contudo, no julgamento do RE 80.004-SE, de 01/06/1977, DJU 29/12/77, o STF concluiu pela possibilidade de revogação do tratado por lei interna posterior, solucionando o conflito entre tratado e legislação interna mediante aplicação do princípio *lex posterior derogat lex priori*. Tal entendimento do STF representa um retrocesso, ao deixar de conferir primazia às convenções internacionais em caso de conflito com legislação interna superveniente.

Deve-se notar que o uso do critério hierárquico é o que melhor se coaduna com as exigências de segurança jurídica e de cooperação entre os povos no plano internacional, na medida em que garante a prevalência das normas internacionais sempre que houver conflito com a legislação infraconstitucional, mesmo nos casos em que essa lhe seja superveniente. Não obstante, há autores¹⁰² que pugnam pela aplicação do critério da especialidade para a eliminação do conflito, entendendo que o art. 98 do Código Tributário Nacional expressaria a circunstância de ser o tratado norma especial e que, portanto, excepcionaria a norma geral contida na lei interna, seja esta anterior ou posterior ao

¹⁰⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7. ed. Rio de Janeiro, Forense, 2004, p. 658.

¹⁰¹ Maria do Carmo Puccini Caminha corrobora a importância do art. 98 do Código Tributário Nacional, ao afirmar que veio preservar segurança jurídica aos acordos internacionais firmados pelo Estado brasileiro. CAMINHA, Maria do Carmo Puccini. **Os tratados internacionais tributários e a eficácia de suas normas no ordenamento jurídico brasileiro**. In Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. 9, n. 41, São Paulo, nov/dez. 2001, p. 37.

¹⁰² José Souto Maior Borges. **Curso de Direito Comunitário**. São Paulo: Saraiva, 2005, p.486, e Luciano Amaro. **Direito Tributário Brasileiro**. 7. ed. São Paulo: p. 173 e 175. Para Alberto Xavier, o art. 98 do CTN não só confirma a supremacia hierárquica dos tratados sobre a legislação interna, como também a relação de especialidade dos tratados em relação à lei interna. **Direito Tributário Internacional do Brasil – Tributação das Operações Internacionais**. 5. ed. Rio de Janeiro, Forense, 2002, p. 123

tratado.

Apesar de também conferirem primazia aos tratados internacionais, não parece assistir razão a tais autores. Afinal, nem sempre o tratado internacional introduz normas especiais, podendo conter preceitos até mesmo bem genéricos, a exemplo do art. VII do GATT (Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio), que introduz o conceito de “valor aduaneiro” no comércio internacional. Ademais, diante da patente superioridade hierárquica dos tratados internacionais sobre a legislação infraconstitucional brasileira, as normas internacionais terão prevalência de aplicabilidade, mostrando-se despropositada a utilização do critério da especialidade ou cronológico para a solução do conflito.

Assim sendo, infere-se que o art. 98 do Código Tributário Nacional veio consolidar a prevalência de aplicabilidade dos tratados internacionais em relação às leis internas no direito brasileiro, eliminando de vez quaisquer dúvidas a respeito do seu primado. Dessa forma, o conflito entre norma internacional e norma interna deverá ser solucionado pelo critério hierárquico, que determina a aplicação da norma superior do tratado no caso concreto, permanecendo ambas as normas válidas consoante os seus próprios requisitos de validade.

Muito embora a inconstitucionalidade do art. 98 do CTN tenha sido suscitada em diversas oportunidades, na realidade a celebração do tratado internacional não limita o exercício do Poder Legislativo, que tem a faculdade de aprová-lo ou rejeitá-lo. Em interpretação teleológica do art. 98 do CTN, percebe-se que o legislador, ante a possibilidade de conflito entre normas internacionais e normas internas, visou garantir a eficácia das daquelas em todos os compromissos externos a que firmados pelo Estado brasileiro em matéria de tributos, de modo que foi o próprio Poder Legislativo que assim quis¹⁰³. Assim, não se pode arguir a inconstitucionalidade do art. 98 por ter introduzido supostas limitações que não constariam do texto constitucional.

José Souto Maior Borges¹⁰⁴ observa que, por ter aplicação restrita à matéria tributária, o art. 98 é realmente norma infraconstitucional e, por isso, deve ser interpretada em consonância com os ditames constitucionais. Neste aspecto, deve-se lembrar que o Código Tributário Nacional foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 como *lei*

¹⁰³ CAMINHA, Maria do Carmo Puccini. **Os tratados internacionais tributários e a eficácia de suas normas no ordenamento jurídico brasileiro**. In Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. 9, n. 41, São Paulo, nov./dez. 2001, p. 43-44.

¹⁰⁴ MAIOR BORGES, José Souto. **Curso de Direito Comunitário**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 249.

complementar e, portanto, é lei nacional, com a função de complementar a ordem jurídica total estabelecida pela Constituição Federal, acerca da qual discorreremos no Capítulo 2 deste trabalho.

Ao nosso ver, o conteúdo do art. 98 do Código Tributário Nacional não constitui matéria exclusiva do texto constitucional e, portanto, o dispositivo não é inconstitucional. Em primeiro lugar, porque o art. 98 não tem efeitos constitutivos, mas meramente declaratórios; não constitui um dever-ser¹⁰⁵. Com efeito, o dispositivo apenas reconhece o tratamento conferido pela Constituição Federal às normas internacionais convencionais em geral, *declarando* a supremacia dos tratados ao menos sobre a legislação *tributária* interna, a fim de consolidar de vez a prevalência de sua aplicabilidade decorrente do critério hierárquico e dos princípios constitucionais insculpidos no art. 4º da Constituição Federal.

Nesse sentido, Gerd Willi Rothmann¹⁰⁶ reconhece que a primazia dos acordos de bitributação sobre a legislação tributária independe do preceito do art. 98 do CTN, decorrendo, na realidade, dos próprios princípios gerais de direito internacional público, como o *pacta sunt servanda*, e de direito interno, como o princípio pelo qual um ato somente pode ser desfeito por outro que obedeça a mesma forma.

Infere-se, portanto, que improcedem os argumentos que a doutrina e jurisprudência se utilizam para arguir a inconstitucionalidade do art. 98 do CTN. Importa mencionar, outrossim, que o art. 98 não é inútil, ao contrário do que alguns autores sustentam¹⁰⁷, pois tem a função de garantir o primado dos tratados sobre a legislação tributária interna.

Em decisões relativas ao ICM (atualmente, ICMS), ao se discutir a prevalência das modificações introduzidas pelos Estados em face da inovação introduzida pela denominada emenda “Passos Porto” (EC 23/83), o Supremo Tribunal Federal afirmou, ainda que implicitamente, a plena aplicabilidade do art. 98 do CTN, afastando a tese de sua inconstitucionalidade. É o que se verifica nos Recursos Extraordinários nºs 119.814-SP, de 12/06/90, DJU 29/06/90; 116.335-SP, de 26/06/87, DJU 21/08/87; 116.198-SP, de 10/03/89, DJU 07/04/89; e 113.759-SP, de 20/11/87, DJU 10/03/89.

¹⁰⁵ MAIOR BORGES, José Souto. **Curso de Direito Comunitário**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 504. Segundo Heleno Taveira Tôrres, a natureza da regra é de declaração da recepção dos tratados, que passam a ter aplicabilidade intra- sistêmica. **Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 578.

¹⁰⁶ ROTHMANN, Gerd Willi. **Interpretação e Aplicação dos Acordos Internacionais contra a Bitributação**. Tese (Doutorado) – USP. São Paulo: 1978, p. 184.

¹⁰⁷ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 178.

Mesma orientação seguiu o Superior Tribunal de Justiça, ao editar a Súmula n. 20: “A mercadoria importada de país signatário do GATT é isenta do ICM, quando contemplado com esse favor o similar nacional”. A orientação se reflete nos Recursos Especiais nºs 1.845-SP, de 04/06/90, DJU 25/06/90; 1.532-SP, de 18/12/89, DJU 19/02/90; 1.309-SP, de 07/05/90, DJU 28/05/90; e 3.143-SP, de 20/06/90, DJU 06/08/90.

Afastada a arguição de inconstitucionalidade do art. 98 do CTN, também há quem defenda sua aplicação restrita a apenas certas espécies de tratados, limitando a eficácia do dispositivo legal. Em vista disso, cumpre-nos analisar atentamente a questão.

A doutrina tradicional classifica os tratados em duas categorias distintas:

- 1ª) *tratados-leis* ou *tratados normativos* (*traités-lois, law making treaties*), atos jurídicos plurilaterais que introduzem normas gerais de conduta no plano das relações interestatais;
- 2ª) *tratados-contratos* (tratados internacionais em sentido estrito, *traités contracts*), que disciplinam situações individuais.

No entanto, não há como disciplinar juridicamente situações individuais, a não ser normatizando-as. Assim, cumpre reconhecer que os tratados-contratos, tal como os tratados normativos, também são ponentes de normas. Ademais, a terminologia “tratados-leis” é imprecisa, visto que o tratado é ato normativo inconfundível com a lei.

Outra crítica à classificação é a circunstância de que um mesmo tratado pode conter, concomitantemente, disposições de natureza normativa e de natureza contratual¹⁰⁸, caso em que a classificação cairá por terra.

Portanto, cumpre reconhecer que ambas as espécies de tratados são ponentes de normas, apresentando como única diferença o seu âmbito de validade que, no caso dos “tratados-contratos”, é mais restrita que nos “tratados-leis”.

Atualmente, a dicotomia entre os tratados contratuais e os tratados normativos deve ser descartada, principalmente porque dela não se extraem efeitos jurídicos diferentes para cada uma das espécies de tratados, em nada alterando sua validade, eficácia, interpretação e extinção. Afinal, ambos constituem atos jurídicos dos quais decorrem efeitos jurídicos,

¹⁰⁸ MAIOR BORGES, José Souto. **Curso de Direito Comunitário**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 491.

gerando obrigações e prerrogativas. Segundo Alberto Xavier¹⁰⁹, a crítica principal à irrelevância de tal classificação reside na ausência de hierarquia entre as duas espécies de tratados.

Sendo assim, dirimida a questão acerca da aplicação do art. 98 do CTN, que se volta indistintamente a qualquer espécie de tratado em matéria tributária, deve-se ter em vista que sua natureza é de *declaração* da recepção dos tratados, apresentando duas funções, a saber: a de recepção sistêmica das normas convencionais e a de comando comportamental ao legislador ordinário, de proibição de qualquer alteração unilateral do que foi pactuado, nos termos do *pacta sunt servanda*. Aí reside o reconhecimento da prevalência de aplicabilidade do direito internacional sobre o interno, confirmando esse princípio decorrente do art. 4º da Constituição Federal.

No que concerne à operacionalidade do art. 98 do CTN, está prevista a possibilidade de alteração da legislação tributária interna por tratados internacionais. No entanto, deve-se atentar para a imprecisão terminológica do art. 98 porque, segundo alertado pela doutrina¹¹⁰, não se trata de revogação, mas de limitação da eficácia da lei nacional, que permanece aplicável para as situações não disciplinadas pelo tratado.

Com efeito, segundo leciona José Souto Maior Borges¹¹¹, no inter-relacionamento entre tratado e lei não se dá o fenômeno da revogação, que significa “retirar a voz”, implicando perda da eficácia das normas da ordem jurídica nacional. Na realidade, o art. 98 estabelece uma primazia de aplicabilidade do tratado, com a consequente limitação da eficácia da lei interna que lhe seja contrária.

De fato, não se trata de revogação porque, se o tratado perde a vigência, a lei tributária volta a aplicar-se de pleno direito, sem necessidade da edição de outra lei com o mesmo conteúdo, numa espécie de “represtinação”, que não é admitida no direito brasileiro em caso de revogação. Essa “represtinação” é indício de que não se trata de revogação da lei, mas apenas da prevalência do tratado sobre ela.

¹⁰⁹ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil: Tributação das Operações Internacionais**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 127-129.

¹¹⁰ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil: Tributação das Operações Internacionais**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 124; TÔRRES, Heleno Taveira. **Tratados e convenções internacionais em matéria tributária e o federalismo fiscal brasileiro**. In Revista Dialética de Direito Tributário, n. 86, São Paulo, nov. 2002, p. 45; e COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 654.

¹¹¹ MAIOR BORGES, José Souto. **Direitos humanos e tributação**. In Direito Tributário Internacional Aplicado. Vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 81.

Ademais, a revogação de tratado por lei interna não é possível, pela circunstância de se fundarem em âmbitos diversos de competência. Assim, a rigor, as convenções internacionais não revogam, nem totalmente (por ab-rogação), nem parcialmente (derrogação), a lei interna.

Em suma, o que se conclui sobre o art. 98 do CTN em exame é que tem a função de prevenção de conflitos. Como os acordos internacionais devem ser cumpridos, não cabe ao Congresso Nacional descumprir o pactuado. Portanto, o dispositivo deve ser interpretado no sentido de que os tratados e convenções internacionais devem ser observados pela legalidade das pessoas constitucionais (União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios)¹¹².

Por derradeiro, fica a observação de que o princípio do *pacta sunt servanda* está previsto não só no art. 98 do CTN, como também na Constituição Federal de 1988, no art. 5º, §2º, em que determina expressamente a vinculação da ordem jurídica brasileira aos direitos introduzidos por tratados internacionais.

¹¹² MAIOR BORGES, José Souto. **Direitos humanos e tributação**. In Direito Tributário Internacional. Vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 82.

4. TRIBUTAÇÃO PELO IRPJ DOS LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR COLIGADAS E CONTROLADAS

4.1. Relevância do estudo do IRPJ

Tendo estudado nos dois capítulos anteriores acerca do fenômeno indesejado da dupla tributação e dos tratados internacionais firmados pelo Brasil com o escopo de evitá-lo, neste capítulo passa-se ao exame do IRPJ, com destaque para as hipóteses de *extraterritorialidade* que ensejam a tributação da renda de sociedades controladas e coligadas às brasileiras, mas que se sediem no exterior, tema do presente trabalho.

O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza sempre ocupou espaço importante no sistema tributário em razão de sua dimensão histórica, dos amplos recursos econômicos, políticos e jurídicos, com expressiva arrecadação para os cofres públicos, além do impacto sobre a capacidade contributiva dos sujeitos passivos.

Não obstante a inegável relevância desse imposto, foi somente recentemente que surgiram estudos com uma análise científica mais refinada. O grande desafio sempre foi conciliar os preceitos constitucionais com os desdobramentos infraconstitucionais previstos na farta legislação a ele relativa, havendo interpretações pouco elaboradas que dificultam a boa aplicação dos recursos dele obtidos e impedem que tanto Fisco como contribuinte possam usufruir dessa forma de tributação.

Ante a intensa velocidade da produção normativa em seara tributária, a doutrina nacional vem proporcionalmente aumentando sua contribuição científica, porém especificamente em relação ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, a complexidade de seu regime de incidência ainda tem espantado os especialistas.

Tendo em mente tais ponderações críticas, neste capítulo propomos um exame que parte do texto constitucional em um caminho epistemológico até alcançar as normas infraconstitucionais, desde as gerais e abstratas, no sentido do ciclo de positivação do direito positivo, a fim de que se possa atingir a região material das condutas intersubjetivas.

Apenas o estudo mais aprofundado sobre esse imposto revela violações a princípios como o da capacidade contributiva, por não se preservar o mínimo vital à subsistência digna do ser humano, em desrespeito ao sobrevalor da “*justiça tributária*”.

Para os fins deste trabalho, neste capítulo voltaremos nossa atenção ao exame do critério espacial da hipótese de incidência do imposto de renda sobre a pessoa jurídica, em especial ao regime de tributação pelo IRPJ dos lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no país. Para tanto, o estudo passará pela análise da relação do *critério espacial* com o âmbito de aplicação da lei tributária, isto é, com a *vigência da lei tributária no espaço*.

Nessa análise se constatará que a lei tributária federal não se limita ao respectivo território, sendo possível contemplar situações ocorridas no exterior. Daí o art. 43, §2º, do CTN ter previsto a *extraterritorialidade* do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, permitindo que alcance rendimento ou receita proveniente do exterior. Essa extraterritorialidade depende do aspecto a que se der relevância nesse fato ocorrido no exterior, apoiando-se nos elementos de conexão da nacionalidade, residência, ou fonte da renda, na fixação do aspecto espacial da hipótese tributária.

Para lograr êxito na definição do critério espacial do IRPJ, o trabalho reconhece a necessidade de construção da regra-matriz de incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, como instrumento de trabalho, com destaque para o suposto normativo, no qual é descrita a hipótese de incidência tributária, caracterizada por seus vários critérios. Ao critério espacial da hipótese de incidência ainda é contraposta a noção de vigência da lei tributária no espaço, relacionando-se os conceitos.

A conclusão deste trabalho a respeito da tributação dos lucros auferidos no exterior por coligadas e controladas somente se faz possível mediante compreensão e precisão do critério espacial do IPRJ, em uma abordagem teórica que parte da adoção da premissa do Direito como fenômeno comunicacional em uma perspectiva lógico-constructivista, conforme assentado no Capítulo 1, até se obter os elementos da hipótese normativa que servem de base para a solução das discussões relativas à extraterritorialidade desse tributo.

4.2. Evolução histórica do regime espacial de tributação do IRPJ: da territorialidade à universalidade

Fazendo-se uma digressão histórica sobre os primórdios da tributação pelo IRPJ no país, no tocante à vigência espacial da lei tributária em matéria de imposto de renda, ao menos até dezembro de 1995 vigorava para as pessoas físicas o princípio da universalidade, ao passo que as pessoas jurídicas eram submetidas ao princípio da territorialidade. Ao distinguirmos as noções de pessoas físicas e pessoas jurídicas, costumamos dizer que as primeiras são pessoas naturais, ao passo que as pessoas jurídicas são artificiais, quando na verdade deve-se atentar a que ambas são criações do direito e artificiais, na medida em que somente existem à luz de determinadas normas jurídicas, concebidas num dado sistema jurídico.

Vigorando regime diferente para as pessoas físicas e jurídicas, a partir do advento da Lei n. 9.249/95, contudo, o Brasil passou a adotar também para as pessoas jurídicas o princípio da *universalidade*, o que significa que o imposto de renda por elas devido alcançará as rendas produzidas no exterior. Tal regime ainda foi aperfeiçoado pelas Leis n.ºs 9.430/96, 9.532/97 e pela recente Lei n. 12.973/14.

O princípio da universalidade pode ser explicado como o tradicional princípio da territorialidade acrescido da eleição de critério de conexão legítimo capaz de estender a tributação da renda para além dos limites do território nacional, a saber, o critério de conexão *pessoal*, tal como a residência, o domicílio ou a nacionalidade, independentemente de a fonte da renda situar-se fisicamente no exterior. No caso das pessoas jurídicas, o acréscimo do critério do *domicílio* permitiu a adoção da chamada “tributação da renda mundial” (*worldwide income taxation*).

Cumprindo observar que ambos os princípios, da universalidade e territorialidade, devem conviver conjuntamente, pois o primeiro ditará a tributação da renda auferida no interior do território nacional, ao passo que o princípio da universalidade acabará por alargar o critério espacial da regra-matriz de incidência do IRPJ, conforme se verá adiante, uma vez que considerará como fato jurídico a produção de rendimento fora do território nacional, desde que presente o critério de conexão *pessoal* (residência, domicílio, nacionalidade).

Assim, a par da competência federal para a instituição do imposto sobre a renda, o fato jurídico pode não estar adstrito a esses limites territoriais, podendo-se verificar o alargamento do critério espacial nesse caso, o que, contudo, não altera a obrigação tributária e a futura norma jurídica individual e concreta, cuja validade, vigência e eficácia ficam limitadas apenas ao território nacional. O tributarista Alberto Xavier bem esclarece acerca desse critério espacial mais amplo no IRPJ, e que passamos a estudar neste capítulo: *“uma coisa é determinação do local onde um fato juridicamente ocorreu, outra coisa – bem distinta – é a determinação da ordem jurídica competente para a sua disciplina”*¹¹³.

4.3. O direito positivo como fundamento para o IRPJ

4.3.1. A regra-matriz de incidência ou a norma jurídica tributária em sentido estrito

O conceito de regra-matriz de incidência em geral pode ser definido como um instrumento metódico concebido pela Teoria Geral e Filosofia do Direito para organizar o texto de direito positivo confeccionado pelo legislador, propiciando a compreensão da mensagem legislada sob uma estrutura comunicacional, formada, basicamente, de um juízo hipotético, em que se associa uma consequência jurídica desde que ocorrido o fato previsto no antecedente, falando-se em hipótese e tese, descritor e prescritor, vinculados entre si por uma imputação deontica, que pode variar sob os modais lógicos “permitido” (Pp), “proibido” (Php) e “obrigatório” (Op).

Trata-se de uma estrutura padrão comum a todas as normas jurídicas, o que fica evidenciado a partir do seguinte conceito apresentado por Lourival Vilanova ao discorrer sobre a norma jurídica:

[...] é uma estrutura lógica. Estrutura sintático-gramatical é a ‘sentença ou oração’, modo expressional frástico (de frase) da síntese conceptual que é a norma. A norma não é a oralidade ou a escritura da ‘linguagem’, nem é o ‘ato-de-querer ou pensar’ ocorrente no sujeito emitente da norma, ou no sujeito receptor da norma, nem é, tampouco, a ‘situação objetiva’ que ela

¹¹³ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil: tributação das operações internacionais**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 63.

denota. A norma jurídica é uma estrutura lógico-sintática de significação [...].¹¹⁴

Por simbolizar a norma-padrão de incidência, em matéria tributária a regra-matriz de incidência é conhecida como norma jurídica tributária *em sentido estrito*, distinguindo-se da norma jurídica tributária *em acepção ampla*, que também contribui para compor a disciplina do tributo, porém não cuida propriamente do fenômeno da incidência. Ante o princípio da homogeneidade sintática das regras de direito positivo, as normas jurídicas em matéria tributária têm a mesma estrutura formal, permanecendo estável o esquema lógico ou sintático, o que não se verifica no plano semântico.

Quanto à estrutura da regra-matriz de incidência tributária, pode-se dizer resumidamente que na hipótese ou descritor da norma jurídica tributária em sentido estrito o legislador prevê a ocorrência de um evento selecionando traços e características para identificá-lo, elementos estes indicativos de riqueza econômica, representados pelo critério material, espacial e temporal da hipótese tributária. Afinal, a hipótese traz uma descrição abstrata de apenas determinada parcela dos fatos sociais, aquela marcada por fatos economicamente apreciáveis e que criarão prestações pecuniárias em favor do Estado tributante.

A partir da hipótese tributária extrai-se a completude do chamado “fato gerador”, ou suposto da norma primária tributária, identificados pelo aspecto material do antecedente tributário, no qual se encontra a descrição objetiva do fato; aspecto espacial, que apresenta as condições territoriais de ocorrência do evento; e aspecto temporal, que apresenta o momento em que se tem por ocorrido o fato.

Por sua vez, já na proposição-tese, ou consequente normativo, o legislador prescreve um vínculo abstrato, uma relação deôntica, entre o sujeito ativo e o sujeito passivo da obrigação tributária, de modo que o consequente ou prescritor da regra-matriz de incidência é definido por dois critérios: o pessoal (sujeito ativo e passivo) e o quantitativo (base de cálculo e alíquota).

A importância do consequente da regra-matriz de incidência reside em encontrarmos nela os elementos identificadores da relação jurídica tributária, tais como o aspecto quantitativo e os seus sujeitos, ativo e passivo, respectivamente o titular do direito

¹¹⁴ Apud CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 610.

subjetivo de exigir a prestação e a pessoa física ou jurídica de quem se exige o cumprimento da prestação pecuniária.

A regra-matriz de incidência pode ser mais bem visualizada após sintetizada por Paulo de Barros Carvalho no seguinte esquema:

D [cm(v.c).ct.ce] --- [cp(Sa.Sp).cq(bc.al)]

No qual “D” é dever-ser neutro que juridiciza o vínculo deôntico entre hipótese e consequência, apresentando-se o antecedente (descritor) com os seus critérios e conectado com o consequente normativo (prescritor), também composto por seus próprios componentes¹¹⁵.

Tal fórmula é capaz de transmitir em uma expressão mínima e irreduzível de manifestação do deôntico o sentido completo da mensagem legislada.

Percebe-se, assim, que a hipótese de incidência apresenta a descrição de um fato por intermédio dos elementos suficientes e capazes para identificá-lo, e que, uma vez ocorrido no mundo social e relatado na linguagem competente, irromperá o vínculo deôntico prescrito no consequente da regra-matriz, exurgindo a obrigação tributária de recolhimento, no caso deste trabalho o IRPJ, mediante um ato humano de sua aplicação, a saber, a produção de uma norma individual e concreta (lançamento).

Ressalve-se, no entanto, conforme já visto no Capítulo 2, que a incidência instrumentalizada pela regra-matriz de incidência não é automática logo a partir do acontecimento do evento previsto na hipótese (antecedente), pois para irradiar os efeitos previstos no consequente normativo é necessária a atuação do ser humano, que a partir da regra-matriz de incidência, norma geral e abstrata, constrói norma jurídica individual e concreta, vertendo-a na linguagem competente, o que sucede por meio do ato de lançamento a constituir o crédito tributário e requer absoluta identidade entre o fato jurídico tributário ocorrido no mundo social e o desenho normativo da hipótese, em uma operação lógica de subsunção, o que decorre da tipicidade tributária.

Também importa distinguir os textos legislativos produzidos a cargo dos legisladores, no sentido amplo, das proposições normativas, que não são exclusividade dos responsáveis pela produção dos veículos introdutórios de normas jurídicas, mas são

¹¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 465.

produzidas por todo aquele que se coloca na posição de intérprete da mensagem legislada e cria significações por meio de sua atividade construtiva.

Conforme se percebe, a funcionalidade operacional da regra-matriz de incidência tributária se deve à estruturação mais racional do texto legislativo, em uma forma comunicacional, vertida em linguagem, que permite o adequado ponto de partida e o consequente trabalho do intérprete de construção de sentido nos planos semântico e pragmático. Assim, a virtude da regra-matriz reside em introduzir um padrão metodológico para definir o sistema jurídico-prescritivo, servindo como critério seguro para nortear o pensamento do intérprete e do cientista do Direito, elevando o rigor científico no estudo e compreensão do sistema de direito positivo, que passa a ser mais independente de proposições de outras áreas¹¹⁶.

4.3.2. Os critérios espacial e temporal da hipótese de incidência, e a vigência territorial e temporal da lei tributária

Consoante exposto, o critério espacial da hipótese de incidência tributária, objeto do presente estudo, aponta as condições territoriais em que se considera efetivamente ocorrido o evento descrito como fato gerador da obrigação tributária (fato jurídico tributário), como mais uma forma de identificá-lo e caracterizá-lo, ao lado do critério material e temporal.

Por sua vez, embora possa suscitar confusão com o conceito de vigência territorial da lei ou vigência da lei no espaço, este se refere a atributo da lei, da norma jurídica tributária, e que no geral é definido pela doutrina como força para reger as condutas, disciplinar comportamentos, isto é, prontidão para propagar os efeitos prescritos, o que não é obtido simplesmente a partir da ocorrência do fato jurídico previsto em seu antecedente, pois a norma jurídica tributária apenas propagará os seus efeitos dentro de seu âmbito territorial de aplicação, já delimitado. E definido previamente esse limite territorial, o fato

¹¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 146-150, 610-613 e 663-669; CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 254-257; **Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 131-134.

jurídico tributário somente se reputará ocorrido se, ainda, verificado no lugar determinado como critério espacial da hipótese. Em regra, fala-se no princípio da *territorialidade* da norma jurídica tributária.

O mesmo raciocínio se aplica em relação às condições de tempo. Ao passo que o critério temporal indica as condições de tempo, isto é, o momento em que se considera efetivamente ocorrido o evento descrito hipoteticamente como ensejador da obrigação tributária, outro é o conceito de vigência temporal, tido como o intervalo de tempo durante o qual a norma tem força, falando-se em retroatividade ou ultratividade, isto é, na aplicação da regra a fatos passados ou futuros à sua vigência.

Em suma, tanto nas circunstâncias de espaço quanto de tempo, percebe-se que os *critérios* da regra-matriz de incidência guardam relação com o *fato jurídico tributário* que se subsumirá à hipótese de incidência, ao passo que a *vigência* se refere ao *alcance da norma* jurídica tributária, âmbito no qual ela apresenta capacidade para gerar efeitos. Critério é atributo do fato jurídico, e vigência é atributo da norma.

4.4. A construção da norma jurídica tributária em sentido estrito do IRPJ: renda disponível e o peculiar critério espacial

4.4.1. A hipótese de incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza

A Ciência do Direito em sentido estrito dedica-se a falar em tom descritivo sobre o ordenamento jurídico, mas exige um trabalho interpretativo, de cunho subjetivo, de atribuição de sentido, para a constituição do direito positivo em linguagem, pois a participação do agente é fundamental no aparecimento da mensagem científica.

Ao pensarmos num texto crítico sobre o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, não devemos olvidar que ao descrever o evento hipotético a ser tributado, o legislador o seleciona com base em aspectos de ordem material, temporal e espacial, de modo que não podemos nos distanciar do modelo proposto pela regra-matriz

de incidência, norma geral e abstrata, que apresenta em seu antecedente a hipótese de incidência tributária.

O IR – imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, de competência da União Federal, é previsto no art. 153, III, da Constituição Federal e a partir dele podemos construir uma regra-matriz de incidência geral, nos seguintes moldes:

Dado o fato de auferir ‘renda’, compreendida esta no sentido de acréscimo patrimonial, que implique aumento líquido de patrimônio (critério material), durante certo período de tempo, qual seja, no último instante do exercício financeiro (critério temporal), independentemente do local de produção da renda, desde que presente um dos critérios de conexão – residência, domicílio e nacionalidade - (critério espacial) **(ANTECEDENTE)** deve ser o dever jurídico de tais contribuintes, pessoas físicas ou jurídicas titulares da renda adquirida (critério pessoal), de pagamento do “imposto de renda e proventos de qualquer natureza”, que tem como base de cálculo o montante real, arbitrado ou presumido desse acréscimo, sobre ele incidentes alíquotas a serem aplicadas de forma progressiva em função do aumento da base de cálculo (critério quantitativo) **(CONSEQUENTE)**.

Para o fim de bem delimitar a materialidade do imposto, inicialmente deve-se compreender adequadamente o conceito de “renda”, bastante controvertido na doutrina pátria.

4.4.2. Materialidade da regra-matriz de incidência do IRPJ: noção de renda disponível

O conceito de renda é explicado pelas mais diversas teorias. Pode-se mencionar a “*teoria da fonte*”, pela qual corresponderia aos rendimentos periódicos de uma fonte produtiva necessariamente estável e durável, a “*teoria legalista*”, que obtém o conceito simplesmente a partir da lei, e por fim, a “*teoria do acréscimo patrimonial*”, adotada neste estudo por preconizar a existência de um conceito pressuposto na Constituição Federal, pelo qual somente é considerado como renda o ingresso líquido em bens materiais, imateriais, ou serviços, apreciável em moeda e que implique efetivo aumento líquido do patrimônio de contribuinte, consistente no saldo positivo obtido após o confronto entre certas e entradas e saídas durante determinado período examinado, a despeito do conceito

trazido no art. 43 do CTN. A expressão “proventos de qualquer natureza” também pode ser tomada como espécie do gênero “renda”.

Cumprе reconhecer que o conceito de renda não pode ser apreendido diretamente da Constituição Federal, mas apenas de forma indireta. Em princípio, a hipótese de incidência do imposto de renda vem prevista no art. 153, III, da Constituição Federal, que no contexto da discriminação das competências tributárias entre os entes federativos estabelece que “*Compete à União instituir impostos sobre: III – renda e proventos de qualquer natureza.*”

Examinando-se os impostos afetos à competência tributária da União, têm-se impostos que oneram o patrimônio de forma estática, como índice de capacidade econômica (ex: ITR); impostos que tributam parcela do patrimônio de forma dinâmica, independentemente da ocorrência de acréscimo patrimonial (ex: impostos de importação e exportação); e, por fim, o imposto de renda, que também onera o patrimônio a partir de uma perspectiva dinâmica, porém exigindo-se acréscimo de patrimônio, de modo que ostentará capacidade econômica o contribuinte que obtiver um acréscimo ao conjunto de bens e direitos de sua propriedade, em um determinado intervalo de tempo. Essa é a exegese que deve ser feita da expressão “*renda e proventos de qualquer natureza*” a partir do texto constitucional, que deve ser associado ao verbo “auferir”, além da imposição também constitucional de que tenha caráter pessoal, geral, universal e progressivo, e atenda ao princípio da capacidade contributiva.

Em outras palavras, deve-se interpretar tal expressão como acréscimo de patrimônio (conjunto de bens e direitos) pertencente a uma pessoa (física ou jurídica), dentro de lapso temporal em que se possam cotejar certos ingressos e desembolsos. Na definição de José Arthur Lima Gonçalves, o conteúdo semântico *mínimo* do “conceito constitucionalmente pressuposto” de renda pode ser resumido como um saldo positivo resultante do cotejo entre certas entradas e saídas, ocorridas ao longo de um dado período¹¹⁷.

Assim, evidenciado que o texto constitucional traça os contornos gerais do conceito de renda para fins de incidência do imposto federal, cumpre ressaltar, no entanto, que o conceito não é construído de forma completa diretamente a partir da Constituição Federal.

¹¹⁷ GONÇALVES, José Arthur Lima. **Imposto sobre a Renda: Pressupostos Constitucionais**. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 179.

Afinal, o conceito ainda deve ser integrado com o disposto no Código Tributário Nacional, que no exercício de competência de legislador complementar, no art. 43, não desbordou dos traços gerais do conceito constitucional de renda, ao prever:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica:

I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os **acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior**. (grifo nosso)

Conforme se percebe, apesar de o conceito de renda não ser diretamente obtido a partir da Constituição Federal, não pode a lei complementar fixar um conceito totalmente livre, devendo respeitar as balizas já delineadas no texto constitucional, no exercício da competência para disciplinar normas gerais em matéria tributária, estatuída no art. 146, inciso III, da Constituição Federal¹¹⁸. De modo semelhante, não pode o legislador ordinário ultrapassar os limites delineados pela Constituição Federal, ainda que receba autorização da legislação complementar para a fixação do conceito de renda.

Outro não é o entendimento do Supremo Tribunal Federal, ao reconhecer que o conceito de renda não é construído diretamente a partir do texto constitucional, mas também com o auxílio da legislação infraconstitucional, que deve ser interpretada, contudo, de modo a não implicar ofensa reflexa ou indireta à Carta Magna (RE n. 607.826 AgR/RJ, DJ 17.03.2014).

Para melhor definição do conceito de renda, diga-se, outrossim, que dado o seu caráter dinâmico, ela não se confunde com *capital*, *fortuna* ou *patrimônio* do contribuinte, o que acabaria por permitir a tributação de uma situação estática. Tampouco se confunde com *lucro*, que se refere ao saldo positivo obtido pela pessoa jurídica em sua atividade durante determinado período e que, nessa conformidade, apresenta-se como uma das espécies do gênero *renda*.

Conclui-se, enfim, que a expressão “renda e proventos de qualquer natureza”, que constitui objeto da tributação, deve ser compreendida como acréscimo patrimonial. Disso decorre que, no caso de pessoas jurídicas, é considerado lucro tributável todo acréscimo

¹¹⁸ BARRETO, Paulo Ayres. **O Imposto sobre a renda e os preços de transferência**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 65-72.

líquido (bens materiais, imateriais ou serviços avaliáveis em dinheiro), verificado em um período determinado, cujo total constitui o lucro líquido, base para a determinação do lucro real (*teoria do acréscimo patrimonial*). Conforme se percebe, o critério material da hipótese de incidência do IRPJ consiste na aquisição de aumento patrimonial, verificável pela variação de entradas e saídas num certo período de tempo. Já dizia Rubens Gomes de Souza¹¹⁹ que:

[...] o fato gerador do imposto de renda será sempre, com efeito, o aparecimento de uma relação de propriedade ou de posse entre um rendimento e o contribuinte, seja este de fato ou de direito, isto é, quer esteja o contribuinte em relação pessoal com a matéria tributável, quer se trate simplesmente de um contribuinte por força de designação legal.

Para fins de mensuração da materialidade do IRPJ, o CTN elegeu como base de cálculo, guardando correspondência com o critério material da hipótese de incidência, o montante *real*, *arbitrado* ou *presumido* da renda ou proventos tributáveis. O critério do lucro visa à tributação fundada no balanço da empresa, a partir da determinação comercial e contábil (lucro líquido), salvo as exceções do lucro presumido e do lucro arbitrado.

Quanto às noções de aquisição de disponibilidade *jurídica* e aquisição de disponibilidade *econômica* mencionados no art. 43 do CTN, vale-se o dispositivo do permissivo previsto no art. 146, III, da CF, que exige o instrumento da lei complementar para veicular normas gerais de direito tributário, no que estão compreendidos os *atos geradores*, bases de cálculo e contribuintes.

A disponibilidade *econômica* diz respeito ao efetivo recebimento da renda por seu titular em seu caixa (*cash basis*), ao passo que a disponibilidade *jurídica* se refere à simples produção da renda, independentemente de recebimento em dinheiro pelo titular (*accrual basis*). Tal distinção perde relevância, contudo, se considerado que ao permitir a instituição do imposto sobre a renda, a Constituição Federal nada diz se incidirá sobre a renda produzida e ainda não recebida, ou não, de modo que o legislador complementar elegeu como fato jurídico tributário tanto a aquisição da disponibilidade econômica quanto da simples disponibilidade jurídica. Daí a jurisprudência ter admitido a incidência do IR nos casos em que o contrato social prevê a disponibilidade econômica ou jurídica imediata, pelos sócios, do lucro líquido apurado, na data do encerramento do período-base (STF - RE

¹¹⁹ SOUZA, Rubens Gomes. **O fato gerador do imposto de renda**. In Estudos de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1950, p. 174.

172.058, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ de 13.10.1995).

Note-se que na distinção conceitual acima apontada pouco importa a origem da renda disponibilizada ao contribuinte, que constituirá fato jurídico tributário se lícita ou ilícita (princípio do *pecunia non olet*), bastando a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica. Afinal, segundo destaca Luciano da Silva Amaro¹²⁰, “*o que o CTN qualifica como ‘econômica’ ou ‘jurídica’ é a disponibilidade da renda, e não a origem desta.*”

No entanto, o conceito afasta as simples provisões de créditos ainda insuscetíveis de disposição e por isso não caracterizadoras de acréscimo patrimonial. A partir do art. 43 do CTN evidencia-se que constituirá fato jurídico tributário a conduta de adquirir renda *disponível*. Fica excluída, por conseguinte, a tributação de valores provisionados, juridicamente e economicamente insuscetíveis de disposição, que configuram mera aparência de acréscimo patrimonial e acabam indevidamente por transformar o imposto sobre a renda em um imposto sobre patrimônio, que não alcança simplesmente o resultado dos rendimentos.

Afinal, evidente que o importe tributado deve ser limitado, e não por aspectos econômicos extrajurídicos, mas sim por dados já juridicizados por normas de direito positivo, inseridos no universo dos signos do direito. Porém, não é a capacidade contributiva absoluta que desperta os maiores problemas e sim a capacidade contributiva relativa. O professor Paulo de Barros Carvalho¹²¹ conclui que o princípio da capacidade contributiva absoluta retrata a realização do conceito jurídico de renda, ao passo que o princípio da capacidade contributiva *relativa* é contemplado no art. 146 da Constituição Federal (“segundo a capacidade econômica do contribuinte”) e implica realizar a igualdade tributária, de modo que cada participante contribua de acordo com o tamanho econômico do evento.

Como o imposto sobre a renda tem forte índole de pessoalidade, permite a perfeita concretização do princípio da capacidade contributiva relativa, desde que a edição da norma jurídica geral e abstrata atenda ao preceito constitucional, sob pena de se exigir riqueza indevida (confisco). Isso significa que, inexistindo disponibilidade jurídica ou econômica, não terá ocorrido o *factum* tributário e, portanto, os elementos para a sua

¹²⁰ AMARO, Luciano. **Curso de Direito Tributário** (coord. por Ives Gandra da Silva Martins). Belém: Cejup, 1997, 2. vol., p. 319.

¹²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 675-677.

composição material.

Ainda a respeito do elemento da disponibilidade, componente do critério material descrito no CTN, cumpre acrescentar que a tributação em bases universais (*world-wide-income*) para as pessoas jurídicas, adotando-se o princípio da *universalidade* para que os lucros auferidos no exterior fossem computados no lucro real, somente foi possível a partir da introdução dos §§1º e 2º ao art. 43 do Código Tributário Nacional pela LC n. 104/2001, *in verbis*:

§1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

Conforme se percebe, o CTN deixou a cargo da lei ordinária estabelecer as condições e o momento em que se dará a disponibilidade de receitas e rendimentos oriundos do exterior, para fins de incidência do IRPJ. Não se deve olvidar, contudo, que o legislador ordinário está limitado ao conceito de renda, ou seja, de acréscimo patrimonial disponível ao titular, com efetiva distribuição dos lucros, em conformidade com o *caput* do art. 43 do CTN.

Por fim, merece transcrição o alerta deixado por Paulo Ayres Barreto:

Não há como prescindir da vinculação do acréscimo patrimonial em um determinado período, de um lado, nem como pretender tributar renda não disponível, de outro. O STF, ao analisar previsão normativa instituidora de um imposto sobre o lucro líquido (ILL), independentemente de sua efetiva distribuição, julgou inconstitucional a exigência nas hipóteses e que o lucro não fora efetivamente distribuído ao quotista ou acionista da empresa.¹²²

Ante o exposto, definido o critério material da hipótese de incidência, passa-se à análise dos critérios temporal e espacial. Afinal, segundo o professor Paulo de Barros Carvalho¹²³, é inconcebível identificar-se um fato jurídico tributário sem precisá-lo em um setor do espaço e sem situá-lo em um ponto do tempo histórico. Nesse aspecto, todas as

¹²² BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a renda e preços de transferência**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 77.

¹²³ **Ibidem**, p. 677-682.

ocorrências factuais pareceriam “*complexivas*”, e não instantâneas, uma vez que a apuração das receitas e despesas deve ocorrer durante determinado período.

Ocorre que, na realidade, todos os fatos tributáveis ocorrem numa unidade de tempo, revelando-se como *fatos instantâneos*. No caso do imposto sobre a renda, no momento correspondente ao último instante do último dia relativo ao período de competência, isto é, ao final do exercício financeiro, de modo que apenas será considerado fato jurídico do IR o acréscimo patrimonial verificado nesse momento.

O critério *espacial* passa a ser estudado no item a seguir, em tópico específico, por consistir no objeto deste trabalho.

4.4.3. O critério espacial no IRPJ e a consequente extraterritorialidade da lei tributária para alcançar lucros auferidos no exterior: elementos de conexão

De acordo com a premissa adotada neste trabalho, o Direito constrói sua própria realidade. Isso ocorre com as pessoas jurídicas, que são criação do Direito, existindo apenas em função do sistema jurídico, que constitui uma situação por intermédio da linguagem.

Nesse diapasão, também se justifica que o direito positivo eleja como *critério de conexão* para incidência de suas normas sobre IRPJ um vínculo de natureza pessoal, como residência, domicílio, nacionalidade, conceituando inclusive o que se entende por residência. Tais critérios de conexão propiciam uma ampliação do critério espacial do IRPJ, implicando a extraterritorialidade da exação, com a vigência de suas normas para além do território brasileiro, em situações específicas.

Para melhor compreensão de tal técnica, que permite a extraterritorialidade da lei tributária para alcançar lucros auferidos no exterior, devemos inicialmente definir o conceito de elemento ou critério de conexão, que pode ser entendido como um elemento da previsão normativa que, associando uma situação fática a determinada ordem jurídica tributária, tem por efeito apontar qual o ordenamento jurídico competente para reger e tributar aquela situação.

Tais elementos de conexão podem se classificar como *objetivos*, caso se reportem a objetos e fatos, tais como o lugar de exercício da atividade, o lugar da situação dos bens, o lugar da celebração de um contrato, o lugar do estabelecimento permanente, a fonte de produção ou pagamento da renda. De outro lado, também existem elementos de conexão *subjetivos* ou de natureza pessoal, na hipótese de se referirem aos sujeitos, isto é, aos contribuintes vinculados à obrigação tributária, como é o caso da nacionalidade e da residência.

Pelo critério da nacionalidade, a pessoa física ou jurídica poderia ser teoricamente tributada por um ordenamento tributário independentemente do local da fonte de renda, porém há de ser observado o princípio da não-discriminação, que como corolário do sobreprincípio da igualdade, impede o tratamento diferenciado ou mais gravoso em função do critério da nacionalidade. Em seu lugar, dá-se primazia, portanto, ao *critério da residência e domicílio*.

Note-se que, em matéria tributária, tais conceitos gozam de autonomia em relação aos utilizados no campo de direito privado, devendo-se distinguir a residência de domicílio pelo ânimo de constituir residência em caráter definitivo, de modo que no âmbito de Direito Tributário Internacional o critério do domicílio fiscal é mais difundido e utilizado, na medida em que dá origem a obrigações mais extensas e duradouras. No caso de pessoas jurídicas, o domicílio é aferido a partir do critério da direção efetiva, isto é, atentando-se a onde são dirigidos e fiscalizados os atos empresariais.

Em matéria de imposto sobre a renda, objeto do presente estudo, até dezembro de 1995 as pessoas físicas se submetiam ao princípio da universalidade, e as jurídicas ao princípio da *territorialidade*. Sucede que a partir do advento da Lei n. 9.249/95 o Brasil passou a adotar o princípio da universalidade (tributação em bases universais) também para as pessoas jurídicas, tributando, assim, as rendas produzidas no exterior, o que permaneceu sob a égide das Leis nºs 9.430/96 e 9.532/97, o que se mostra possível a partir do critério do *domicílio* da pessoa jurídica no território nacional, considerada “residente” para fins fiscais, mesmo em relação a lucros auferidos no exterior.

Eis a redação do art. 25 da Lei n. 9.249/95: “*os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 d3 dezembro de cada ano.*”

Conforme se percebe, para o fim de alcançar os rendimentos produzidos pela pessoa jurídica além dos limites do território nacional, adotou-se a “tributação da renda mundial” (*worldwide income taxation*), tratando-se de um regime próprio com caráter de *lex specialis*, prevalecendo sobre a territorialidade exclusiva alicerçada no critério da fonte de produção do rendimento. Frise-se que apesar do regime da *universalidade* atualmente vigente, o professor Paulo de Barros Carvalho¹²⁴ ressalva que não foi afastado o princípio da territorialidade, que naquele está abrangido e continua a fundamentar a tributação da renda auferida no interior do Estado brasileiro.

Por conseguinte, como decorrência dessa nova tributação em bases mundiais, deve-se considerar como fato jurídico tributário a produção de rendimentos também fora do território nacional (extraterritorialidade), mantendo-se intacta no território brasileiro a tributação pelo princípio da territorialidade.

Para a compreensão adequada do regime de *universalidade*, já previsto no art. 153, §2º, II, da Constituição da República, mas introduzido pelo legislador de modo a afetar o critério espacial da regra-matriz do IRPJ, mister atentar, contudo, ao elemento de conexão de natureza subjetiva ou pessoal, do *domicílio fiscal*, pelo qual se devem distinguir duas situações, a tributação das atividades exercidas *diretamente* pela pessoa jurídica no exterior, por meio de filiais, sucursais ou estabelecimentos permanentes, e a tributação das atividades *indiretamente* exercidas pela pessoa jurídica no exterior, por intermédio de controladas ou coligadas à pessoa jurídica nacional.

Para alcançar a extraterritorialidade, no caso do IRPJ o princípio da universalidade elegeu critério de conexão (pessoal: residência, domicílio, nacionalidade) independente da fonte dos rendimentos, isto é, de a produção se encontrar ou não nos limites territoriais do Estado. Daí o tributarista Alberto Xavier¹²⁵ concluir oportunamente que o critério espacial da regra-matriz de incidência não necessariamente coincide com a ordem jurídica competente para a sua disciplina, de modo que apesar de a fonte de produção do rendimento ser externa, o Estado brasileiro se valerá do ato de lançamento pela autoridade fiscal para constituir norma individual e concreta, em um caso típico de vigência extraterritorial da lei federal competente para a instituição do imposto sobre a renda. Tendo

¹²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 5. ed. Noeses: 2013, p. 685-686.

¹²⁵ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil: tributação das operações internacionais**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 63.

em vista que a norma jurídica tributária alcançará fatos ocorridos também no exterior, fica clara a mitigação do princípio da territorialidade, ampliando-se, assim, a vigência territorial da norma, que em matéria de imposto sobre a renda passa a ter um caráter extraterritorial.

A extraterritorialidade da norma também está intimamente ligada ao critério espacial da hipótese de incidência, pois além de aplicada a norma fora dos limites territoriais do Estado brasileiro, também será reputado ocorrido o fato jurídico tributário na ação de auferir renda no exterior, justamente para fins de se tributar a universalidade da renda.

Tratando-se de pessoa jurídica *domiciliada* no exterior, não está sujeita aos efeitos da lei nacional, mesmo se considerada a vigência extraterritorial da lei federal sobre o imposto de renda. Disso decorre que o lucro auferido no exterior por pessoa jurídica ali domiciliada é irrelevante para o sistema jurídico nacional e inalcançável pela legislação brasileira, se ainda não foi disponibilizado em favor de domiciliado no país.

Diversamente, sendo o lucro auferido por pessoa jurídica domiciliada no país, por sua vez, é perfeitamente tributável pela lei brasileira ainda que a fonte esteja localizada no exterior, em razão do elemento de conexão do domicílio, acima mencionado. É nessa categoria que se enquadram os lucros auferidos no exterior por *controladas* ou *coligadas*, ao serem computados na base de cálculo do IRPJ devido pela pessoa jurídica domiciliada no país.

Neste ponto do trabalho, cumpre-nos esclarecer o conceito de sociedades coligadas e sociedades controladas.

Consideram-se *coligadas* duas sociedades quando uma participa do capital social da outra com 10% ou mais, porém sem controlá-la; por sua vez, considera-se *controlada* a sociedade que tem como sócia a controladora, com direitos que lhe assegurem preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.

Conforme aqui se discorreu a respeito do critério espacial do IRPJ, em um regime de *universalidade* da renda tributável, tal sistemática extraterritorial de tributação em um primeiro momento se apresentaria em conformidade com o ordenamento jurídico, considerando-se o *domicílio* da controladora e coligada no território nacional, o que justificaria o alcance extraterritorial dos lucros obtidos além desses limites, tal como previsto em lei tributária federal. Não obstante, a par do elemento de conexão subjetivo, o que se questiona é a validade da tributação dos lucros auferidos por essas coligadas e

controladas antes mesmo da efetiva *disponibilização* de tais lucros, o que difere da situação das filiais e sucursais, estas sim simples extensões territoriais da pessoa jurídica aqui domiciliada.

Nesse contexto, convém reforçar que o Supremo Tribunal Federal julgou inconstitucional o art. 35 da Lei n. 7.713/88, pois considerava “automaticamente” distribuído aos sócios o lucro apurado em balanço na data do encerramento do período-base, para fins de incidência do IR, quando na realidade não se vislumbrava qualquer das hipóteses de disponibilidade do art. 43 do CTN examinadas, em afronta à já mencionada materialidade contida na regra-matriz de incidência do IR, que requer a aquisição de disponibilidade ‘econômica’ ou ‘jurídica’ de renda (RE nº 172.058-SC).

Assim, da mesma forma, conforme se abordará no item a seguir, a Medida Provisória nº 2.158-34/2001, no seu art. 74, ao equiparar indevidamente as categorias de filiais, sucursais, coligadas e controladas, sujeitando todas à *ficção* relativa à disponibilização dos lucros na data do fechamento do balanço no qual foram apurados, independentemente de sua efetiva distribuição, também incorreu em manifesta afronta ao conceito da disponibilidade da renda.

4.5. Implicações decorrentes de uma definição precisa do critério material e espacial do IRPJ: crítica ao novo regime jurídico de tributação dos lucros auferidos no exterior por sociedades coligadas e controladas

Em matéria de Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas, objeto deste trabalho, a extraterritorialidade da exação tem sofrido regulamentação desde a Lei n. 9.249/95, que instituiu a tributação em bases universais (*world-wide-income*), adotando o princípio da *universalidade* para que os lucros auferidos no exterior fossem computados no lucro real.

Conforme antes mencionado, a tentativa de se tributar a renda das pessoas jurídicas em bases universais se tornou propícia a partir da introdução do §2º ao art. 43 do Código Tributário Nacional, pela LC n. 104/2001, que deixou a cargo da lei ordinária estabelecer as condições e o momento em que se dará a disponibilidade de receitas e rendimentos oriundos do exterior, para fins de incidência do IRPJ, ao dispor que: “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...”.

Há de se frisar, contudo, que o legislador ordinário está limitado ao conceito de renda, ou seja, de acréscimo patrimonial disponível ao titular, em conformidade com o *caput* do art. 43 do CTN.

Daí a alteração do CTN ter dado margem à edição da Medida Provisória n. 2.158-35/2001, seguida da Instrução Normativa da SRF nº 213/2002, e em seu art. 74 restabeleceu previsão já antiga, na Lei n. 9.249/95, permitindo a tributação de lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior, porém independentemente de sua efetiva disponibilização, em afronta à materialidade do IRPJ, ao permitir que o imposto fosse calculado sobre resultado positivo de equivalência patrimonial (*método de equivalência patrimonial*), quando na realidade tal método não tem o condão de apontar disponibilidade de renda¹²⁶.

Com efeito, note-se que a simples adição da proporção dos lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior ao lucro líquido da controladora ou coligada residente no Brasil, em 31 de dezembro de cada ano-calendário, quando da apuração do lucro real, desrespeita tanto o art. 43 do CTN quanto preceitos e conceitos de direito privado, em inobservância do art. 110 do CTN, bem como do princípio de tratamento não-discriminatório (art. 150, II, da CF), além dos tratados internacionais firmados pelo Brasil para evitar a dupla tributação¹²⁷.

Assim, após sofrer severas críticas, referida medida provisória foi impugnada pela Confederação Nacional da Indústria (CNI) na ADI n. 2.588/DF, ocasião em que o Supremo Tribunal Federal acabou por reconhecer: *i*) a inconstitucionalidade do mencionado art. 74 na tributação de lucros de *coligadas* sediadas em países sem tributação favorecida ou paraísos fiscais e, de outro lado, *ii*) a constitucionalidade da tributação de *controladas* sediadas em países com tributação favorecida ou que sejam paraísos fiscais (DJ 10.02.2014).

¹²⁶ Cfr. OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 729-772.

¹²⁷ Cfr. XAVIER, Alberto. **A tributação dos lucros de controladas e coligadas de empresas brasileiras no exterior e os tratados contra a dupla tributação**. In BARRETO, Aires Fernandino (coord.) **Direito Tributário contemporâneo – estudos em homenagem a Geraldo Ataliba**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 53-85.

Silenciou a Suprema Corte, contudo, quanto à tributação de investimentos em sociedades estrangeiras, ou mesmo em relação às controladas e coligadas situadas em países com os quais o Brasil tenha firmado Tratados Internacionais contra Bitributação, não se posicionando também sobre o método de equivalência patrimonial.

Daí a recente edição da Lei n. 12.973/2004 (Lei de conversão da Medida Provisória nº 627, de 11 de novembro de 2013), atualmente vigente, que visou suprir tais lacunas e é objeto de exame neste trabalho.

Em relação às coligadas sediadas no exterior, passou a tributar os lucros auferidos também fora dos “paraísos fiscais”, mas apenas quando tiverem sido efetivamente disponibilizados para pessoa jurídica domiciliada no Brasil, além de exigir condições para que se considere que uma empresa coligada esteja fora de paraíso fiscal ou de país de tributação favorecida. Caso descumpridas tais condições, os lucros serão considerados disponíveis já na data de apuração e alcançados pelo IRPJ, como ocorre para as coligadas sediadas em paraíso fiscal.

Quanto às controladas, a nova lei impõe sejam computadas na determinação do lucro real, para fins de IRPJ, e na base de cálculo da CSLL, as parcelas do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, equivalente aos lucros auferidos no período, ou seja, tributando lucros ainda não disponibilizados. Na realidade, a legislação tenta induzir o intérprete ao entendimento de que não são os lucros das empresas controladas no exterior que são tributados, mas sim o seu reflexo no patrimônio da controladora¹²⁸, raciocínio adotado na tentativa de afastar e escapar da aplicação dos Acordos Internacionais contra a Bitributação que, assim, não seriam violados.

Assim como para as coligadas, a legislação também diferencia a situação das *controladas* de estarem ou não sediadas em paraísos fiscais, o que permitirá ou não se considerar de forma consolidada os seus resultados para fins de apuração do IRPJ e da CSLL da controladora sediada no Brasil. Quando não sediada a controlada em paraíso fiscal, a apuração do tributo será individualizada, mediante aferição contábil do resultado de cada controlada direta e indireta, proporcionalmente à sua participação em cada uma delas.

¹²⁸ BARRETO, Paulo Ayres; Caio Augusto Takano. **Tributação do Resultado de Coligadas e Controladas no Exterior, em face da Lei n. 12.973/2014**, p. 358-364. In *Grandes questões atuais do direito tributário* (Coord. Valdir de Oliveira Rocha). 18º vol. São Paulo: Dialética, 2014.

Tais disposições da nova legislação sobre lucros auferidos no exterior comportam diversas críticas, no entanto, conforme será esmiuçado no próximo capítulo.

Adianta-se, desde já, que inicialmente, não pode ser ela considerada propriamente uma legislação “CFC” (*Controlled Foreign Corporation*), pois não visa sua aplicação apenas em caráter excepcional, com o escopo de evitar específicos casos de abuso por parte de pessoas jurídicas sediadas no exterior, mas na verdade tributa de forma indistinta as controladas em geral, independentemente de estarem situadas em “paraísos fiscais” ou não.

Em relação às coligadas, os enunciados prescritivos também não vêm acompanhados de elementos capazes de identificar se existe um abuso a justificar a tributação da totalidade dos lucros antes da efetiva distribuição, disponibilização. Assim, não se vislumbra na lei justificativa para tal ficção de distribuição de lucros, de modo que a legislação não tem aplicação somente para casos excepcionais ou abusivos. Nesse diapasão, no caso de coligada em país de tributação favorecida, o que se discute a partir do novo diploma legal é a indevida ficção de distribuição de lucros à empresa sediada no Brasil, antes mesmo de ocorrer a efetiva disponibilização da renda que constitui materialidade do IRPJ.

Revela-se, portanto, o intuito nitidamente arrecadatório da Lei n. 12.973/2014, ao tributar os lucros logo a partir de sua apuração, antes da efetiva distribuição - à exceção apenas das coligadas situadas em países de tributação normal -, o que, além de distorcer o critério material da regra-matriz de incidência do IRPJ, acarreta efeitos deletérios ao ordenamento nacional.

Afinal, o que se percebe é que o legislador brasileiro optou pela simplicidade e eficácia da arrecadação em detrimento de princípios como isonomia dos contribuintes e capacidade contributiva, ao tributar do mesmo modo as controladas que estejam ou não em paraísos fiscais, e basear-se em uma ficção de distribuição de lucros e disponibilidade da renda.

A esse respeito, oportuna a transcrição da seguinte crítica lançada por Alberto Xavier:

A Lei n. 12.973/2014 foi contra a corrente que preconizava uma maior competitividade fiscal das ‘empresas multinacionais brasileiras’, com o apoio no voto do Ministro Joaquim Barbosa, na ADI nº 2.588/2001, pela adoção de uma verdadeira “Lei CFC” seletiva e racional. Ao contrário, ela é mais dura e punitiva que a anteriormente vigente. Baseada na

‘satanização’ dos prejuízos externos e na visão utópica de que o mundo real do empresário internacional é necessariamente lucrativo representa o máximo de desincentivo à internacionalização das empresas brasileiras, tornando-as dificilmente competitivas com empresas congêneres com uma visão mais realista e pragmática, segundo a qual a fraude se combate, caso a caso, por via de fiscalização e não por via de legislação.¹²⁹

Conforme se percebe, referido ato legislativo dista de ser uma legislação CFC capaz de diferenciar situações normais de situações de abuso prejudiciais ao desenvolvimento econômico do país.

A legislação em análise ainda tem o efeito nefasto de comprometer a competitividade das empresas nacionais no mercado internacional e não atrair riquezas do exterior, implicando até mesmo afronta aos Acordos Internacionais contra a Bitributação firmados pelo Brasil, de modo a eternizar os debates no Poder Judiciário, com retrocesso para a economia nacional¹³⁰, o que será abordado no próximo capítulo deste estudo.

¹²⁹ XAVIER, Alberto. **A lei n. 12.973, de 13 de maio de 2014, em matéria de lucros no exterior: objetivos e características essenciais.** In Grandes questões atuais do direito tributário (Coord. Valdir de Oliveira Rocha). 18º vol. São Paulo: Dialética, 2014, p. 12.

¹³⁰ BARRETO, Paulo Ayres e TAKANO, Caio Augusto. **op. cit.**, p. 355-364.

5. TRIBUTAÇÃO PELO IRPJ DOS LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR SOCIEDADES COLIGADAS E CONTROLADAS DE BRASILEIRAS NO ATUAL REGIME DA LEI N. 12.973/14: UMA ANÁLISE CRÍTICA

5.1. A não caracterização da Lei n. 12.973/14 como uma legislação “CFC”

Conforme introduzido no capítulo anterior, a recente edição da Lei n. 12.973/2004 (Lei de conversão da Medida Provisória nº 627, de 11 de novembro de 2013), atualmente vigente, visou suprir lacunas existentes na legislação anterior relativa à tributação de lucros auferidos no exterior. De um lado, ocupou-se em confirmar a tributação de situações abrangidas no anterior art. 74 da mencionada Medida Provisória nº 2.158/2001, e que não foram expressamente declaradas inconstitucionais no famigerado julgamento da ADI n. 2.588/DF. De outra banda, pretendeu a nova legislação conferir um fundamento legal para a tributação da renda calculada com base no Método de Equivalência Patrimonial, pois antes tal metodologia era prevista somente na IN nº 213/2002.

Em relação às coligadas sediadas no exterior, segundo já adiantado no capítulo anterior, o que se percebe é uma aproximação com a orientação do Supremo, pois as sediadas fora de paraísos fiscais somente serão tributadas caso os lucros tenham sido efetivamente distribuídos e disponibilizados à pessoa jurídica domiciliada no Brasil, sendo que para ser considerada fora de paraíso fiscal ou país de tributação favorecida devem ser atendidas 3 condições:

- i) não estar sujeita a regime de subtributação, que tributa os lucros da pessoa jurídica domiciliada no exterior a alíquota nominal inferior a 20%;
- ii) não estar localizada em jurisdição com tributação favorecida ou ser beneficiária de regime fiscal privilegiado;
- iii) não ser controlada, direta ou indiretamente, por pessoa jurídica em país de tributação favorecida ou submetida aos referidos regimes fiscais.

Descumprindo a coligada qualquer das condições, os lucros por ela auferidos serão considerados disponíveis logo na apuração e, nessa qualidade, já tributados, na forma do art. 81, §1º, e seguintes da nova lei, *in verbis*:

§ 1º Para efeitos do disposto neste artigo, os lucros serão considerados disponibilizados para a empresa coligada no Brasil:

I - na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior;

II - na hipótese de contratação de operações de mútuo, se a mutuante, coligada, possuir lucros ou reservas de lucros; ou

III - na hipótese de adiantamento de recursos efetuado pela coligada, por conta de venda futura, cuja liquidação, pela remessa do bem ou serviço vendido, ocorra em prazo superior ao ciclo de produção do bem ou serviço.

§ 2º Para efeitos do disposto no inciso I do § 1º, considera-se:

I - creditado o lucro, quando ocorrer a transferência do registro de seu valor para qualquer conta representativa de passivo exigível da coligada domiciliada no exterior; e

II - pago o lucro, quando ocorrer:

a) o crédito do valor em conta bancária, em favor da coligada no Brasil;

b) a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;

c) a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça; ou

d) o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da coligada, domiciliada no exterior.

Percebe-se, assim, que a nova legislação, em relação aos lucros auferidos por coligadas, abandonou o anterior regime de tributação automática, à luz da MP nº 2.158/2001, reputado inconstitucional.

Por sua vez, já no novo regime de tributação dos lucros em relação às controladas sediadas no exterior, a nova lei impõe sejam automaticamente computadas na determinação do lucro real, para fins do IRPJ, as parcelas do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, de modo a tributar, portanto, lucros ainda não disponibilizados.

Não obstante, a lei dá a entender que não são os lucros das empresas controladas no exterior que são tributados, mas sim o seu reflexo no patrimônio da controladora, o que não conduziria ao fenômeno indesejável da dupla tributação em afronta aos tratados internacionais firmados pelo Brasil contra a bitributação. Ademais, a nova legislação

diferencia a situação das controladas, aplicando o cômputo automático no lucro real apenas para as sediadas em paraísos fiscais, ao passo que as demais controladas em geral terão uma apuração contábil individualizada de seus resultados.

Para fins de aferição sobre serem consideradas como não sediadas em paraíso fiscal, a legislação se vale dos mesmos três critérios exigidos das coligadas e acrescenta também outros dois cumulativos: possuir renda ativa própria igual ou superior a 80% de sua renda total e não estar sediada em país que não mantenha acordo internacional para troca de informações para cooperação tributária¹³¹.

Resta evidente a preocupação do legislador em evitar abusos das pessoas jurídicas em prejuízo da arrecadação e desenvolvimento econômico nacional, caminhando no mesmo sentido da OCDE, de coibir paraísos fiscais, com combate ao sigilo e à opacidade em matéria de informações.

No entanto, a Lei n. 12.973/2014 não pode ser considerada propriamente uma legislação “CFC” (*Controlled Foreign Corporation*), pois não visa sua aplicação apenas em caráter excepcional, com o escopo de evitar específicos casos de abuso por parte de pessoas jurídicas sediadas no exterior.

Ao passo que as legislações CFC tendem a alcançar os rendimentos passivos auferidos por controladas instaladas em território de baixa tributação, a legislação brasileira atualmente vigente tributa de forma indistinta as controladas em geral, independentemente de estarem situadas em “paraísos fiscais” ou não, pouco importando se exercem ou não alguma atividade, se há propósito empresarial e se há ou não efetiva distribuição de lucros. Os critérios que distinguem as controladas se destinam apenas a determinar a forma de apuração da base de cálculo do IRPJ, se consolidada ou individual, e não há previsão de caso excepcional que justifique a ficção de distribuição de lucros.

Na realidade, o que se constata é um intuito manifestamente arrecadatório da Lei n. 12.973/2014, pois ressalvada a situação das coligadas situadas em países sem tributação favorecida, devidamente resguardadas pelo STF, as demais coligadas e as controladas em geral têm seus lucros tributados logo na data de apuração, antes mesmo de sua efetiva distribuição. Por um lado, assegura-se tributação imediata, mas de outro acarreta efeitos deletérios para a economia nacional a médio e longo prazos, pois a empresa brasileira

¹³¹ Cfr. BARRETO, Paulo Ayres e TAKANO, Caio Augusto. **Tributação do Resultado de Coligadas e Controladas no Exterior, em face da Lei nº 12.973/2014, p. 358-359.** In *Grandes questões atuais do direito tributário* (Coord. Valdir de Oliveira Rocha). 18º vol. São Paulo: Dialética, 2014.

quando exerce suas atividades para além das fronteiras nacionais acaba sendo mais onerada do que as empresas estrangeiras que fazem o mesmo, segundo ainda se contatará quando do exame do direito comparado no presente estudo.

5.2. O método de equivalência patrimonial e a distorção da noção de renda disponível

A tributação dos lucros auferidos pelas coligadas e controladas no exterior pelo Método de Equivalência Patrimonial, com fundamento no art. 7º da antiga IN nº 213/2002, sempre foi muito debatida, pois tal resultado não poderia ser tido como renda disponível sob 3 fundamentos¹³²:

- i) contém outros elementos além do lucro, tais como a variação cambial, correção monetária e reservas;
- ii) a legislação expressamente excluía da tributação o resultado de equivalência patrimonial;
- iii) possibilita a tributação quando o lucro for zero e quando a coligada ou controlada apure prejuízos.

Sob a égide da referida Instrução Normativa, a jurisprudência inclinou-se por sua ilegalidade ou pelo afastamento de tal método de tributação¹³³. No entanto, com o advento da nova Lei n. 12.973/2014, apesar de o método ter sido positivado em lei, determinando-se o cômputo da parcela do ajuste do valor do investimento em controlada na determinação do lucro real da controladora, o legislador acabou por reduzir a amplitude da tributação, especificando que apenas será computada a parcela referente aos lucros auferidos no período, eliminando-se a possibilidade de se tributar resultados positivos que não se refiram especificamente ao lucro passível de distribuição.

¹³² BARRETO, Paulo Ayres e TAKANO, Caio Augusto. **Tributação do Resultado de Coligadas e Controladas no Exterior, em face da Lei nº 12.973/2014, p. 358-359.** In Grandes questões atuais do direito tributário (Coord. Valdir de Oliveira Rocha). 18º vol. São Paulo: Dialética, 2014.p. 365.

¹³³ Cite-se o **REsp nº 1.211.882/RJ**, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 14.4.2011; **REsp nº 1.236.779/PR**, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 31.8.2011; e **REsp nº 1.325.709/RJ**, 1ª Turma, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, DJe de 20.5.2014.

Sucede que, ao mesmo tempo, entre os enunciados prescritivos veiculados pela nova lei, também está a posituação da tributação das controladas *indiretas*, mediante a escrituração, de forma individualizada, dos seus resultados pela empresa brasileira, sem que se exija a efetiva distribuição dos lucros ou sua consolidação na controlada direta estrangeira, o que vai de encontro ao entendimento fixado pelo STF no julgamento da ADI nº 2.588/DF, que não admite a tributação de resultados positivos de controladas *indiretas*.

Afinal, a simples contabilização do Método de Equivalência Patrimonial não confere à controladora brasileira qualquer *disponibilidade* sobre eventual lucro de uma empresa controlada indireta, mas no máximo uma expectativa de renda. Ainda que futuramente venha a existir distribuição de lucros, estes inclusive podem vir a ser excluídos por prejuízos decorrentes de outras controladas da empresa.

Não se deve olvidar que o legislador ordinário permanece limitado ao conceito de renda, ou seja, de acréscimo patrimonial disponível ao titular, em conformidade com o *caput* do art. 43 do CTN. O mesmo se diga quanto à limitação temporal (até o ano-calendário de 2022) na possibilidade de consolidação vertical dos resultados (lucros e prejuízos) obtidos nas empresas controladas, o que prejudica a controladora brasileira ao permitir a tributação de lucro que também não está disponível.

Por fim, também em atenção ao quanto já se discorreu no capítulo anterior acerca dos elementos de conexão, lembre-se que a tributação em bases universais, a admitir a extraterritorialidade no alcance do fato jurídico tributário do IRPJ ocorrido no exterior, não prescinde de algum dos elementos subjetivos de conexão, que vinculem o sujeito passivo ao ordenamento jurídico nacional, a saber, nacionalidade, residência ou domicílio¹³⁴, porém a controlada simplesmente indireta não apresenta qualquer desses elementos de conexão para com o ordenamento nacional, a afastar a extraterritorialidade da tributação e alargamento do critério espacial.

Por fim, para propiciar uma compreensão mais plena sobre a sistemática de tributação extraterritorial das coligadas e controladas pelo IRPJ, valioso é o recurso ao método que nos é proporcionado pelo Direito Comparado, ciência autônoma abordada no primeiro capítulo deste trabalho, e que passa a ser examinado a seguir.

¹³⁴ Nesse sentido, leciona Heleno Taveira Tôres: “a definição do princípio de conexão (territorialidade ou universalidade) não pode prescindir da determinação dos critérios de conexão que servirão para vincular o sujeito ao ordenamento jurídico”. TÔRES, Heleno Taveira. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresa**. 2. ed. São Paulo: RT, 2001, p. 118 e ss.

5.3. A sistemática de tributação de lucros no exterior no Direito Comparado

De acordo com a metodologia de Direito Comparado, fazendo-se alusão a uma “metáfora do viajante”, ao se deparar com o direito estrangeiro o exegeta deve adotar o seguinte procedimento: na fase de *conhecimento*, faz o primeiro contato com o instituto na ordem jurídica estrangeira, adquirindo noção de sua existência; na fase de *compreensão*, o exegeta passa ao estudo específico da ordem jurídica estrangeira, pois somente ao compreendê-la poderá classificar os institutos, permitindo, por fim, a fase de *comparação*, com a contraposição dos núcleos e classes entre os sistemas jurídicos distintos.

No nosso tema de estudo, quando analisamos diversos sistemas jurídicos, encontramos disciplinas bem distintas em relação à tributação dos lucros auferidos além dos limites territoriais de cada Estado. Podemos apontar: a) ordenamentos que atribuem maior relevância à *localização* da sociedade coligada ou controlada, se em território de baixa tributação (*jurisdictional approach*); b) ordenamentos nos quais predomina o fator da natureza do rendimento auferido (*transactional approach*); c) em sua maioria hoje, ordenamentos que operem em um modelo misto, a exemplo dos países europeus e dos EUA, onde passaram a dar mais importância ao critério *objetivo*, relativo à natureza do rendimento tributável, a par da influência de critérios subjetivos, como a participação da pessoa jurídica nacional na empresa sediada no exterior¹³⁵.

Conjugando-se tais fatores, a doutrina especializada¹³⁶ alerta para a tendência dominante de que as legislações “CFC” ao redor do mundo atinjam os rendimentos *passivos* e auferidos por controladas instaladas em países de *baixa tributação*, o que demonstra a conjugação dos dois critérios, objetivo e subjetivo, em um sistema do tipo misto.

Superadas as diversas etapas que compõem a atividade do exegeta comparatista, ao se comparar tais sistemas com o adotado pelo legislador brasileiro com base na nova Lei n. 12.973/14, o que se pode concluir é que não se trata de legítima legislação “CFC”, pois a

¹³⁵ Cfr. XAVIER, Alberto. **A tributação dos lucros de controladas e coligadas de empresas brasileiras no exterior e os tratados contra a dupla tributação**. In BARRETO, Aires Fernandino (coord.). *Direito Tributário contemporâneo – estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 60-61; UCKMAR, Victor et al. **Manual de Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Dialética, 2012, p. 391; e ISENBERGH, Joseph. **International taxation**. 3. ed. Nova York: Foundation Press, 2010, p. 191-192.

¹³⁶ Cfr. XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 287.

tributação dos lucros auferidos no exterior é indistinta entre controladas sediadas ou não em paraíso fiscal, que exercem efetivamente ou não alguma atividade, e que retêm ou distribuem seus rendimentos. Frise-se que os critérios “CFC” adotados destinam-se apenas a diferenciar a forma de cálculo da apuração do IRPJ, se consolidada ou individual, no que aproxima o nosso modelo apenas do Direito chinês, que exige apenas que a maior parte da renda seja passiva para justificar a aplicação das regras antiabuso, e não somente 20% da renda, como se exige na legislação brasileira¹³⁷. Lícito inferir que o Brasil caminha na contramão dos países-membros da OCDE, ainda que nela ainda não tenha ingressado.

A par da discrepância resultante de um estudo de Direito Comparado, outra crítica que se faz à novel legislação brasileira consiste nas incompatibilidades dos enunciados veiculados na Lei n. 12.973/2014 com os tratados internacionais firmados pelo Brasil para evitar a dupla tributação e com a regra de Direito Internacional veiculada no art. 7º da Convenção Modelo da OCDE.

5.4. Antinomias dos enunciados veiculados na Lei n. 12.973/14 com os Tratados Internacionais contra a Bitributação e com o art. 7º da Convenção Modelo da OCDE: critérios para solução

Segundo examinado no Capítulo 3 deste trabalho, o Estado brasileiro firmou diversos tratados internacionais visando evitar o fenômeno indesejado da dupla tributação, obrigando-se perante outros Estados a não exigir tributos a eles reservados.

Com o escopo de disciplinar a competência para tributação por cada ordem jurídica nacional, para que não parem dúvidas, a Convenção Modelo da OCDE estatuiu a seguinte regra no art. 7º, parágrafo único: “*os lucros de uma empresa de um Estado contratante só podem ser tributados nesse Estado*”, exceção feita aos lucros apurados apenas em estabelecimento permanente situado em outro Estado (art. 5º), os quais serão tributados proporcionalmente na medida dos lucros ali produzidos.

Com amparo na doutrina especializada de Klaus Vogel, há no art. 7º, §1º, duas normas jurídicas: i) a *regra geral* segundo a qual a empresa será tributada por seu Estado

¹³⁷ Cfr. MILLER, Angharad; e OATS, Lynne. **Principles of international taxation**. 4. ed. Londres: Bloomsbury, 2014, p. 479-482.

de residência; e ii) a *regra de exceção* pela qual se a empresa exercer suas atividades por meio de estabelecimento permanente em outro Estado, deixa de ser tributada pelo Estado de residência para passar a ser tributada por esse Estado, proporcionalmente aos lucros ali produzidos¹³⁸.

A regra geral instituída no mencionado art. 7º é a de competência tributária exclusiva do país onde se encontra *domiciliada* a pessoa jurídica, seja controlada seja coligada, justamente no intuito de evitar a dupla tributação e invasão de soberania de um Estado sobre o outro, com duas onerações fiscais, uma fundada em critério objetivo (fonte do lucro) e outra em subjetivo (titularidade do sócio). Note-se, contudo, que para a OCDE, o critério a ser prestigiado e a prevalecer é o da fonte efetiva da renda, e não o do domicílio do sócio, que não influi na economia do Estado onde está realmente sediada a pessoa jurídica.

Ademais, o uso do domicílio dos sócios como elemento de conexão também implica violação do art. 3º da Convenção Modelo da OCDE, ao consistir em verdadeira desconsideração da personalidade jurídica da sociedade tributada.

Sucedem que, à exceção das coligadas situadas em países de tributação normal, as demais coligadas e as controladas em geral, quando se sediam no exterior, na data de sua apuração têm seus resultados positivos adicionados ao lucro líquido das empresas investidoras situadas no Brasil.

Nesse diapasão, imperioso reconhecer a incompatibilidade da sistemática de tributação pelo IRPJ sobre os lucros no exterior, tal como estabelecida na nova legislação, com a regra geral do art. 7º da Convenção Modelo da OCDE. Considerando-se o que se mencionou no item 5.2 em relação ao método de equivalência patrimonial, a nova legislação acabou por positivá-lo, ao determinar o cômputo da parcela do ajuste do valor do investimento no exterior no lucro real da pessoa jurídica domiciliada no país, o que demonstra de forma clara que se trata de lucro estrangeiro, na medida em que os resultados positivos dos investimentos pela equivalência patrimonial ainda devem ser adicionados ao lucro líquido da empresa sediada no Brasil.

Urge reconhecer que a simples contabilização do Método de Equivalência Patrimonial não confere à empresa brasileira qualquer *disponibilidade* sobre eventual lucro

¹³⁸ VOGEL, Klaus. **On double taxation conventions**. 3. ed. Londres: Kluwer Law International, 1997, p. 404.

da controlada ou coligada sediada no exterior, consistindo em mera *ficção* de distribuição de lucros.

Como se não bastasse, também se pode apontar outra espécie de incompatibilidade das novas regras da Lei n. 12.973/14, desta vez com os tratados internacionais contra a bitributação firmados pelo Brasil, inconsistência esta que se constitui como uma *antinomia* ou *conflito entre normas*, diversamente da Convenção Modelo da OCDE, que por não ter sido subscrita pelo Brasil não alberga normas jurídicas pertencentes ao nosso ordenamento jurídico nacional.

Para o fim de dirimir tal conflito, mostram-se imprescindíveis os critérios de solução de antinomias estudados no Capítulo 3 deste trabalho.

No intuito de solucionar as antinomias entre os tratados internacionais para evitar a dupla tributação e a legislação tributária nacional, na ocasião nos valem dos expedientes fornecidos pela Lógica Jurídica, como as operações intelectivas de classificação e definição, até que pudemos concluir a respeito do relacionamento das classes do ordenamento nacional e internacional.

Após o exame das respectivas fontes e veículos introdutórios de normas, defendemos pelo método lógico-científico a adoção da tese *dualista* das ordens jurídicas, que guarda consonância com o modelo de recepção eleito pelo constituinte brasileiro, de incorporação ou adoção. Nesse particular, detectou-se que as normas introduzidas por tratado no sistema internacional não são recepcionadas no ordenamento brasileiro por decreto presidencial, mas sim por um decreto legislativo expedido pelo Congresso Nacional, requisito do ordenamento pátrio para que passem a produzir efeitos na ordem jurídica interna.

Com base na teoria da incorporação, que verificamos ter sido adotada pelo sistema jurídico de direito positivo brasileiro, pudemos inferir que os tratados se sujeitam ao regime jurídico dos atos internacionais, ditado pelo direito das gentes, e não pelo ordenamento interno, ante a desnecessidade de sua transformação para que produzam efeitos na ordem jurídica brasileira.

No Capítulo 3 logamos concluir que os tratados internacionais contra a bitributação, após o trâmite previsto pela Constituição Federal de 1988 para sua recepção, isto é, após aprovados pelo Congresso Nacional mediante a edição do decreto legislativo, adquirem aplicabilidade ou eficácia na jurisdição brasileira, passando a gozar de eficácia

plena, mas produzindo efeitos na qualidade de direito internacional.

Tal conclusão científica mostra-se consentânea com os interesses atuais da nação brasileira, ao zelar pelo cumprimento dos acordos firmados, impedindo que os atos internacionais sejam revogados por lei interna, pertencente a outra classe de normas jurídicas, e evitando-se a responsabilização do Estado brasileiro e consequente aplicação de sanções pelos órgãos internacionais. Essa orientação também se mostra mais condizente com os próprios princípios constitucionais, que prestigiam a integração econômica, política, social e cultural e a cooperação entre os povos para o progresso da humanidade.

Quanto à antinomia que pode surgir entre o tratado internacional contra a Bitributação, se acaso existente, e os enunciados da nova Lei n. 12973/14, ao disciplinarem a mesma matéria de modo distinto, o critério da hierarquia mostrou-se relevante por ser um dos critérios utilizados na solução de antinomias existentes dentro do sistema jurídico, ao lado do critério temporal e do critério da especialidade, conforme estudado no Capítulo 3. Em busca da preservação da harmonia do nosso sistema jurídico de direito positivo, passível de ocorrência de contradições, reconhecemos que tais critérios são úteis para a eliminação dos conflitos entre normas, o que resultará na mera desaplicação de uma das normas no caso concreto, permanecendo ambas válidas no sistema.

No que diz respeito à relação hierárquica entre Constituição Federal e tratado internacional, constatamos que os tratados em geral encontram-se em patamar infraconstitucional, ressalvados os tratados que introduzem direitos e garantias individuais. No que atine à relação hierárquica entre tratado e legislação infraconstitucional, concluimos que o tratado goza de hierarquia supralegal, em razão da impossibilidade de sua modificação ou revogação por lei interna, o que somente é possível pelo mecanismo da denúncia, próprio do Direito Internacional Público.

De qualquer modo, independente da hierarquia, em função do princípio da prevalência de aplicabilidade do direito internacional sobre o interno, fundado nos arts. 4º, 5º, §2º, e 170, *caput*, da Constituição Federal, e art. 52, parágrafo único, dos ADCT, os tratados internacionais prevalecem sobre qualquer lei complementar ou ordinária federal, estadual, distrital ou municipal.

Especificamente no presente trabalho, que versa sobre os tratados contra

bitributação, mencionamos no Capítulo 3 a existência de norma específica para a solução de conflitos entre tratados internacionais e legislação tributária interna, qual seja, o art. 98 do Código Tributário Nacional, considerado plenamente aplicável e que veio consolidar de vez a superioridade hierárquica dos tratados internacionais em matéria tributária, de modo que o conflito com a legislação tributária deve ser solucionado pelo critério *hierárquico*, e não cronológico ou de especialidade.

Forçoso concluir, portanto, que o conflito entre os enunciados da Lei n. 12.973/14 que colidem com eventual tratado internacional contra a bitributação firmado pelo Brasil, deverá ser eliminado pela aplicação da norma internacional, em virtude de sua superioridade hierárquica, razão pela qual prevalecerá até mesmo sobre lei interna superveniente. Há de se ressaltar, contudo, que ambas as normas permanecerão válidas segundo os seus próprios requisitos de validade, perante cada sistema jurídico ao qual pertencem.

Note-se que no desenvolvimento deste trabalho descartamos a dicotomia entre tratados normativos e tratados-contratos, que não deve implicar efeitos jurídicos distintos para cada espécie de tratados, devendo-se inferir por sua irrelevância e insignificância, de modo que se considera aplicável o art. 98 do CTN para qualquer espécie de tratado em matéria tributária.

Ressalte-se apenas que o mencionado art. 98 do CTN se presta à recepção sistêmica das normas convencionais, emanadas dos tratados internacionais, e a de comando comportamental ao legislador ordinário, de proibição de qualquer alteração unilateral do que foi pactuado no sistema jurídico internacional. Na realidade, a rigor tal enunciado prescritivo não determina a revogação da lei interna pelo tratado internacional, mas sim uma limitação da eficácia da lei interna, que permanece aplicável para as situações não disciplinadas pelo tratado, em decorrência do reconhecimento da primazia de aplicabilidade do tratado. Por conseguinte, em caso de antinomia a Lei n. 12.973/14 permanece plenamente válida e hígida, devendo apenas ser afastada no caso de existência de tratado internacional contra a bitributação firmado com o país estrangeiro onde esteja sediada a coligada ou controlada.

Aliás, o que o art. 98 do CTN estabelece, outrossim, é uma limitação à produção normativa no sistema jurídico de direito positivo nacional, a fim de evitar futura desobediência às disposições do tratado e, por conseguinte, eventual limitação da eficácia da lei interna nos moldes acima esclarecidos. Disso decorre que, quando do advento da

nova Lei n. 12.973/14, o legislador não poderia ter positivado o método de equivalência patrimonial, mediante acréscimo ao lucro real da empresa nacional, valendo-se do elemento de conexão de domicílio dos sócios e não da fonte de produção da renda, independentemente de estar a coligada ou controlada fora de país com tributação favorecida e sem ressalvar as situações em que já exista tratado contra a bitributação firmado.

Em cumprimento do art. 98 do CTN, deve-se observar o princípio do *pacta sunt servanda*, a fim de zelar pelo adimplemento dos tratados internacionais contra a bitributação, visando à prevenção de conflitos na ordem jurídica internacional. Como desdobramento do mencionado enunciado prescritivo, apesar de se constituírem em veículos introdutórios de normas na ordem jurídica internacional, os tratados devem ser observados na ordem jurídica nacional pela legalidade das pessoas constitucionais (União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios). O *pacta sunt servanda*, capaz de vincular os Estados signatários, decorre do próprio Direito Internacional Público, consagrado no art. 26 da Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados de 1969.

De todo o exposto, o que podemos inferir é que os tratados internacionais contra a bitributação, assim como os tratados internacionais em geral, após o trâmite previsto pela Constituição Federal de 1988 para sua recepção, isto é, após aprovados pelo Congresso Nacional mediante a edição do decreto legislativo, adquirem aplicabilidade interna, passando a gozar de eficácia plena, produzindo efeitos na qualidade de direito internacional. Constituindo-se em fontes de direito internacional com aptidão para introduzir normas na ordem jurídica brasileira, é possível cogitar acerca da hierarquia dos tratados internacionais contra a dupla tributação em relação às demais fontes do sistema jurídico brasileiro. É em virtude dessa circunstância que nos é permitido considerar que, após regularmente recepcionados, adquirem um *status* hierárquico infraconstitucional, porém superior à legislação tributária interna (*supralegal*), o que implica na sua prevalência de aplicabilidade sobre a Lei n. 12.973/14, em caso de conflito entre os diversos instrumentos normativos.

Essa consequência é a que melhor se coaduna aos interesses da comunidade internacional, que zela pelo cumprimento dos acordos a fim de viabilizar o desenvolvimento de um mercado mundial, que permita o comércio em larga escala.

Ao mesmo tempo, é a perspectiva mais consentânea com os interesses da nação brasileira que, dessa forma, manter-se-á fiel aos acordos firmados, evitando-se a

responsabilização do Estado brasileiro e consequente aplicação de sanções pelos órgãos internacionais, bem como mais condizente com os próprios princípios constitucionais, que prevêm a integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina, e a cooperação entre os povos para o progresso da humanidade.

5.5. Evolução jurisprudencial do tema da tributação dos lucros auferidos no exterior

Ao tratarmos da evolução histórica da tributação pelo IRPJ de lucros auferidos no exterior, já mencionamos que após intensa discussão, em meados de 2013 o Supremo Tribunal Federal (STF) finalmente se manifestou quanto à constitucionalidade do então vigente art. 74 da MP 2.158-35/2001, que determinava a tributação pelo IRPJ e CSLL de lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas de empresas brasileiras, independentemente da efetiva distribuição.

Em um primeiro momento, foi reconhecida em ADI a constitucionalidade da tributação em relação às empresas controladas desde que localizadas em paraíso fiscal ou em regime fiscal privilegiado, mas não em relação às coligadas fora de paraísos fiscais; já num segundo momento, a Corte Constitucional, no âmbito do RE 541.090/SC, decidiu que também a regra de tributação imposta pelo art. 74 seria constitucional em relação às controladas fora de paraísos fiscais ou regimes fiscais privilegiados, conforme já mencionado no capítulo anterior deste trabalho.

Quanto à discussão travada no item anterior sobre os lucros auferidos por coligadas ou controladas localizadas em países com os quais o Brasil mantém tratado para evitar a dupla tributação, inicialmente foi debatida a eficácia do anterior art. 74 da MP 2.158-35/2001 em face das disposições dos tratados. Em 2014 o STJ decidiu no REsp nº 1.325.709/RJ que, nos termos dos tratados, os lucros auferidos por controladas somente podem ser tributados pelo IRPJ/CSLL no país de domicílio daquela controlada (elemento de conexão da fonte de renda), sendo a sistemática de tributação antecipada prevista no art. 74 MP 2.158-35/2001 incompatível quando diante das normas dos tratados firmados pelo Brasil, justamente por força do que dispõe o art. 98 do CTN que afirma a prevalência dos

tratados sobre lei tributária interna, no sentido em que estamos nos posicionando neste trabalho.

Não obstante a evolução no entendimento das Cortes de Superposição em relação ao alcance da regra contida no art. 74 da MP 2.158-35/2001, vigente até a edição da Lei nº 12.973/14, ainda assim tem sido entendimento majoritário no CARF que “*os tratados (...) destinados a evitar a dupla tributação e a prevenir a evasão fiscal, não impedem a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001*” para fins de tributação pelo IRPJ e CSLL em relação a lucros ainda não disponibilizados por controladas de empresas brasileiras, a exemplo do Recurso nº 1301-002.439. Por maioria de votos, essa foi a posição adotada por turma do CARF, ao analisar recurso voluntário interposto por Contribuinte que visava afastar a aplicação da regra contida no art. 74 da MP 2.158-35/2001 em relação aos lucros apurados e não distribuídos relativos aos anos-calendários de 2005 e 2006 no que tange às controladas sediadas em Portugal e Equador, países com os quais o Brasil mantém tratados para evitar a dupla tributação¹³⁹.

Segundo argumentado pelo contribuinte, a tributação de lucros auferidos por controladas no exterior implicaria violação à regra dos tratados firmados pelo Brasil com Portugal e Equador, na medida em que os artigos 7º e 10º daquelas convenções impediriam tal sistemática, além da afronta ao disposto no art. 98 do CTN, que determina a prevalência dos tratados sobre legislação tributária interna.

Naquele caso em exame, em relação ao art. 7º das Convenções (“Lucros das Empresas”), o contribuinte também alegou que tal dispositivo assegura a tributação exclusiva dos lucros no país em que apurados, de modo que qualquer exigência tributária em relação a tais valores configuraria nítida violação da regra de competência estabelecida em tal comando. Já no que tange ao art. 10º dos tratados (“Dividendos”), ainda que tal dispositivo autorize a tributação daquele rendimento tanto pelo país de origem quanto de destino, ainda assim o contribuinte sustentou que o comando do art. 74 da MP 2.158/2001 não poderia ser invocado, pois necessária seria a efetiva distribuição/disponibilidade dos dividendos a autorizar a tributação pelo IRPJ e CSLL.

Igualmente, no caso específico dos resultados apurados em relação à controlada no Equador, o contribuinte suscitou que deveria ser considerada a regra prevista no art. 23, §2º

¹³⁹ Cfr. STUCKY, Thales. Lucros no exterior e acordos para evitar dupla tributação. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-do-carf/lucros-no-exterior-e-acordos-para-evitar-dupla-tributacao-19092017>> Acesso em: 18 nov. 2018.

da convenção com aquele país, na medida em que tal dispositivo prevê que em caso de dividendos pagos a sociedade que detenha mais de 10% do capital da empresa pagadora, tais dividendos serão isentos no país de destino, o que afastaria por completo a tributação exigida no auto de infração que gerou o litígio.

Nos termos do fundamentado voto vencido, destacou-se que “*os tratados internacionais prevalecem sobre a legislação interna*”, assim como que “*as disposições do Acordo devem prevalecer sobre as normas domésticas brasileiras, bem como devem ser interpretadas de acordo com as normas da OCDE, ainda que o Brasil não seja um membro da referida organização*”.

Seguindo seu raciocínio e em linha com o disposto no art. 98 do CTN, arrematou o voto vencido que “*independentemente da validade jurídica do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, perante o ordenamento interno, tem-se que as normas previstas nos tratados firmados com Portugal e Equador prevalecem sobre o referido dispositivo da legislação interna e afastam qualquer pretensão fiscal da tributação no Brasil dos resultados auferidos no exterior*”.

Ainda em relação ao art. 10º das convenções, que justificaria a tributação sob consideração de que se poderia admitir a distribuição presumida dos dividendos, o voto vencido destacou que tal interpretação fiscal não se encontra alinhada com os comentários da OCDE em relação à referida cláusula da convenção, na medida em que tais comentários exigem que ocorra o pagamento ou a disponibilidade jurídica ou econômica dos dividendos, de modo a, assim, autorizar a tributação pelo país em que localizado o destinatário de tais dividendos.

Não obstante, embora robustos os argumentos suscitados pelo conselheiro vencido, prevaleceu no julgado do CARF em comento o entendimento autorizando a tributação imediata dos lucros auferidos por *controladas* em Portugal e Equador, desconsiderando-se o mencionado acórdão proferido pelo STJ nos autos do REsp nº 1.325.709/RJ que, até o momento, configura-se como o *leading case* no que tange à solução a ser dada em relação ao confronto entre a norma do art. 74 da MP 2.158-35/2001 e as regras dos Tratados Internacionais para Evitar a Dupla Tributação firmados pelo Brasil.

O voto condutor do acórdão do CARF baseou-se nos fundamentos expostos em outro julgado recente do CARF (acórdão 1402-002.411), em que foi consignado que “*os tratados servem para não tributar um não residente, e jamais não tributar um residente*”.

O art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 não seria incompatível com o art. 7º dos tratados internacionais, ao pretender tributar apenas os lucros atribuíveis às pessoas jurídicas brasileiras e verificados no exterior, mas não o lucro da própria empresa estrangeira. Nessa linha de raciocínio, não se estaria diante de tributação de dividendos, mas sim dos próprios lucros que, eventualmente, seriam distribuídos à empresa controladora localizada no Brasil. Assim, com tal raciocínio, o voto vencedor também conseguiu afastar a aplicação da regra contida no art. 23, §2º, da Convenção firmada com o Equador, cujo teor se aplicaria apenas aos dividendos.

Por fim, não obstante a fundamentação pela prevalência dos tratados internacionais contra a dupla tributação, lamenta-se a não aplicação do entendimento firmado no REsp nº 1.325.709/RJ que, até o momento se mantém como *leading case* em relação ao alcance da regra prevista no art. 74 da MP 2.158-35/2001 em face das normas decorrentes dos tratados para evitar a dupla tributação firmados pelo Brasil e, sem dúvida, poderia influenciar o julgamento de casos análogos.

No entanto, pudemos localizar na jurisprudência pátria outro precedente emanado do Superior Tribunal de Justiça e no mesmo sentido do referido REsp e do voto vencido no referido recurso administrativo perante o CARF, abaixo transcrito:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. INOCORRÊNCIA. IN SRF N. 213/02.

AMPLIAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. EMPRESAS CONTROLADAS E COLIGADAS SITUADAS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO PELO RESULTADO POSITIVO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. ILEGALIDADE. ARGUMENTOS INSUFICIENTES PARA DESCONSTITUIR A DECISÃO ATACADA. APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DESCABIMENTO.

I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. *In casu*, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015 para o presente Agravo Interno, embora o Recurso Especial estivesse sujeito ao Código de Processo Civil de 1973.

II - A Corte de origem apreciou todas as questões relevantes apresentadas com fundamentos suficientes, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao posicionamento jurisprudencial aplicável à hipótese. Inexistência de omissão, contradição ou obscuridade.

III - É pacífico o entendimento no Superior Tribunal de Justiça segundo a qual o art. 7º, §1º, da IN SRF n. 213/02 violou o princípio da legalidade tributária, ao ampliar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sendo ilegítima a tributação pelo resultado positivo da equivalência patrimonial

contabilizado pela empresa brasileira, referente ao investimento existente em empresa controlada ou coligada no exterior.

IV - O recurso especial, interposto pelas alíneas a e/ou c do inciso III do art. 105 da Constituição da República, não merece prosperar quando o acórdão recorrido encontra-se em sintonia com a jurisprudência desta Corte, a teor da Súmula n. 83/STJ.

V - Não apresentação de argumentos suficientes para desconstituir a decisão recorrida.

VI - Em regra, descabe a imposição da multa, prevista no art. 1.021, § 4º, do Código de Processo Civil de 2015, em razão do mero improvimento do Agravo Interno em votação unânime, sendo necessária a configuração da manifesta inadmissibilidade ou improcedência do recurso a autorizar sua aplicação, o que não ocorreu no caso.

VII - Agravo Interno improvido.

(AgInt no REsp 1698113/SP, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/06/2018, DJe 25/06/2018)

Dando continuidade a uma análise da jurisprudência a respeito do tema, mister mencionar pesquisa¹⁴⁰ que identificou 164 acórdãos proferidos pelo extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, pela Primeira Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) e 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em sessões de julgamento realizadas entre 20/03/2002 e 04/03/2015. Nesses acórdãos, as controvérsias entre Administração tributária e contribuintes não destoaram dos aspectos estudados neste trabalho e que são alvo de críticas, quanto à legislação nacional a respeito da tributação dos lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior, conforme se passa a expor.

Inicialmente, no tocante à questão da prevalência de tratado sobre lei, a pesquisa constatou que todos os acórdãos analisados concluíram pela prevalência dos tratados para evitar a dupla tributação sobre a lei interna. No anterior regime de tributação pela Medida Provisória 2.158-35/2001, a respeito de sua compatibilidade com os tratados, constatamos a existência de três correntes no CARF, ainda que não pacificadas:

- 1ª: o artigo 74 prevê a tributação dos lucros da empresa controlada no exterior e esse regime seria perfeitamente compatível com os tratados, afastando-se o art. 7º que estabelece a competência tributária do Estado onde está domiciliada a sociedade;

-2ª: o artigo 74 prevê a tributação dos lucros da empresa controlada no exterior e que o regime seria **incompatível** com o artigo 7º dos tratados,

¹⁴⁰ Cfr. VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins, Daniel Souza Santiago da Silva; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; DIAS, Karem Jureidini; HOFFMANN, Suzy Gomes. **Tributação de lucros de coligadas e controladas no exterior**. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/observatorio-carf-tributacao-de-lucros-de-coligadas-e-controladas-no-exterior-03042016>> Acesso em: 10 dez. 2018.

porque este buscava justamente evitar a tributação dos lucros auferidos no exterior pela controladora brasileira sem a existência de um estabelecimento permanente no outro país; e

-3ª: o artigo 74 está, na verdade, tributando os dividendos não distribuídos pela empresa controlada no exterior e esse tipo de incidência seria perfeitamente **compatível com o artigo 10º dos tratados que permite a tributação pelo Brasil dos dividendos pagos pelas empresas controladas no exterior**. (grifos nosso)

Quanto à questão da necessidade de consolidação dos lucros auferidos pelas controladas indiretas nas controladas diretas, verificou-se nos acórdãos pesquisados que a maioria entendeu que os lucros auferidos no exterior pelas controladas indiretas deveriam ser individualmente oferecidos à tributação pela empresa brasileira, pois a legislação tributária não fazia distinção entre a controlada direta e a indireta.

Por sua vez, em relação ao tema da tributação da receita de equivalência patrimonial e da variação cambial decorrente do método de equivalência patrimonial, o que se observou é que o CARF adotou dois posicionamentos para o deslinde da questão em torno do método de equivalência patrimonial: (i) o resultado positivo de equivalência patrimonial atesta a existência de lucros auferidos por intermédio das controladas e/ou coligadas, podendo ser submetida à tributação, e (ii) ilegalidade da IN 213/2002, pois extrapolou os permissivos legais relativos a essa matéria.

Já em relação à variação cambial, o que se constatou na pesquisa é que a jurisprudência do CARF se pacificou no sentido de que a variação cambial do investimento no exterior não constitui receita tributável ou despesa dedutível.

No que concerne à aplicabilidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, já mencionado neste trabalho, em razão do critério de pertinencialidade ao ordenamento jurídico nacional, tanto o *caput* quanto o parágrafo único, antes de julgados inconstitucionais, foram considerados aplicáveis pelos acórdãos proferidos pelo CARF, com a finalidade de regular a tributação dos lucros que, embora apurados entre os anos-calendários de 1996 e 2001, não tinham sido disponibilizados, porém após o julgamento os conselheiros passaram a votar pelo cancelamento das exigências fiscais decorrentes.

Por fim, outro critério examinado pela pesquisa diz respeito à possibilidade de compensação do IRPJ devido com o imposto já pago pela controlada ou coligada no exterior, e o que se apurou é que, na maioria dos acórdãos proferidos pelo CARF, permitiu-

se tal compensação, ressalvados apenas casos em que não foi devidamente constituída a prova do alegado pagamento feito no exterior.

Ainda assim, admitindo-se como medida unilateral para combater a bitributação o método do *crédito de imposto* (da dedução do tributo pelo tributo, da imputação), assegurando-se ao contribuinte o direito subjetivo de abater, sob a forma de crédito, dos impostos sobre a renda devidos ao Estado de residência os valores correspondentes aos impostos pagos no estrangeiro, deve-se reconhecer que tal método não evita a dupla tributação, mas simplesmente incide para reverter os seus efeitos, justamente porque a toma como pressuposto para que o contribuinte possa exercer o benefício¹⁴¹.

Apresentado um panorama geral sobre a jurisprudência existente em torno do tema da tributação pelo IRPJ de lucros no exterior, ainda antes do advento da Nova Lei n. 12.973/14, enquanto ainda era debatida a MP nº 2.158-35/2001, pode-se destacar o “Caso Petrobrás”, julgado no Recurso Especial nº 9101002.331 pelo CARF em 05.05.2016, encontrando-se em discussão o Acordo de Dupla Tributação Brasil – Países Baixos de 1990¹⁴².

No caso em comento, a PETROBRÁS, pessoa jurídica residente no Brasil, figurava como controladora de empresa residente na Holanda (“PNBV”), porém a administração fiscal brasileira teria exigido o IRPJ sobre os lucros auferidos pela controlada PNBV e ainda não distribuídos à controladora, com fundamento no anterior art. 25 da Lei n. 9.249/95 c/c a MP nº 2.158-35/2001.

Sucedendo que a contribuinte PNBV contestou a exação, invocando a aplicação de tratado internacional contra a bitributação, especificamente o art. 7º do Acordo Brasil – Países Baixos (“lucros de pessoas jurídicas”), pelo qual apenas a Holanda, onde a controlada PNBV tem *residência*, poderia tributar os seus lucros, em atenção aos elementos de conexão acerca dos quais já se discorreu no capítulo 4 deste trabalho.

Segundo alegou a contribuinte, a competência tributária do Estado brasileiro, na espécie, estaria restrita apenas aos dividendos *distribuídos* à PETROBRÁS, conforme

¹⁴¹ Cfr. TÔRRES, Heleno Taveira. **Lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior**. In Direito Tributário Internacional Aplicado. Vol.II. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 117.

¹⁴² Cfr. NETO, Luís Flávio. **Direito Tributário Internacional: “Contextos” para Interpretação e Aplicação de Acordos de Bitributação – Série Doutrina Tributária**. Vol. XXII. São Paulo: Quartier Latin, 2018.

dispõe o art. 10 (“dividendos pagos”) do tratado internacional, em consonância com a noção de renda disponível já explicitada neste trabalho.

De outra banda, a PFN argumentou pela aplicação do art. 10 do Acordo Brasil – Países Baixos, por entender que a legislação brasileira permitiria a tributação de dividendos *fictamente* distribuídos.

De fato, para metade do Colegiado do CARF, cujo entendimento foi adotado pelo voto de qualidade, o Acordo Brasil – Países Baixos não afastaria a incidência da MP nº 2.158-35/2001, que visou tributar renda considerada auferida pela controladora residente no Brasil.

No entanto, para a outra metade dos julgadores, entendimento que se coaduna com as críticas lançadas neste trabalho contra a sistemática de tributação dos lucros no exterior, deve incidir na espécie a norma geral emanada do art. 7º do Acordo Brasil – Países Baixos, de modo a impedir a tributação pelo fisco nacional dos lucros auferidos na Holanda pela controladora PNBV, os quais devem ser submetidos à tributação no país de sua residência, ou seja, na própria Holanda. Na realidade, o art. 10 do Acordo em questão somente poderia incidir em caso de efetiva distribuição dos dividendos, o que não se verificou em relação à controladora PETROBRAS residente no Brasil.

CONCLUSÃO

O presente trabalho se propôs a estudar o fenômeno da incorporação, ou recepção, pelo ordenamento jurídico brasileiro, dos tratados internacionais firmados pelo Brasil para evitar a bitributação internacional. O estudo centrou-se no regime jurídico de tais veículos introdutórios de normas na ordem jurídica internacional, bem como na hierarquia assumida após incorporados os tratados ao ordenamento brasileiro, visando à solução de eventuais antinomias entre as normas emanadas dos tratados internacionais e a legislação tributária nacional que com eles colida.

Na segunda parte do trabalho, dedicou-se o estudo especificamente ao exame da tributação pelo IRPJ do resultado obtido por sociedades controladas e coligadas no exterior, à luz da Lei n. 12.973/14 atualmente vigente, para aferir a compatibilidade da nova lei com as normas veiculadas pelos tratados firmados pelo Brasil para evitar a dupla tributação e, se o caso, apontar quais os critérios adequados à solução dos conflitos de normas.

No Capítulo 1 foram fixadas as premissas científicas e filosóficas que serviram de ponto de partida para o exame proposto, entre elas a identificação com a *teoria da linguagem*, filiando-nos ao movimento do giro linguístico, pelo qual o conhecimento, que constitui a finalidade de uma ciência, consiste na atividade humana intelectual de representação de um objeto e sua expressão em linguagem, de modo que somente por intermédio da linguagem é que é possível se alcançar o conhecimento pleno. Na ocasião, ressaltou-se devidamente, contudo, que os conceitos de conhecimento pleno e de verdade absoluta são sempre relativos e dependem do *sistema de referência* adotado.

Também assentamos a premissa de que o conhecimento é indissociável da *teoria* e da *prática*, aquela associada ao saber empírico e esta ao saber teórico, constituindo-se em duas linguagens que apresentam como ponto de intersecção uma camada linguística intermediária, da *experiência*, que deve ser construída pelo jurista no sentido de alcançar o conhecimento.

Como desdobramento da teoria da linguagem, pudemos constatar que, em uma classificação das regiões ônticas, o direito é um objeto *cultural*, pois é real, tendo existência no tempo e no espaço, porém com a peculiaridade de apresentar alta carga valorativa. Centrando-se nosso exame no direito sob a perspectiva do direito como *direito*

positivo, o trabalho deixou clara a opção de abordagem à luz da *semiótica*, que nos permite identificar um suporte físico (texto de direito positivo), um significado (condutas intersubjetivas) e a significação (interpretação atribuída pela ciência do Direito).

Considerando-se, ainda, a *teoria da tradução*, pela qual cada linguagem tem suas regras próprias para interpretação adequada, defendeu-se a importância de analisar o direito positivo como um fenômeno comunicacional, composto dos seguintes elementos: *emissor* (fonte da mensagem; no direito: agente competente), *canal* (suporte físico necessário à transmissão; no direito, enunciado de lei), *mensagem* (informação transmitida; no direito, norma jurídica), *código* (conjunto de signos; no direito positivo, língua portuguesa), *receptor* (destinatário da mensagem; no direito, destinatários ao alcance das normas), *contexto* (meio envolvente que circunscreve o fenômeno; no direito: circunstâncias histórico-sociais que justificaram a criação da norma), e *conexão psicológica* (no direito positivo, a concentração subjetiva entre emissor e destinatário da mensagem). O estudo do direito positivo sob o enfoque da teoria comunicacional recomendou uma *visão analítica* do Direito, com cuidado na formulação dos termos e atuação principalmente sobre os planos sintático e semântico da linguagem.

No 1º capítulo deste estudo ainda tecemos considerações de caráter metodológico, explicitando as bases do *método científico* por nós adotado do *constructivismo lógico-semântico*, capaz de conferir maior precisão ao discurso, com uniformidade e coerência, outorgando-lhe foros de um saber científico. Tanto o constructivismo lógico-semântico quanto a teoria comunicacional do direito tomam a linguagem como constitutiva da realidade.

Conforme vimos, a escola doutrinária se diz *constructivista* porque o sujeito cognoscente constrói mentalmente o seu objeto, e não simplesmente o descreve, sendo que também se classifica como *lógica*, pois suas proposições são construídas de forma estruturalmente e sintaticamente amarradas a referenciais filosóficos, e por fim, a linha doutrinária se caracteriza como *semântica* pois as proposições são construídas significativamente e semanticamente amarradas a referenciais filosóficos, sem prejuízo, ainda, de uma investigação no plano *pragmático* (prático, de aplicação), no contexto de uma teoria *hermenêutica* do Direito, dada a existência de uma linguagem intercalar técnico-empírica, de intersecção entre teoria e prática, acima mencionada. Assim, realizado no constructivismo um corte metodológico entre enunciado prescritivo (frase) e norma

jurídica, correspondendo esta ao juízo criado pelo intérprete, defendemos que o exegeta deve *construir* o sentido do texto.

Outro método de estudo adotado neste trabalho consiste na Lógica Jurídica, por consistir em uma ciência capaz de nos fornecer a dimensão formal de qualquer linguagem, a partir de regras morfológicas e sintáticas, além da associação entre elas, na tarefa de produzir argumentos de maneira mais habilidosa e organizada no discurso. Assim, debruça-se sobre a linguagem prescritiva do direito positivo e da Ciência do Direito, contribuindo para encontrar certa racionalidade no discurso jurídico.

Explicou-se que na seara do Direito, a Lógica atua como uma sobrelinguagem sobre três linguagens-objeto: a do direito positivo, da ciência do direito e da retórica do direito, servindo à linguagem prescritiva, das ordens, a denominada Lógica Maior, Lógica Aplicada ou Metodologia. No presente trabalho, percebemos que tal método ganhou relevo quando do exame das relações entre os sistemas de direito internacional e de direito interno, e na construção da regra-matriz de incidência do IPRJ, objeto do nosso estudo.

No primeiro capítulo ainda explicitamos entre nossas premissas e postulados as linhas de hermenêutica de que nos valem ao longo da presente análise do direito positivo, a saber, o método histórico, lógico, teleológico e o sistemático, sendo este o método por excelência da contemporânea filosofia da linguagem, por envolver os três planos de compreensão da linguagem (sintático, semântico e pragmático) e pressupor o direito positivo como um sistema uno, coeso e coerente entre suas diversas unidades normativas que devem ser interpretadas conjuntamente com as demais prescrições que compõem o ordenamento jurídico. Nessa atividade de interpretação, ressaltou-se, contudo, que mesmo se admitindo a existência de uma intertextualidade entre os discursos jurídicos, nosso trabalho centrou-se em uma análise interna dos textos de direito positivo, pois apesar de o contexto histórico-social influenciar construção de sentido das normas jurídicas, a melhor técnica recomenda o isolamento das unidades normativas, atuando o contexto interno como o maior fator de influência na composição da carga axiológica de tais unidades.

Já no tocante ao percurso de construção de sentido das unidades normativas, filiamo-nos à ideia de que o trabalho de interpretação também pode ser desdobrado em quatro subsistemas jurídicos, para fins de corte metodológico: *i)* o conjunto de enunciados, tomados no plano da expressão (S1); *ii)* o conjunto de conteúdos de significação obtidos a partir dos enunciados prescritivos (S2); *iii)* o domínio articulado das significações

normativas, isto é, o sistema de normas jurídicas “*stricto sensu*” (S3); e iv) a forma superior do sistema normativo: vínculos de coordenação e subordinação que se estabelecem entre as regras jurídicas (S4).

Vimos que quando chegamos ao plano S4 se trata do nível mais elevado alcançado no processo de interpretação, momento em que as normas se organizam em uma estrutura escalonada, vinculadas entre si por relações de coordenação e subordinação, articulações estas que revelarão o contexto em que se insere tal comando normativo, isto é, todo o campo lógico-sistêmico do Direito que permite a construção do sentido. Assim, apenas após cumpridas todas essas etapas representadas pelos quatro planos, o intérprete terá construído a norma jurídica, e passará, na sequência, caso seja órgão credenciado pelo ordenamento, a formalizá-la em outra linguagem competente, regressando, dessa forma, ao subsistema S1, de literalidade textual.

Prosseguindo neste trabalho, também partimos das premissas da *teoria dos sistemas*, no sentido de que o sistema jurídico classifica-se como um *sistema proposicional nomoempírico prescritivo*, e que embora sistema jurídico de direito positivo e ordenamento jurídico a rigor não sejam termos sinônimos, tais conceitos podem ser equiparados, ao se reconhecer que as normas jurídicas formam um *sistema*, pois se relacionam de diversas formas sob um princípio unificador, e sua linguagem prescritiva se apresenta sob uma estrutura hierarquizada, em que cada unidade normativa encontra o seu fundamento de validade em uma norma superior até alcançarmos a norma fundamental.

Não obstante consideremos o ordenamento jurídico como sistema, advertimos, no entanto, que não é possível falar em sua completude e integralidade, ou mesmo em inexistência de contradições, por não ser tecido por uma linguagem com rigor científico, diversamente da ciência do Direito. Dado o caráter autopoietico do direito positivo, ostentando a chamada “clausura organizacional”, fechados no plano sintático mas abertos em termos cognitivos, concluímos que as lacunas e antinomias serão eliminadas por regras concebidas pelo próprio sistema, a exemplo da norma de sobrenível prevista na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, que permite sejam supridas pelo uso da analogia, costumes e princípios gerais de direito, e os critérios de solução de antinomias ditados pelo próprio sistema.

Após o desenvolvimento da teoria dos sistemas, útil para a adequada compreensão dos sistemas jurídicos internacional e interno, recorreremos, por fim, também ao método fornecido pela ciência do Direito Comparado, que permite conhecer diversos modelos

jurídicos diversos a respeito do objeto de estudo ao redor dos mais variados sistemas de direito positivo estrangeiros, verificando-se as similitudes e as divergências, para se alcançar a atividade comparatista, o que propicia conhecimento mais completo acerca do objeto de estudo e a construção de uma visão crítica sobre a sistemática adotada pelo direito brasileiro para a extraterritorialidade na tributação dos lucros auferidos no exterior.

Assim, estabelecidas as premissas adotadas no presente trabalho, e o corte metodológico realizado no estudo dos tratados internacionais contra a bitributação, no Capítulo 2 nos dedicamos à compreensão do fenômeno da *dupla tributação*, combatida entre os Estados signatários ao limitarem suas competências impositivas. Para separar o campo da incidência tributária do campo de não incidência, foi necessário construir uma noção de norma jurídica, distinguindo a norma de competência tributária da norma jurídica tributária em sentido estrito.

Inicialmente, definimos o conceito de *norma jurídica em geral* como a mensagem deôntica que é elaborada pelo intérprete a partir dos enunciados prescritivos produzidos pelos múltiplos órgãos credenciados pelo sistema. Quanto à norma jurídica *em sentido amplo*, verificamos que corresponde à significação em geral construída pelo intérprete a partir dos enunciados prescritivos, ao passo que a *norma jurídica em sentido estrito* corresponde precisamente à mensagem com sentido deôntico-jurídico completo, norma jurídica completa após composição articulada dessas significações. Explicamos que tal norma jurídica completa é a que considera a estrutura dúplice das regras do direito, compostas por uma norma jurídica primária (ou *endonorma*), que prescreve um dever quando acontecer o fato previsto no antecedente; e por uma norma secundária (ou *perinorma*), que prescreve uma providência sancionatória, aplicada pelo Estado-Juiz no caso de descumprimento da norma primária, uma vez que inexistem regras jurídicas sem normas sancionatórias, principalmente ante o caráter coercitivo do direito, que o distingue do domínio das regras morais.

Uma vez bem definida a noção de norma jurídica, pudemos classificá-las em dois grupos, a saber, *normas de comportamento*, estas consistentes em regras dirigidas imediatamente para as condutas intersubjetivas, e *normas de estrutura ou de organização*, nas quais a regulação das condutas fica na dependência de outra norma mediata, cujo conteúdo é disciplinar a competência para a partir dela surgir a norma de conduta dela derivada.

Delineada tal classificação, ainda no 2º capítulo passou-se ao tema da *competência tributária*, pois o duplo exercício da norma de competência tributária é pressuposto do fenômeno da dupla tributação. Daí traçamos o conceito de competência tributária como a parcela da competência legislativa atribuída às pessoas políticas, esta compreendida como aptidão para editar regras jurídicas *inovando* o ordenamento positivo, partindo-se da premissa de que pelo princípio da legalidade a introdução de normas jurídicas no sistema de direito positivo deve se dar por lei em sentido lato, sendo que a competência tributária diz respeito à aptidão específica para produção de normas jurídicas sobre tributos.

Adentrando o exame da estrutura da *norma jurídica de competência*, pudemos constatar que no antecedente temos a previsão do exercício de competência, ao passo que o consequente define os contornos da norma que vai ser criada, ou seja, os enunciados prescritivos que comporão a norma jurídica tributária em sentido estrito. Valendo-nos dos expedientes fornecidos pela Lógica Jurídica, na hipótese da norma de competência estabelece-se o procedimento a ser desempenhado pelo sujeito competente (ente federativo), no espaço e no tempo, e no consequente normativo tem-se a prescrição de como criar um texto normativo versando sobre certa matéria, sem que os sujeitos destinatários da norma (entes federativos) possam impedir o sujeito competente de exigir essa norma jurídica tributária em sentido estrito como válida. Conforme se percebe, trata-se de norma de estrutura que regula como o direito deve ser produzido.

Não obstante, como para a dupla incidência tributária não basta o duplo exercício de normas de competência distintas, como também que o seu exercício resulte na produção de norma de conduta consistente em norma jurídica tributária em sentido estrito, e que esta, por sua vez, chegue a incidir concretamente sobre um fato jurídico tributário, passamos ao estudo da *fenomenologia da incidência tributária*.

Nessa oportunidade, constatou-se que a incidência instrumentalizada pela regra-matriz de incidência não é automática logo a partir do acontecimento do evento descrito na hipótese (antecedente), pois na realidade, de acordo com as premissas adotadas neste trabalho, para irradiar os efeitos previstos no consequente normativo reconheceu-se a necessidade da atuação do ser humano (*ato de aplicação*), que a partir da regra-matriz de incidência, norma geral e abstrata, constrói norma jurídica individual e concreta, vertendo-a na linguagem competente, o que sucede por meio do ato de *lançamento* a constituir o crédito tributário e requer absoluta identidade entre o fato jurídico tributário constituído

pelo agente competente e a descrição objetiva da hipótese, o que se verifica na operação lógica de subsunção dos elementos do fato aos critérios da hipótese normativa.

A fim de assegurar a adequada compreensão da *incidência tributária*, na sequência o 2º capítulo debruçou-se sobre sua distinção em relação aos conceitos de *validade*, *vigência* e *eficácia* da norma jurídica tributária em sentido estrito. A *validade* diz respeito à relação de pertinencialidade de uma norma “N” com um dado sistema, no âmbito do qual foi concebida, a partir de órgão competente por ele credenciado e procedimento nele estabelecido, de modo que a validade acaba por se confundir com existência. *Vigência*, por sua vez, diz respeito à força da norma dentro de limites de espaço e de tempo estabelecidos pelo ordenamento jurídico, de modo que se fala em vigência da lei no espaço e no tempo, sendo que a vigência temporal pode ser plena ou parcial, em casos de retroatividade ou ultratividade.

Enfim, em relação à *eficácia*, diversamente da incidência, refere-se a simples aptidão ou potencial de produção dos efeitos prescritos na norma, podendo-se mencionar a *eficácia jurídica, técnica e social*, correspondendo aquela ao próprio fenômeno de incidência natural da regra jurídica, isto é, à “causalidade jurídica”, pela qual uma vez ocorrido o fato jurídico descrito em seu antecedente, devem ser produzidos os efeitos prescritos no consequente, de modo que a eficácia jurídica é atributo do próprio fato jurídico tributário, que tem a aptidão de fazer irromper a causalidade normativa. Quanto à *eficácia técnica*, refere-se à capacidade para juridicizar o evento previsto em sua hipótese, o que pode ser comprometido pela falta de outras regras de igual ou inferior hierarquia ou pela existência de outra norma inibidora do fenômeno de sua incidência (ineficácia técnico-sintática), ou também nos casos em que óbices materiais impeçam a descrição do evento ou a prescrição de seus efeitos. Por fim, a *eficácia social* faz alusão à capacidade da norma de produção de efeitos no mundo social, e não jurídico. Já a incidência se perfaz pela operação lógica de subsunção do fato à norma, com a efetiva produção dos efeitos prescritos no consequente, de modo que é posterior e pressupõe as categorias de validade, vigência e eficácia.

Para os fins deste trabalho, o fenômeno da incidência tributária também foi estudado à luz da Lógica Jurídica, pois visto que a incidência é a efetiva produção dos efeitos prescritos no consequente da norma jurídica em sentido estrito, passamos ao exame das *relações jurídicas* decorrentes, que no caso da dupla incidência tributária são criadas duplamente, cada uma em face de ente tributante distinto.

Vimos que as relações jurídicas podem ser classificadas em *sentido amplo* e em *sentido estrito*, correspondendo aquelas à própria referência da norma a objetos e situações objetivas (conceitos referenciais), para o fim de proibir, obrigar ou permitir, de modo que o efeito jurídico que se vislumbra em tais relações jurídicas pode ser de mero qualificador de fatos, atos, coisas ou pessoas, tendo como característica comum a *qualificação jurídica*. Já as relações jurídicas em sentido estrito somente podem ser *interpessoais*, pois se estabelecem necessariamente entre dois termos (relacionados) que são sujeitos de direito, justamente por se darem entre condutas qualificadas como deveres jurídicos em sentido amplo, assumindo os sujeitos as posições de sujeito de direito ativo e sujeito de direito passivo.

Também verificamos que a relação de causalidade pode ser física ou jurídica. O que teremos na causalidade jurídica, ou implicação, é um enunciado protocolar denotativo obtido a partir da redução à unidade das classes do *antecedente* da regra geral e abstrata, a implicar outro enunciado, protocolar e denotativo, construído mediante redução das classes do *consequente* da norma geral e abstrata. Já a causalidade física ou natural é a causalidade não normativa, seja natural ou sociológica, e pode influir na causalidade jurídica, na medida em que ingressa na hipótese e se qualifica como jurídica, havendo uma juridicização da relação causal. Considerando-se o tema em estudo, centramos nosso exame na relação de causalidade jurídica.

Na sequência, ainda no 2º capítulo do trabalho, pudemos separar os campos de *incidência* e *não-incidência* tributária, que são demarcados a partir das regras de conduta, posteriores ao desenho das competências impositivas. Na realidade, constatou-se que a não-incidência é um campo obtido por exclusão a partir dos fatos que ensejarão a incidência tributária.

A esta altura, pudemos chegar a uma definição para o fenômeno da dupla tributação, considerada como a dupla incidência tributária sobre um mesmo fato jurídico, em decorrência do exercício de mais de uma competência tributária sobre a mesma manifestação de riqueza ou atividade estatal. Tal exercício concorrente e concomitante de competências impositivas pode-se dar nas diversas órbitas da competência tributária, como entre o legislador federal e estadual, entre ordens jurídicas estaduais diversas ou mesmo entre duas ordens jurídicas totais ou nacionais (estrangeiras), originando mais de uma incidência de norma jurídica tributária, a nacional e a estrangeira, sujeitando o contribuinte a esse fenômeno indesejável de demasiada oneração de seu patrimônio.

Consignamos que dela se distingue o fenômeno similar do *bis in idem*, que consiste precisamente no múltiplo exercício de uma mesma competência tributária, a partir do mesmo ente tributante, sobre o mesmo fato jurídico tributário (mesma manifestação de riqueza ou atividade). Quanto à bitributação, com dupla exigência por entes tributantes diversos, via de regra é proibida, por configurar conflitos aparentes de competência que serão dirimidos por regras e critérios fornecidos pelo próprio sistema jurídico nacional. No âmbito internacional destacamos que a bitributação pelo exercício da competência impositiva por diversos Estados-nações sobre a mesma grandeza, passa a ser ilegítima caso celebrado entre esses dois Estados tratados internacional para evitar a dupla tributação da renda, instrumento normativo que constitui o tema do nosso trabalho.

Uma vez conceituada e bem compreendida a ideia da dupla tributação, no Capítulo 3 chegamos ao nosso objeto de estudo, qual seja, os *tratados internacionais contra a bitributação*, a fim de verificar o seu regime jurídico na ordem jurídica internacional e na ordem interna. O avanço das comunicações e a globalização, com intensificação das relações internacionais, valorizando-se o Direito Internacional Público como instrumento apto a regular as interações entre os países, alertaram a comunidade internacional para a necessidade de convivência harmônica entre a ordem interna e a ordem internacional. Nesse novo contexto, defendemos que a soberania dos Estados deixa de ser apenas o poder de prover o próprio ordenamento jurídico, para passar a ser também a contribuição livre e independente na construção de um ordenamento jurídico internacional, cuja existência não mais pode ser negada.

Especificamente quanto aos tratados firmados em matéria tributária, este trabalho ponderou que por intermédio deles os Estados buscam a *harmonização fiscal*, bem como a solução dos concursos entre os poderes de tributar e das fraudes internacionais, com o combate à evasão fiscal. Sustentou-se, assim, a existência de um Direito Internacional Tributário autônomo, dada a origem de sua produção normativa e a circunstância de o seu critério de validade ser exterior ao sistema de direito positivo nacional.

Especificamente no Brasil, apontamos que estamos celebrando um maior número de tratados em matéria tributária, no intuito de garantir nossos interesses econômico-financeiros frente aos demais países, sendo que a doutrina tem conferido maior importância aos *tratados bilaterais fiscais*, que buscam eliminar ou atenuar a dupla tributação fiscal e a evasão fiscal, ou ainda disciplinar a colaboração administrativa entre Estados em matéria de impostos. Os tratados contra a bitributação firmados pelo Brasil são recentes e atendem à Convenção Modelo da OCDE, totalizando 35 tratados gerais.

A seguir, neste trabalho explicamos que o direito positivo nacional e o internacional constituem *sistemas jurídicos*, equiparados a ordenamentos jurídicos, com amparo nas premissas assentadas no capítulo 1 deste estudo, e se classificam como *autopoiéticos*, de modo que se reproduzem e se perpetuam com base nos respectivos instrumentos neles mesmos previstos, por ostentarem a já mencionada “clausura organizacional”.

Passando-se, assim, ao exame da relação entre os dois sistemas, investigando-se em que condições as normas internacionais valeriam e produziriam efeitos na ordem jurídica interna, bem como qual o grau hierárquico assumido, iniciamos pela teoria clássica, dividida entre uma corrente que defende a *hierarquia supralegislativa* dos tratados, e uma corrente que defende a *paridade hierárquica*, o que reflete na possibilidade ou não de revogação do tratado por lei interna posterior. Vimos que a 1ª corrente é a *monista*, que pressupõe uma unicidade sistêmica entre o direito positivo internacional e o interno, havendo o monismo com primado do direito interno ou do direito internacional, além do chamado monismo moderado, e a 2ª corrente é a *dualista*, que pressupõe o pluralismo entre os sistemas, cada qual com fontes de produção e critérios de validade próprios, devendo-se mencionar também o dualismo moderado, que apesar de reconhecer a separação entre os sistemas admite que tais relações com os indivíduos de cada Estado também sejam disciplinadas pelo direito das gentes, havendo possibilidade de conflito entre normas internacionais e nacionais, portanto.

Reconhecendo-se a necessidade de verificar a solução dada pela própria Constituição Federal de 1988, analisando-se o procedimento estabelecido em nosso ordenamento para a recepção dos tratados internacionais acabamos por adotar a tese dualista, em razão do pluralismo entre os sistemas internacional e nacional, com autonomia quanto às suas fontes jurídicas e critérios de validade, de modo que a norma internacional somente produzirá efeito na ordem jurídica nacional após introduzida não apenas por tratado internacional, como também veiculada segundo os trâmites estabelecidos pela Constituição Federal brasileira.

Recorrendo ao método da Lógica Jurídica para analisar esse relacionamento à luz da Teoria das Classes, ainda no 3º capítulo, esclarecemos inicialmente que o conhecimento de um objeto pressupõe um corte, este realizado por instrumentos intelectivos como as classificações e as definições, que assim delimitam o sistema de referência de nossa análise. Nessa oportunidade, explicamos que ao construirmos conjuntos de elementos, *classificamos*; ao explicarmos o que nos permitiu isolar o objeto, *definimos*. Mencionamos que os gêneros e suas espécies são construídos a partir de uma “diferença específica” ou

plus de conotação, com qualidades que se acrescentam ao gênero, e que a *denotação* se refere à enumeração dos elementos da classe (atividade de extensão), ao passo que a *conotação* consiste nas condições de pertinência a uma classe (atividade de intensão).

Ao dividirmos o objeto em classes, observamos as seguintes regras técnicas: 1) que a divisão seja *proporcional* aos membros da classe; 2) que seja fundada em um *único critério*; 3) que as espécies obtidas pela divisão *se excluam mutuamente*; e 4) que a classificação *flua ininterruptamente*, sem “salto na divisão”.

Tendo tais regras lógicas em mente, delimitamos nosso conjunto universo como composto pelas normas jurídicas de direito positivo, a excluir outros mandamentos como os de cunho meramente moral, até que pudemos identificar subclasses, que correspondem ao ordenamento jurídico nacional e ao ordenamento jurídico internacional, em função do *critério das fontes* de que emanam suas respectivas normas e dos instrumentos normativos próprios.

Com apoio na *teoria das fontes*, definimos o conceito de fontes do direito como focos ejetores de normas jurídicas, dos quais elas emanam, isto é, os órgãos habilitados para sua produção dentro de um sistema organizado, bem como a atividade de criação das normas segundo regras de um dado ordenamento. Nessa segunda acepção, tomamos como *fontes do direito* os acontecimentos credenciados pelo sistema de direito positivo para produzir normas jurídicas que introduzam outras normas jurídicas, existindo *normas introdutoras* e *introduzidas*, porque as regras sempre vêm aos pares. Em suma, pudemos definir que as *fontes materiais* na classe do ordenamento jurídico internacional e na classe do ordenamento jurídico nacional são distintas, assim como seus *veículos introdutores*, sendo os tratados internacionais instrumentos normativos próprios do ordenamento internacional e aptos a veicularem normas de direito internacional público.

Feita a divisão das normas nas duas classes, elas é que ditarão o *regime jurídico* adequado para cada espécie de norma, ocasião em que ressaltamos nossa adoção pela tese *dualista*, pois os tratados internacionais não constituem veículos introdutores de normas reconhecidos pelo ordenamento jurídico brasileiro, e sim o decreto legislativo aprovado pelo Congresso Nacional. Para definição do regime jurídico dos tratados firmados pelo Brasil também foi preciso apurar qual o modelo de recepção adotado pelo Estado brasileiro, constatando-se que adotamos o modelo da *incorporação*, pois para que as convenções internacionais, e as normas por elas introduzidas, integrem o direito nacional, devem ser recepcionadas por uma ordem legislativa, de autorização para sua ratificação. Assim, após celebrado e ratificado, por um ato interno as normas veiculadas no tratado são

“adotadas” pelo ordenamento nacional, mantendo, contudo, sua condição de normas internacionais por ter o tratado sido inicialmente concebido pelo sistema internacional, uma vez que o referendo pelo Legislativo serve apenas para incorporação das normas à ordem interna, conferindo-lhe aplicabilidade ou eficácia interna.

Ante todo o exposto no capítulo 3, pudemos concluir que a *validade* do veículo introdutor do tratado internacional inicia-se logo a partir de sua celebração no sistema internacional, por ser deduzida de critérios previstos pelo direito das gentes, ao passo que a validade das normas introduzidas no sistema nacional inicia-se a partir do referendo pelo instrumento do decreto legislativo. Por conseguinte, a eficácia plena do tratado, tanto no sistema internacional quanto no nacional, somente é adquirida pelo ato do referendo pelo Congresso Nacional, que obriga no sistema interno. Por fim, apesar de válidas no ordenamento interno, a vigência interna das normas convencionais apenas se inicia com o ato de ratificação pelo Poder Executivo, sendo que o marco de sua vigência internacional apenas se dá mediante a troca dos instrumentos de ratificação pelos países signatários, nos termos previstos pela própria convenção internacional.

Assim, estabelecido o regime jurídico dos tratados, foi possível nos debruçarmos sobre questão fulcral deste trabalho, a respeito de como solucionar eventual conflito entre as normas introduzidas nos tratados contra a bitributação e as normas nacionais relativas à incidência extraterritorial do IRPJ.

Para tanto, indagou-se sobre a *hierarquia* assumida pelos tratados internacionais e as normas neles introduzidas após observado o procedimento de sua recepção pelo ordenamento jurídico nacional, reconhecendo-se o critério hierárquico como um dos possíveis na solução de antinomias. O que se concluiu no capítulo 3 foi que em uma ordem jurídica perfeita, os tratados em matéria tributária em geral devem assumir uma hierarquia infraconstitucional, porém *supralegislativa*, sob pena de não se cumprirem os compromissos internacionais em razão de disposições de direito interno, em homenagem ao princípio *pacta sunt servanda* na seara do direito internacional público. Muito embora a Constituição Federal de 1988 não contemple disposição expressa acerca da posição hierárquica dos tratados internacionais, é possível extrair algumas conclusões por interpretação sistemática.

Nesse contexto mostrou-se importante a análise da regra específica contida no art. 98 do CTN, que positiva critério de solução de antinomia entre os tratados internacionais e a legislação tributária que com eles conflite. Enfrentadas todas as discussões sobre a

constitucionalidade do dispositivo, seu âmbito de aplicação e sua função no ordenamento brasileiro, pudemos inferir que o art. 98 estabelece uma *primazia de aplicabilidade* do tratado, com a consequente *limitação da eficácia* da lei interna que lhe seja contrária. Assim, não se trata de revogação porque, se o tratado perde a vigência, a lei tributária volta a aplicar-se de pleno direito, sem necessidade da edição de outra lei com o mesmo conteúdo, numa espécie de “repristinação” que não seria admitida. Ademais, a revogação de tratado por lei interna não é possível, pela circunstância de se fundarem em âmbitos diversos de competência, sendo instrumentos normativos pertencentes a sistemas distintos. Assim, a rigor, as convenções internacionais não revogam, nem totalmente (por ab-rogação), nem parcialmente (derrogação) a lei interna, gerando apenas sua *desaplicação*.

Na realidade, o que se percebeu é que o art. 98 do CTN em exame é que tem a função de prevenção de conflitos, pois como os acordos internacionais devem ser cumpridos, não cabe ao Congresso Nacional descumprir o pactuado. Portanto, o dispositivo determina a observância dos tratados pela legalidade das pessoas constitucionais (União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios), até porque o princípio do *pacta sunt servanda* está previsto não só no art. 98 do CTN, como também na Constituição Federal de 1988, no art. 5º, §2º, em que determina expressamente a vinculação da ordem jurídica brasileira aos direitos introduzidos por tratados internacionais.

Após uma precisa compreensão acerca do fenômeno da dupla tributação e do regime jurídico dos tratados internacionais firmados para evitá-la, finalmente no Capítulo 4 pudemos debater a respeito da *extraterritorialidade* do IRPJ, a alcançar as coligadas e controladas que auferiram lucros no exterior, sujeitando-as à dupla exação, perante o Estado-fisco brasileiro e o Estado onde estejam sediadas e verifiquem seus resultados, o que constitui o tema deste trabalho.

O estudo do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza desperta interesse em razão de sua dimensão histórica e por representar expressiva arrecadação para os cofres públicos, além do impacto sobre a capacidade contributiva dos sujeitos passivos. Não obstante, ainda há pouca contribuição da doutrina a respeito, ante a complexidade desse tributo.

Em uma digressão histórica acerca do IRPJ, observou-se que ao menos até dezembro de 1995 vigorando regime diferenciado entre pessoas físicas e jurídicas, porém a partir do advento da Lei n. 9.249/95, o Brasil passou a adotar também para as pessoas

jurídicas o princípio da *universalidade*, o que significa que o imposto de renda por elas devido passou a alcançar os resultados produzidos no exterior. O princípio da universalidade (*worldwide income taxation*) foi obtido pelo acréscimo, ao tradicional princípio da territorialidade, da eleição de *elemento de conexão* legítimo capaz de estender a tributação da renda para além dos limites do território nacional, a saber, o critério de conexão *peçoal* (residência, o domicílio ou a nacionalidade), independentemente de a fonte da renda situar-se fisicamente no exterior.

Ao centrarmos nosso exame no peculiar *critério espacial* da regra-matriz de incidência do tributo, houve a necessidade de nos valermos do expediente lógico da regra-matriz de incidência tributária, que definimos como um instrumento metódico para organizar o texto de direito positivo sob uma estrutura comunicacional, formada de um juízo hipotético em que se associa uma consequência jurídica, falando-se em hipótese e tese, descritor e prescritor, vinculados entre si por uma imputação deôntica.

A regra-matriz de incidência apresentou-se com a virtude de introduzir padrão metodológico e conferir maior rigor científico ao estudo, porém se deve frisar que a incidência ainda dependerá de um ato humano de aplicação da norma jurídica tributária em sentido estrito, que a partir de uma norma geral e abstrata constrói norma jurídica individual e concreta.

Na sequência, associamos o critério espacial da hipótese de incidência do IRPJ à vigência *extraterritorial* da respectiva lei tributária, distinguindo tais conceitos, até que pudemos concluir que os *critérios* da regra-matriz de incidência guardam relação com o *fato jurídico tributário* que se subsumirá à hipótese de incidência, ao passo que a *vigência* se refere ao *alcance da norma* jurídica tributária, âmbito espacial ou temporal no qual ela apresenta capacidade para gerar efeitos. Destarte, critério é atributo do fato jurídico, e vigência é atributo da norma.

A partir disso, este trabalho se propôs à construção da regra-matriz de incidência tributária do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza em geral, debruçando-se tanto sobre a noção de *renda disponível* quanto sobre o *critério espacial* para fins do IRPJ, ao estudar a materialidade do tributo. Quanto à questão da disponibilidade da renda submetida à tributação, adotou-se um conceito de renda entendida como *acréscimo patrimonial*, por reconhecermos a existência de um conceito pressuposto na Constituição Federal. Consistindo a disponibilidade jurídica na simples produção de renda, independentemente de efetivo recebimento por seu titular em seu caixa, este

trabalho constatou que, em caso de universalidade do IRPJ, os §§1º e 2º do art. 43 do CTN deixaram a cargo da *lei ordinária* estabelecer as condições e o momento em que se dará a disponibilidade de receitas e rendimentos oriundos do exterior, porém desde que observado o conceito de acréscimo patrimonial disponível ao titular.

No tocante ao critério espacial no IRPJ, verificamos que foi alargado pelo princípio da universalidade de modo a permitir a vigência *extraterritorial* em situações específicas, desde que presente *elemento de conexão* de natureza pessoal (no caso, *domicílio* fiscal da pessoa jurídica no território nacional), independentemente do local de produção da renda, diversamente da pessoa jurídica domiciliada no exterior, que é inalcançável pela legislação brasileira.

Tratando-se no presente estudo de *sociedades coligadas e controladas* por pessoa jurídica brasileira, na tributação dos lucros auferidos no exterior onde se sediem, o presente trabalho criticou a consideração de suposta “disponibilização” de tais lucros, pois é diferente da situação de filiais e sucursais, estas sim consideradas domiciliadas no Brasil e simples extensos territoriais no exterior.

Ainda no capítulo 4, somente após esse exame do conceito de renda disponível e do critério espacial do IRPJ, bem como da evolução normativa da matéria, é que pudemos tecer críticas ao atual regime de tributação dos lucros auferidos no exterior por coligadas e controladas, à luz da Lei n. 12.973/14. Verificou-se que, em relação às *coligadas* sediadas no exterior, passou a tributar os lucros auferidos independentemente de estarem ou não em “paraísos fiscais”, mas apenas quando tiverem sido efetivamente disponibilizados para pessoa jurídica domiciliada no Brasil, além de exigir condições para que se considere que uma empresa coligada esteja fora de paraíso fiscal ou de país de tributação favorecida. No caso das *controladas*, a nova lei impõe sejam imediatamente computadas na determinação do lucro real tributável as parcelas do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, equivalente aos lucros auferidos no período, ou seja, tributando lucros ainda não disponibilizados.

Na realidade, a nova legislação tenta fazer crer que não são os lucros das empresas controladas no exterior que são tributados, mas sim o simples reflexo no patrimônio da controladora brasileira, o que afastaria a aplicação dos Tratados Internacionais contra a Bitributação que, assim, não seriam violados.

Por fim, no 5º e último capítulo desta dissertação nos dedicamos ao estudo da nova Lei n. 12.973/14, relativa às alterações no IRPJ, tecendo diversas críticas de forma minuciosa.

Reportando-nos inicialmente à disciplina jurídica anterior tal como estabelecida pela Medida Provisória n. 2.158-35/2001, seguida da Instrução Normativa da SRF nº 213/2002, verificamos que em seu art. 74 restabelecia previsão antiga da Lei n. 9.249/95, permitindo a tributação de lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior, porém independentemente de sua efetiva disponibilização, em afronta à materialidade do IRPJ, ao permitir que o imposto fosse calculado sobre resultado positivo de equivalência patrimonial (*método de equivalência patrimonial*). Por conseguinte, na ADI n. 2.588/DF o STF acabou por reconhecer a inconstitucionalidade do mencionado art. 74 na tributação de lucros de *coligadas* sediadas em países sem tributação favorecida ou paraísos fiscais; porém, de outro lado, julgou constitucional a tributação de *controladas* sediadas em países com tributação favorecida ou que sejam paraísos fiscais (DJ 10.02.2014).

Sucede que a Suprema Corte silenciou quanto à tributação de investimentos em sociedades estrangeiras, ou mesmo em relação às controladas e coligadas situadas em países com os quais o Brasil tenha firmado Tratados Internacionais contra Bitributação, de modo que a nova Lei n. 12.973/2004 visava suprir tais lacunas.

A nova legislação tributa os lucros auferidos por *coligadas* sediadas no exterior, fora dos “paraísos fiscais”, mas apenas quando tiverem sido efetivamente disponibilizados para pessoa jurídica domiciliada no Brasil, além de exigir condições para que se considere que uma empresa coligada esteja fora de paraíso fiscal ou país de tributação favorecida. Somente caso descumpridas tais condições é que os lucros serão considerados disponíveis já na data de apuração e alcançados pelo IRPJ, tendo em vista que foi reputado inconstitucional a tributação automática, à luz da anterior MP n. 2.158/2001. De outro lado, quanto às *controladas*, a nova lei impõe sejam computadas na determinação do lucro real as parcelas do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, equivalente aos lucros auferidos no período, ou seja, tributando lucros ainda não disponibilizados.

Assim, cumpre reconhecer que, tanto no caso de coligadas em país com tributação favorecida, quanto nas controladas em geral, há indevida ficção de distribuição de lucros. Afinal, nos enunciados prescritivos veiculados na nova lei não há elementos que demonstrem eventual abuso para justificar a tributação da totalidade de lucros antes mesmo

da efetiva distribuição. Resta nítido, portanto, o intuito manifestamente arrecadatário do legislador de cobrar antes da efetiva distribuição de lucros, em violação tanto da materialidade do IRPJ e conceito de renda disponível, como também dos princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva, ao tributar do mesmo modo as controladas que estejam situadas ou não em paraísos fiscais.

Ademais, a conclusão defendida neste trabalho após uma análise científica e reflexão crítica é a de que a nova legislação não pode ser considerada propriamente uma legislação “CFC” (*Controlled Foreign Corporation*), no contexto de coibir os paraísos fiscais, pois não visa sua aplicação apenas em caráter excepcional, de forma a evitar específicos casos de abuso por parte de pessoas jurídicas sediadas no exterior, tributando, frise-se, de forma indistinta as controladas independentemente de estarem situadas em “paraísos fiscais” ou não, sendo que em relação às coligadas, também não há outros testes e demonstrações que permitam identificar se existe um abuso a justificar a tributação da totalidade dos lucros antes da efetiva distribuição, disponibilização. Em suma, não há justificativa para a ficção de distribuição de lucros, pois a lei em exame não visa sua aplicação somente para casos excepcionais ou abusivos, prejudiciais ao desenvolvimento econômico do país. Note-se que na vigência da nova lei foi resguardada apenas a situação das coligadas situadas em país sem tributação favorecida.

Ademais, a novel legislação, por onerar em demasia a pessoa jurídica, ainda compromete a competitividade das empresas nacionais no mercado internacional, deixando de atrair riquezas do exterior, implicando até mesmo afronta aos Acordos Internacionais contra a Bitributação firmados pelo Brasil, de modo a eternizar os debates no Poder Judiciário, com retrocesso para a economia nacional.

Outro ponto que merece exame cuidadoso é o Método de Equivalência Patrimonial adotado para a quantificação do tributo devido pela sociedade. Apesar da positivação em lei, de um lado o legislador acabou por reduzir a amplitude da tributação, especificando que apenas será computada a parcela referente aos lucros auferidos no período, eliminando-se a possibilidade de se tributar resultados positivos que não se refiram especificamente ao lucro passível de distribuição. No entanto, por outro lado, verificamos que entre os enunciados prescritivos veiculados pela nova lei, também está a positivação da tributação das controladas *indiretas*, mediante a escrituração, de forma individualizada, dos seus resultados pela empresa brasileira, sem que se exija a efetiva distribuição dos lucros ou sua consolidação na controlada direta estrangeira, o que vai de encontro ao

entendimento fixado pelo STF no julgamento da ADI nº 2.588/DF, que não admite a tributação de resultados positivos de controladas *indiretas*, por distorcer o conceito de renda disponível.

Ainda no Capítulo 5, retomando-se a metodologia já explicitada no 2º capítulo, a respeito do recurso à ciência do Direito Comparado, pudemos identificar 4 modelos jurídicos diversos acerca da tributação extraterritorial dos lucros das sociedades coligadas e controladas: a) ordenamentos que atribuem maior relevância à *localização* da sociedade coligada ou controlada, se em território de baixa tributação (*jurisdictional approach*); b) ordenamentos nos quais predomina o fator da natureza do rendimento auferido (*transactional approach*); c) em sua maioria hoje, ordenamentos que operem em um modelo misto, a exemplo dos países europeus e dos EUA, onde passaram a dar mais importância ao critério *objetivo*, relativo à natureza do rendimento tributável, a par da influência de critérios subjetivos.

Conforme já se expôs, o nosso modelo não se aproxima, contudo, de nenhum desses, mais se assemelhando ao modelo chinês, que para justificar a aplicação das *regras antiabuso* exige que a maior parte da renda seja passiva, ao passo que na legislação brasileira já basta somente 20% da renda, de modo que concluímos que o Brasil caminha na contramão dos países-membros da OCDE.

Ademais, além de todas as críticas já tecidas à nova legislação, cumpre apontar a existência de *antinomias* entre os seus enunciados e as normas internacionais, devendo-se mencionar a regra geral instituída no art. 7º da Convenção Modelo da OCDE, que estabelece a competência tributária exclusiva do país onde se encontra *domiciliada* a pessoa jurídica, seja controlada seja coligada, justamente no intuito de evitar a dupla tributação e invasão de soberania de um Estado sobre o outro com duas onerações fiscais. A adoção de elemento de conexão subjetivo (titularidade do sócio) como ensejo para uma dupla tributação colide com o critério preponderante eleito pela OCDE, o da fonte efetiva da renda, e não o do domicílio do sócio, que não influi na economia do Estado onde está realmente sediada a pessoa jurídica. Outra inobservância da competência tributária estabelecida pelo critério objetivo também está na positivação pela nova lei do já estudado método de equivalência patrimonial, que permite o cômputo do lucro estrangeiro para que computado no lucro real tributável no Brasil.

Diga-se, outrossim, que o elemento de conexão do domicílio dos sócios também implica violação do art. 3º da Convenção Modelo da OCDE, ao consistir em verdadeira

desconsideração da personalidade jurídica da sociedade tributada. Por derradeiro, as novas regras da Lei n. 12.973/14 colidem também com os tratados bilaterais contra a dupla tributação, estes sim subscritos pelo Brasil, de modo que nos debruçamos sobre a questão de solução de tais antinomias entre normas internacionais e nacionais. Ao disciplinarem a mesma matéria de modo distinto, o *critério da hierarquia* mostrou-se relevante por ser um dos critérios utilizados na solução de antinomias existentes dentro do sistema jurídico, ao lado do critério temporal e do critério da especialidade, conforme estudado no Capítulo 3.

Em busca da preservação da harmonia do nosso sistema jurídico de direito positivo, passível de ocorrência de contradições, reconhecemos que tais critérios são úteis para a eliminação dos conflitos entre normas, o que resultará na mera *desaplicação* de uma das normas no caso concreto, permanecendo ambas válidas em cada sistema.

No que diz respeito à relação hierárquica entre Constituição Federal e tratado internacional, constatamos que os tratados em geral encontram-se em patamar infraconstitucional, ressalvados os tratados que introduzem direitos e garantias individuais. No que atine à relação hierárquica entre tratado e legislação infraconstitucional, concluimos que o tratado goza de hierarquia *supralegal*, em razão da impossibilidade de sua modificação ou revogação por lei interna, o que somente é possível pelo mecanismo da *denúncia*, próprio do Direito Internacional Público.

De qualquer modo, independente da hierarquia, em função do princípio da prevalência de aplicabilidade do direito internacional sobre o interno, fundado nos arts. 4º, 5º, §2º, e 170, *caput*, da Constituição Federal, e art. 52, parágrafo único, dos ADCT, os tratados internacionais também prevalecem sobre qualquer lei complementar ou ordinária federal, estadual, distrital ou municipal.

Especificamente no presente trabalho, que versa sobre os tratados contra bitributação, mencionamos no Capítulo 3 a existência de norma específica para a solução de conflitos entre tratados internacionais e legislação tributária interna, qual seja, o art. 98 do Código Tributário Nacional, considerado plenamente aplicável e que veio consolidar de vez a superioridade hierárquica dos tratados internacionais em matéria tributária, de modo que o conflito com a legislação tributária deve ser solucionado pelo critério *hierárquico*, e não cronológico ou de especialidade.

Forçoso concluir, portanto, que o conflito entre os enunciados da Lei n. 12.973/14 que colidem com eventual tratado internacional contra a bitributação firmado pelo Brasil,

deverá ser eliminado pela aplicação da norma internacional, em virtude de sua superioridade hierárquica, razão pela qual prevalecerá até mesmo sobre lei interna superveniente. Há de se ressaltar, contudo, que ambas as normas permanecerão válidas segundo os seus próprios requisitos de validade, perante cada sistema jurídico ao qual pertencem.

Tal conclusão científica mostra-se consentânea com os interesses atuais da nação brasileira, ao zelar pelo cumprimento dos acordos firmados, impedindo que os atos internacionais sejam revogados por lei interna, pertencente a outra classe de normas jurídicas, e evitando-se a responsabilização do Estado brasileiro e consequente aplicação de sanções pelos órgãos internacionais. Tal orientação também se mostra mais condizente com os próprios princípios constitucionais, que prestigiam a integração econômica, política, social e cultural e a cooperação entre os povos para o progresso da humanidade.

Não obstante, a jurisprudência dos Tribunais Superiores e dos tribunais administrativos do país ainda caminha de forma tímida nesse sentido, prevalecendo a aplicação da nova sistemática da Lei n. 12.973/2014, mesmo em descompasso com a produção normativa no sistema jurídico internacional. Sendo esse o contexto atual, este trabalho deixa a sugestão para uma revisão desse posicionamento, assegurando a primazia e aplicação dos tratados contra a bitributação firmados pelo Brasil e, principalmente, da regra internacional estabelecida na Convenção Modelo da OCDE, que para evitar o fenômeno nefasto da dupla tributação estabelece a competência impositiva à luz do elemento de conexão do *domicílio* da pessoa jurídica, impedindo que sociedades coligadas e controladas, com personalidade jurídica própria, sejam alcançadas por eventual elemento de conexão subjetivo ainda adotado na legislação brasileira.

REFERÊNCIAS

ACCIOLY, Hildebrando. **Manual de Direito Internacional Público**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1956.

ALBUQUERQUE MELLO, Celso Duvivier de. **Curso de Direito Internacional Público**, vol. I. 11. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

AMARO, Luciano. **Curso de Direito Tributário** (coord. por Ives Gandra da Silva Martins). Belém: Cejup, 1997, 2. vol.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. **Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales**. 4. ed. Buenos Aires: Astrea, 2002.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

BAPTISTA, Luís Olavo. **Inserção das normas do Mercosul no direito brasileiro**. In.: O Direito Internacional no terceiro milênio – estudos em homenagem ao Professor Vicente Marotta Rangel. São Paulo: LTr, 1998.

BARRAL, Welber e PRAZERES, Tatiana Lacerda. **Isenção de tributos estaduais por tratados internacionais**. In: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 86. São Paulo: nov. 2002.

BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a renda – pessoa jurídica**. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Forense, 2005.

_____. **Imposto sobre a renda e preços de transferência**. São Paulo: Dialética, 2001.

_____ e Caio Augusto Takano. **Tributação do Resultado de Coligadas e Controladas no Exterior, em face da Lei n. 12.973/2014**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. Grandes questões atuais do direito tributário, v. 18, São Paulo: Dialética, 2014.

BARROS, José Fernando Cedeño de. **Monismo e dualismo – tratados internacionais e o direito interno brasileiro à luz da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal –**

Interpretação do art. 98 do Código Tributário Nacional. In: Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas, v. 88, n. 762. São Paulo: abr/jun. 1999.

BERNO, Cheryl. **Supremacia dos tratados internacionais em matéria tributária.** In: Revista de Estudos Tributários, v. 1, n. 5. Porto Alegre: jan/fev. 1999.

BIFANO, Elidie Palma. **Distribuição de lucros de coligadas no exterior,** In: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET, v. 8, 2011, São Paulo. Derivação e positivação no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2011.

BORGES, José Alfredo. **MERCOSUL – normas de implantação – força vinculante.** In: Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro, v. 36, n. 106. São Paulo: abr/jun. 1997.

BRASIL, Francisco de Souza. **Legislação tributária e tratados internacionais.** In: Revista Forense, v. 85, n. 308. Rio de Janeiro: out/dez. 1989.

BRITTO, Lucas Galvão de. **A regra-matriz de incidência tributária e as definições produzidas pelas agências reguladoras.** Tese de Doutorado. São Paulo: PUC-SP, 2016.

CAMINHA, Maria do Carmo Puccini. **Os tratados internacionais tributários e a eficácia de suas normas no ordenamento jurídico brasileiro.** In: Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. 9, n. 41. São Paulo: nov/dez. 2001.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. **Imposto sobre a Renda.** 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral de Direito. – o constructivismo lógico-semântico.** 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

CARVALHO, Fabio Junqueira de e Maria Inês Murgel. **IRPJ – teoria e prática jurídica.** 2. ed. São Paulo: Dialética, 2000.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Constructivismo lógico-semântico,** vol. I. São Paulo: Noeses, 2014.

_____. **Curso de Direito Tributário.** 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. **Derivação e Positivação no Direito Tributário.** Volume II. São Paulo: Noeses, 2013.

_____. **Direito Tributário: linguagem e método.** 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

_____. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Lógica e Direito**. Coord. Paulo de Barros Carvalho. Org. Lucas Galvão de Britto. São Paulo: Noeses, 2016.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

DALLARI, Pedro Bohomoletz de Abreu. **Constituição e Tratados Internacionais**. São Paulo: Saraiva, 2003.

ECO, Umberto. **Como se faz uma tese**. 18. ed. São Paulo: Perspectiva, 2003.

Ferraz Junior, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FLUSSER, Vilém. **Língua e realidade**. 2. ed. São Paulo: Annablume, 2004.

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

GARCIA JÚNIOR, Armando Álvares. **Conflito entre normas do Mercosul e Direito Interno – como Resolver o Problema? – o Caso Brasileiro**. São Paulo: LTr, 1997.

GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a renda: Pressupostos constitucionais**. São Paulo: Malheiros, 1997.

_____. **Imposto sobre a renda: resultados auferidos no exterior por filiais, sucursais, controladoras e coligadas**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 74, 200.

GRUPENMACHER, Betina. **Tratados Internacionais em matéria tributária e ordem interna**. São Paulo: Dialética, 1999.

GUASTINI, Riccardo. **Das fontes às normas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

GUIBOURG, Ricardo. **El fenómeno normativo: acción, norma y sistema. la revolución informática niveles del análisis jurídico**. Buenos Aires: Editorial Astrea, 1987.

HEGENBERG, Leônidas. **Saber de e saber que: alicerces da racionalidade**. Petrópolis: Vozes, 2001.

Husserl, Edmund. **Investigações lógicas**. São Paulo: Gen/Forense Universitária, 2014.

- ISENBERGH, Joseph. **International taxation**. 3. ed. Nova York: Foundation Press, 2010.
- JAKOBSON, Roman. **Linguística e Comunicação**. São Paulo: Cultrix, 1991.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- _____. **Vigência e aplicação da legislação tributária**. Revista de Direito Tributário, nº 55.
- _____. **Tratados e convenções internacionais em matéria tributária**. In: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 93. São Paulo: jun. 2003.
- MAGALHÃES, José Carlos de. **O Supremo Tribunal Federal e o Direito Internacional – uma Análise Crítica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000.
- MAIOR BORGES, José Souto. **Isenções em tratados internacionais de impostos dos Estados- membros e municípios**. In: Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba – Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 1997.
- _____. **Direitos humanos e tributação**. In: **Direito Tributário Internacional Aplicado**, vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- _____. **Curso de Direito Comunitário**: São Paulo, Saraiva, 2005.
- MARCHI, Eduardo César Silveira. **Guia de Metodologia Jurídica – Teses, Monografias e Artigos**. Itália: Edizioni del Grifo, 2001.
- MAROTTA RANGEL, Vicente. **Os conflitos entre direito interno e os tratados internacionais**. In: Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, fasc. 2, ano 62. São Paulo: Universidade de São Paulo/Empresa Gráfica da Revista dos Tribunais, 1967.
- MAROTTA RANGEL, Vicente (Org.). **Direito e Relações Internacionais**. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.
- MARTINS, Natanael. **Tratados internacionais em matéria tributária**. In: **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, v. 3, n. 12. São Paulo: jul/set. 1995.
- MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. Rio de Janeiro: Forense, 20. ed., 2011.
- MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. **Curso de Direito Internacional Público**. vol. I. 11. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

MENDONCA, Daniel. **Normas y sistemas normativos**. Barcelona, Ed. Jurídicas y Sociales S.A., 2005.

MILLER, Angharad; e OATS, Lynne. **Principles of international taxation**. 4. ed. Londres: Bloomsbury, 2014.

MOUSSALEM, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2001.

_____. **Revogação em Matéria Tributária**. São Paulo: Noeses, 2005.

NETO, Luís Flávio. **Direito Tributário Internacional: “Contextos” para Interpretação e Aplicação de Acordos de Bitributação** – série Doutrina Tributária Vol. XXII. São Paulo: Quartier Latin, 2018.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

PEIRCE, Charles Sanders. **Semiótica e filosofia**. Trad. de Octanny Silveira de Mota e Leônidas Hegenberg. São Paulo: Cultrix, 1972.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Imposto sobre a renda: pessoas jurídicas**. Rio de Janeiro: Justec, 1979.

PIOVESAN, Flávia. **A proteção internacional dos direitos humanos e o direito brasileiro**. In: Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política, v. 9, n. 33, ano 3. São Paulo: RT, out/dez. 1994.

QUEIROZ, Luís César de Souza. **Imposto sobre a renda - requisitos para uma tributação constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. Barueri: Manole, 2004.

REZEK, José Francisco. **Direito dos Tratados**. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

_____. **Direito Internacional Público – Curso Elementar**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

_____. **Tratado e legislação interna em matéria tributária**. In: ABDF. Resenha nº 22.

RIBEIRO, Maria de Fátima. **A supremacia dos tratados internacionais sobre a legislação tributária brasileira – o caso do Mercosul**. In: Revista Iberoamericana de Administración Pública, n. 4. Madrid: ene/jun., 2000.

ROBLES, Gregório. **Teoría del derecho (fundamentos de teoria comunicacional del derecho)**. Madrid: Civitas, 1998.

ROSS, Alf. **Sobre el derecho y la justicia**. Buenos Aires: Editorial Universitaria de Buenos Aires, 1974.

ROTHMANN, Gerd Willi. **Interpretação e Aplicação dos Acordos Internacionais contra a Bitributação**. Tese (Doutorado) – USP. São Paulo: 1978.

SACCO, Rodolfo. **Introdução ao Direito Comparado**. São Paulo: Revista dos Tribunais.

SANCHES, Marcelo Elias. **Os tratados internacionais e a disciplina dos tributos estaduais e municipais**. In: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 59. São Paulo: ago. 2000.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Lucros no exterior e acordos de bitributação: reflexões sobre a Solução de Consulta Interna nº 18/2013**. in Revista Dialética de Direito Tributário, nº 219. São Paulo: Dialética, 2013.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento Fiscal através de Acordos de Bitributação – Treaty Shopping**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

SCHOUERI, Luís Eduardo; Miguel Hilu Neto. **Sobre a tributação dos lucros disponibilizados do exterior**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). Imposto de Renda – Alterações Fundamentais, v. 2, São Paulo, Dialética, 1998.

SILVA, Emerson Drigo da. **O relacionamento entre tratados internacionais e lei interna do Brasil – a problemática de tratados internacionais que versam sobre tributos estaduais ou municipais**. In: Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. 11, n. 49. São Paulo: mar./abr. 2003.

SOARES, Guido Fernando Silva. **Curso de Direito Internacional Público**, vol. I. São Paulo: Atlas, 2002.

SOUZA, Hamilton Dias de. **Tratados internacionais – OMC e Mercosul**. In: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 27. São Paulo: dez. 1997.

SOUZA, Rubens Gomes. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

_____. **O fato gerador do imposto de renda**. In Estudos de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1950.

STUCKY, Thales. **Lucros no exterior e acordos para evitar dupla tributação**. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/columnas/coluna-do-carf/lucros-no-exterior-e-acordos-para-evitar-dupla-tributacao-19092017>>

TARSKI, Alfred. **Introducción a la Lógica**. Madrid: Espana, 1985. Capítulo IV.

TELLES Júnior, Goffredo da Silva. **O direito quântico**. 6. ed. São Paulo: Max Limonad, 1985.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

_____. **Imposto sobre a Renda: questões polêmicas**. In: MARTINS, Ives Gandra da (Coord.). Aspectos polêmicos do imposto de renda e proventos de qualquer natureza. Porto Alegre: Lex Magister/CEU, 2014.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Lucros auferidos por meio de controladas e coligadas no exterior**. In Direito Tributário Internacional Aplicado, vol. III. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____. **Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

_____. **Tratados e convenções internacionais em matéria tributária e o federalismo fiscal brasileiro**. In: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 86. São Paulo: nov. 2002.

_____. **Os tratados internacionais em matéria fiscal em face dos acordos comerciais internacionais**, regionais, bilaterais ou multilaterais – uma visão jurídica da questão. In: Direito Tributário Internacional Aplicado, vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2004,.

UCKMAR, Victor et al. **Manual de Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Dialética, 2012.

VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins, Daniel Souza Santiago da Silva; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; DIAS, Karem Jureidini; HOFFMANN, Suzy Gomes. **Tributação de lucros de coligadas e controladas no exterior**. Disponível em:

<<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/observatorio-carf-tributacao-de-lucros-de-coligadas-e-controladas-no-exterior-03042016>>

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005.

_____. **Causalidade e Relação no Direito**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1989.

_____. **Fundamentos do Estado de Direito**. RDP. Editora Revista dos Tribunais, 1977.

VOGEL, Klaus. **On double taxation convention**. 3. ed. Londres: Kluwer Law International, 1997.

XAVIER, Alberto. **A lei n. 12.973, de 13 de maio de 2014, em matéria de lucros no exterior: objetivos e características essenciais**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. v.18. São Paulo: Dialética, 2014.

_____. **Direito Tributário Internacional do Brasil: Tributação das Operações Internacionais**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

_____. **A tributação dos lucros de controladas e coligadas de empresas brasileiras no exterior e os tratados contra a dupla tributação**. In BARRETO, Aires Fernandino (coord.) *Direito Tributário contemporâneo – estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros, 2011.