

**CONVENÇÕES CONTRA DUPLA TRIBUTAÇÃO X TRANSPARÊNCIA FISCAL  
INTERNACIONAL***Tax convention on income and capital X controlled foreign companies***TARSILA RIBEIRO MARQUES FERNANDES**

Procuradora Federal. Graduada em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco. Especialista em Direito Público pela Faculdade Maurício de Nassau. Mestre em Direito Tributário pela Universidade Católica Brasília. E-mail: tarsilaribeirof@hotmail.com

RECEBIDO EM: 12.09.2012

APROVADO EM: 08.12.2012

**RESUMO**

---

O pós-guerra gerou profundas alterações no contexto internacional, sendo relevante destacar a alta mobilidade do capital e a transnacionalização das empresas, o que determinou a necessidade de atuação conjunta entre os países, tanto para evitar a dupla tributação do capital quanto a evasão tributária. Nesse contexto, ganhou importância o trabalho desenvolvido pela OCDE, que editou Modelo de Convenção Contra Dupla Tributação da Renda e do Capital. Por sua vez, no intuito de evitar a utilização de países de tributação favorecida ou de paraísos fiscais como forma de não pagamento de tributos, surgiram, no contexto internacional, as legislações sobre transparência fiscal. Diante desse cenário, o presente artigo buscará analisar a legislação brasileira sobre transparência fiscal, em contraposição ao Modelo de Convenção Contra Dupla Tributação da OCDE.

**PALAVRAS-CHAVE:** INTERNACIONAL. COMPETÊNCIA. CONVENÇÃO CONTRA DUPLA TRIBUTAÇÃO. TRANSPARÊNCIA FISCAL.

## ABSTRACT

---

The postwar generated profound changes in the international context. It is relevant to highlight the high mobility of capital and the transnationalization of companies, which determined the need for joint efforts among countries, both to avoid double taxation of capital and tax evasion. In this context, the work of the OECD gained importance, having been edited Model Tax Convention on Income and Capital. In turn, in order to avoid the use of tax havens as a way to not pay taxes, have emerged in the international context, the laws on controlled foreign companies. In this sense, this paper will analyze the Brazilian legislation on fiscal controlled foreign companies, in contrast to the OCDE Model Tax Convention on Income and Capital.

**KEYWORDS:** INTERNACIONAL. JURISDICTION. TAX CONVENTION ON INCOME AND CAPITAL. CONTROLLED FOREIGN COMPANIES.

---

**SUMÁRIO:** Considerações iniciais. 1. Critérios para definição da competência tributária internacional. 2. As convenções contra dupla tributação. 2.1 Histórico das convenções. 2.2 Conceito de dupla tributação. 2.3 Análise do modelo da OCDE. 3. Da legislação brasileira sobre transparência fiscal internacional x convenções contra dupla tributação. 3.1 Da legislação brasileira sobre transparência fiscal internacional. 3.2 Do artigo 74 da mp n. 2.158-35/2001 X entendimento da OCDE. 3.3. Nosso entendimento. Conclusão. Referências.

---

## CONSIDERAÇÕES INICIAIS

O contexto internacional do pós-guerra gerou profundas mudanças nos sistemas tributários, pois a ordem econômica internacional que passou a vigorar impôs uma perda da soberania de cada país, principalmente por conta de três elementos: a) a globalização; b) os movimentos de integração econômica; c) a contestação do Estado-providência<sup>1</sup>.

Após a Primeira Guerra Mundial, as nações buscaram promover entre si a cooperação social, cultural e financeira, no intuito de alcançar a paz e o crescimento econômico. Para tanto, foi criada a Sociedade das Nações em 1920, inaugurando os alicerces de um modelo de relação multilateral. Entretanto, esse modelo viria a fracassar com a perspectiva de uma nova guerra mundial e com as crises econômicas internas e internacionais<sup>2</sup>.

Com o término da Segunda Guerra Mundial, os Estados Unidos passaram a liderar o projeto de construção de uma nova ordem econômica internacional, a partir

do tripé de desenvolvimento global, qual seja, a ação de organismos internacionais, a estabilidade monetária internacional e a ampla abertura do comércio multilateral. Nesse sentido, foi criada a Organização das Nações Unidas e aconteceu a Conferência Internacional de Breton Woods, com intuito de criar organismos para regulação econômica. Buscou-se, assim, eliminar gradativamente as restrições à livre circulação de bens e serviços nos mercados internacionais. Tal cenário trouxe consigo a competição global e o nomadismo do capital, o que impôs aos Estados uma perda parcial da soberania, uma vez que a decisão do que seria feito no âmbito interno de cada país estava a depender da conjuntura internacional<sup>3</sup>.

Essas transformações influenciaram diretamente os sistemas tributários, uma vez que o elemento fiscal é um dos primeiros a serem observados por parte das empresas transnacionais. Dessa forma, os sistemas tributários nacionais passaram a sofrer ingerências das reivindicações dos grupos econômicos, a fim de atrair investimentos, o que gerou uma competição fiscal entre as nações. Uma consequência dessa reestruturação do modelo fiscal foi a diminuição da carga tributária em relação aos ganhos de capital e sobre o patrimônio, levando ao aumento da tributação sobre o consumo e a renda assalariada<sup>4</sup>.

Nesse cenário, diante da transnacionalização e da alta mobilidade do capital, mostrou-se imperiosa a necessidade de harmonização tributária internacional, sobretudo para evitar a dupla tributação da renda e do capital, o que foi realizado principalmente a partir do trabalho da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, conforme se verá adiante.

## 1. CRITÉRIOS PARA DEFINIÇÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA INTERNACIONAL

Antes de analisar as formas de evitar a dupla – e às vezes até múltipla – tributação internacional, cabe esclarecer o porquê da ocorrência desse fenômeno. Afinal, como os Estados são soberanos, o que reflete na capacidade tributária para instituir impostos dentro de um espaço territorial definido, em tese, cada ente tributante atuaria em uma área definida e distinta dos demais. No entanto, apesar da assertiva anterior não ser falsa, o problema da multiplicidade de incidência tributária surge por que cada Estado elege um critério para definição de sua competência tributária.

Nesse sentido, cabe inicialmente esclarecer que as maneiras de delimitação da competência tributária vão depender do tipo de tributo a ser estudado. Assim, no caso de impostos indiretos – isto é, aqueles em que a repercussão econômico-financeira do tributo cabe a uma terceira pessoa, que não o sujeito passivo<sup>5</sup> – a classificação a ser utilizada é o do país de origem e a do destino. Vale dizer, quando se adota o critério do país de origem, a tributação caberá ao Estado em que as mercadorias são produzidas. Por sua vez, caso se empregue o critério do país do destino, a tributação deverá ser efetuada pelo Estado em que as mercadorias são consumidas<sup>6</sup>.

De seu turno, o que interessa ao presente estudo é a maneira de delimitação

da competência tributária internacional no que se refere aos impostos diretos, ou seja, aqueles em que o ônus econômico-financeiro e jurídico recaem sobre a mesma pessoa<sup>7</sup>, visto que se enquadram nessa categoria os impostos sobre a renda e o capital. Assim sendo, para definição da competência em relação aos impostos diretos, pode-se utilizar os princípios da universalidade ou da territorialidade. O primeiro se subdivide nos critérios da residência e da nacionalidade, enquanto que o segundo se baseia no critério da fonte.

Por meio do princípio da universalidade (*worldwide income taxation*) “o contribuinte responde, ante o país de residência, domicílio ou nacionalidade, por toda a renda produzida, sem interessar o lugar de produção, se interno ou externo, em relação ao respectivo território.”<sup>8</sup>

Vale ressaltar que o critério da residência ganha proeminência nos dias atuais, sendo o mais comumente utilizado pelos Estados. Por meio dele, as pessoas que residem no território do Estado serão tributadas pelo respectivo ente estatal em sua totalidade de renda e patrimônio, sem levar em consideração a nacionalidade, a origem dos recursos ou o local onde os bens se encontram. Em relação às pessoas físicas, a definição de quem é residente vai depender exclusivamente da legislação interna<sup>9</sup>. Já no tocante às pessoas jurídicas, o modelo de convenção contra dupla tributação da OCDE, em seu artigo 4, item 1, dispõe que “para as finalidades desse Convenção, a expressão ‘residente em um Estado Contratante’ significa qualquer pessoa que, em razão da legislação deste Estado, submete-se à tributação neste Estado por razão do seu domicílio, da sua residência, da sua sede de direção ou qualquer outro critério de natureza similar<sup>10</sup>”.

De seu turno, cabe registrar inicialmente que o critério da nacionalidade encontra-se em desuso, tendo em vista a tendência de conferir iguais direitos aos nacionais e estrangeiros. Esse critério reflete que o ente competente para tributar é o Estado de nacionalidade da pessoa, independentemente de onde os bens se encontrem ou da residência ou do local onde o capital foi gerado. Quanto a esse ponto, cabe esclarecer que a nacionalidade será definida de acordo com as regras de cada Estado, não havendo regras tributárias específicas para as pessoas físicas. Já no tocante às pessoas jurídicas, o Modelo de Convenção Contra Dupla Tributação da OCDE, em seu artigo 3, parágrafo 1, alínea “g” considera como nacionais todas as pessoas jurídicas, sociedades de pessoas e associações constituídas de acordo com a legislação vigente em um Estado Contratante. Nesse sentido, os Estados se utilizam sobretudo dos critérios da sede social, da origem dos capitais, da nacionalidade das pessoas que controlam a sociedade, do lugar da constituição ou da teoria da incorporação, a qual considera que a nacionalidade da pessoa jurídica é conferida pela lei de constituição da sociedade<sup>11</sup>.

Por sua vez, o princípio da territorialidade se fundamenta no critério da fonte ou origem, sendo de extrema importância nos dias atuais, tendo em vista que é adotado por todos os Estados, tanto isoladamente quanto em combinação com outros

critérios. Por meio dele, o Estado irá tributar a renda cujas fontes encontram-se em seu território, bem como os bens nele localizados. Saliente-se que há duas formas de se definir a localidade da fonte de renda, a depender da doutrina seguida, isto é, da teoria da fonte produtora ou da fonte pagadora. Vale dizer, enquanto a primeira considera que a fonte de renda é definida pelo território onde os fatores de produção são explorados, a segunda teoria considera que o Estado competente para tributar é aquele onde é obtida a disponibilidade econômica ou jurídica da renda. Merece registro ainda o fato de que, de uma maneira geral, todos os modelos de convenção contra dupla tributação adotam o critério da fonte para definição da competência tributária internacional<sup>12</sup>. O modelo da OCDE, de seu turno, adota como regra o critério da residência, o que irá condicionar a tributação pelo Estado da fonte à existência de um estabelecimento permanente.

Cabe esclarecer, contudo, que, via de regra, os Estados não se baseiam exclusivamente em um critério para definição da competência, sendo mais comum a utilização de mais de uma espécie de classificação a depender dos interesses a serem tutelados pelo respectivo ente<sup>13</sup>.

## **2. AS CONVENÇÕES CONTRA DUPLA TRIBUTAÇÃO**

### **2.1 HISTÓRICO DAS CONVENÇÕES**

Diante da multiplicidade de critérios para definição da competência tributária internacional e tendo em vista a soberania das nações para eleger aquele que melhor lhe serve, a transnacionalização das empresas gerou o fenômeno da dupla tributação internacional. Assim, a mesma renda da empresa, por conta de ter sido investida internacionalmente, passou a ser tributada por mais de um Estado.

Essa sobreposição de incidência tributária sobre a mesma capacidade contributiva é claramente prejudicial ao desenvolvimento da atividade econômica em âmbito internacional, razão pela qual foram criados mecanismos para atenuar esse fenômeno. É nesse contexto que surgem as convenções contra dupla tributação internacional.

Apesar de ser possível identificar desde o século XIX tratados entre os Estados com o fito de evitar a dupla tributação internacional sobre a renda das empresas, foi no século XX que se enfatizou a necessidade de uniformizar procedimentos e tratados com aquele intuito, o que culminou com a elaboração pela Sociedade das Nações – precursora da Organização das Nações Unidas (ONU) – de um modelo de acordo contra a dupla tributação<sup>14</sup>.

O referido documento, que ficou conhecido como Modelo de Genebra, fora aprovado em 1928 por vinte e oito Estados e, por conta dos interesses dos países mais desenvolvidos, conferiu primazia de tributação ao país exportador de capital, preferindo adotar o critério da residência, em detrimento da fonte. No ano de 1943,

diante da ausência dos Estados mais ricos em razão da Segunda Guerra Mundial, realizou-se uma alteração nesse modelo de acordo, por desejo dos países menos desenvolvidos, que são importadores de capital, passando-se a privilegiar o critério da fonte. A referida modificação, contudo, perdurou apenas até o ano de 1945, quando se voltou a privilegiar a tributação da renda com base no critério da residência<sup>15</sup>.

Ao término da Segunda Guerra Mundial, o surgimento da OCDE impulsionou ainda mais o desenvolvimento de acordos com o fito de eliminar a dupla tributação de renda, tendo em vista o objeto principal daquela organização de expandir a economia e o comércio mundial. Diante desse contexto, a OCDE também publicou um modelo de convenção de dupla tributação no que diz respeito à renda e ao patrimônio, no ano de 1963, ocasião em que igualmente privilegiou o critério da residência. No ano de 1977, essa convenção sofreu a primeira revisão e, a partir de 1991, foi adotado um modelo aberto, permitindo constantes revisões do referido ato<sup>16</sup>.

É interessante registrar ainda o modelo desenvolvido pelos Estados Unidos da América na década de 70, o qual igualmente conferiu primazia ao critério da residência<sup>17</sup>, além do Modelo do Pacto Andino, concluído em 1971 pela Bolívia, Chile, Equador, Colômbia, Peru e Venezuela, o qual serviu como alternativa ao modelo da OCDE para os países em desenvolvimento<sup>18</sup>.

Merece destaque ainda a convenção modelo desenvolvida pela ONU na década de 80, a qual possui estrutura e disposições bastante semelhantes ao da OCDE, divergindo em algumas questões no intuito de conferir maior relevância ao critério da fonte dos rendimentos, a fim de privilegiar os países menos desenvolvidos, os quais são importadores de capital<sup>19</sup>.

## 2.2 CONCEITO DE DUPLA TRIBUTAÇÃO

Antes de adentrar na análise dos dispositivos convencionais que buscam evitar a dupla ou múltipla tributação da renda no âmbito internacional, cabe esclarecer quando se deve considerar ocorrido o fenômeno da dupla tributação.

Alberto Xavier<sup>20</sup> esclarecer que a dupla tributação exige dois requisitos, quais sejam, a identidade de fato e a pluralidade de normas. Em relação ao primeiro elemento, o referido autor observa que para sua caracterização, a doutrina se utiliza da regra das quatro identidades, de acordo com a qual se exige a identidade do objeto, do sujeito, do período tributário e do imposto. Por sua vez, em relação ao segundo elemento, isto é, ao concurso de normas, cabe salientar que essas normas devem pertencer a ordenamentos jurídicos tributários distintos e soberanos, razão pela qual não há uma autoridade distinta e superior a quem caberia à delimitação do poder tributário de cada ente.

De acordo com Heleno Torres, esse fenômeno jurídico pode ser resumidamente definido no “*pluralismo de normas impositivas individuais e concretas incidentes, com todos os elementos de identificação do fato, pela semelhança das mate-*

*rialidades e do momento temporal, definidos segundo os critérios típicos adotados por cada um dos ordenamentos envolvidos*<sup>21</sup>”.

Nesse contexto, após conceituar a dupla tributação jurídica, faz-se oportuno diferenciá-la da chamada dupla tributação econômica. Esta ocorre quando se está diante de idênticos elementos objetivos, mas os sujeitos são distintos. Dessa forma, enquanto a dupla tributação jurídica exigiria quatro identidades: a) de contribuintes; b) de pressuposto (hipótese de incidência); c) de tributo e d) de período de tempo, a dupla tributação econômica se contenta com três identidades: a) de pressuposto; b) de tributo e c) de período de tempo.

Para o direito tributário internacional, contudo, insta salientar que o foco é a dupla tributação jurídica, sendo esta o alvo dos tratados que visam evitar os efeitos da dupla tributação.

Nesse sentido, são esclarecedores os Comentários ao art. 23 da Convenção-Modelo da OCDE feitos pelo Comitê de Assuntos Fiscais:

1. Estes artigos tratam da assim chamada dupla tributação jurídica, que ocorre quando a mesma renda ou capital é tributada nas mãos da mesma pessoa, por mais de um Estado. 2. Esta hipótese deve ser distinguida especialmente da assim chamada dupla tributação econômica, quando duas pessoas diversas são tributadas sobre a mesma renda ou o mesmo capital. Se dois Estados desejam resolver problemas relativos à dupla tributação econômica, devem eles fazê-lo através das negociações bilaterais<sup>22</sup>.

Assim, feitos os devidos esclarecimentos e diferenciações, registre-se que quando o presente estudo se referir apenas à dupla tributação, esta deve ser entendida como a dupla tributação jurídica, a qual exige a identidade de sujeitos.

### **2.3 ANÁLISE DO MODELO DA OCDE**

Confere-se maior ênfase ao Modelo de Convenção Contra Dupla Tributação da OCDE por ser o mais comumente utilizado pelas nações em suas relações bilaterais, em razão da representatividade econômica daquele bloco, o qual tem como integrantes 34 (trinta e quatro) Estados, a maioria com alto grau desenvolvimento<sup>23</sup>.

Assim, o Modelo da OCDE é utilizado como parâmetro para a maioria das convenções que visam evitar os efeitos da dupla tributação internacional, e o Brasil, em especial, obedece as diretrizes traçadas pela OCDE<sup>24</sup>.

Quanto à estrutura do Modelo de Convenção da OCDE, ela é dividida em sete capítulos, da seguinte maneira: I- Campo de aplicação da Convenção; II- Definições; III- O tratamento das rendas; IV- A tributação do capital; V- Os métodos para eliminação da dupla tributação; VI- As disposições especiais; VII- Disposições conclusivas.

Cabe esclarecer que não será objeto de estudo do presente artigo todas as disposições previstas no modelo da OCDE, mas tão somente aquelas consideradas mais importantes e que guardem estrita pertinência com o tema tratado.

Inicialmente, cabe analisar a quem se aplica o acordo para evitar a dupla tributação. Nesse sentido, o artigo 1º prevê que a Convenção aplica-se às pessoas residentes de cada Estado contratante. Esse artigo é explicitado pelo artigo 4º, o qual estatui que “a expressão ‘residente de um Estado contratante’ significa qualquer pessoa que, por virtude da legislação desse Estado, está sujeita a imposto (*liable to tax*), em razão de seu domicílio, residência, local de desenvolvimento de suas atividades ou outro critério de natureza similar<sup>25</sup>”

Esclareça-se que a expressão “*liable to tax*”, utilizada pela Convenção, indica que a pessoa não necessariamente precisa ser efetivamente tributada, bastando que ela esteja potencialmente sujeita ao pagamento do tributo, ainda que tenha alguma norma, por exemplo, isentando aquela conduta.

Em relação ao aspecto objetivo, o artigo 2º do Modelo explicita que ela se aplica aos impostos sobre a renda e sobre o capital. Nesse sentido, enquadram-se nessa categoria de impostos “todos os impostos que incidam sobre o cômputo total da renda e do capital, bem como seus elementos constitutivos, como os impostos que incidem sobre a alienação de bens móveis e imóveis, mais-valias de capitais etc.<sup>26</sup>”

Ademais, para que não haja dúvidas em relação a quais tributos o tratado teria aplicação, o Modelo sugere que no §3º do artigo 2º os Estados arroleem os impostos sobre a renda e sobre o capital atualmente em vigor no âmbito de cada nação. Por sua vez, no intuito de evitar burlas aos dispositivos convencionais, o §4º do mesmo artigo estende a aplicação da Convenção aos tributos idênticos ou substancialmente similares aos já existentes quando da assinatura do acordo.

De seu turno, após explicitar as definições dos termos utilizados pela Convenção, o Modelo passa a cuidar do tratamento das mais diversas rendas. No que interessa ao presente estudo, faz-se pertinente mencionar o disposto no artigo 7º, que trata da tributação do lucro das empresas da seguinte maneira:

#### Artigo 7.º Lucros das empresas

1. Os lucros de uma empresa de um Estado contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua atividade no outro Estado contratante por meio de um estabelecimento permanente ali situado. Se a empresa exercer a sua atividade deste modo, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento permanente<sup>27</sup>.

Da leitura do artigo acima transcrito, pode-se concluir que o Modelo da OCDE utilizou como regra para a tributação do lucro das empresas o critério da residência, com a ressalva em relação a eventual existência de um estabelecimento per-

manente no Estado em que são desenvolvidas as atividades, quando então se utiliza o critério da fonte. Nesta hipótese, os lucros da empresa podem ser tributados nesse outro Estado, desde que tais lucros sejam imputados ao estabelecimento permanente (força de atração restrita)<sup>28</sup>.

Ultrapassada essa questão, merece realce ainda no Modelo da OCDE os métodos utilizados para eliminar a dupla tributação, que são tratados no Capítulo Cinco, nos artigos 23-A e 23-B. Em relação a esse ponto, pode-se indicar três maneiras para evitar a ocorrência dos efeitos da dupla tributação. A primeira se refere as situações em que a Convenção estabelece competência exclusiva para um Estado tributar aquele tipo de rendimento. Tome-se como exemplo o artigo 12 do Modelo, o qual, no §1º, prevê que os *“royalties provenientes de um Estado contratante e pagos a um residente do outro Estado contratante só podem ser tributáveis neste outro Estado, caso tal residente seja o beneficiário efetivo”*<sup>29</sup>.

Entretanto, as hipóteses mais usuais são aquelas em que se está diante de uma competência cumulativa, quando então os dois Estados possuem capacidade para tributar aquele tipo de rendimento. Nessa situação, o Modelo sugere que o Estado de residência do contribuinte utilize o método da isenção ou o do creditamento do imposto pago.

### **3. DA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA SOBRE TRANSPARÊNCIA FISCAL INTERNACIONAL X CONVENÇÕES CONTRA DUPLA TRIBUTAÇÃO**

#### **3.1 DA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA SOBRE TRANSPARÊNCIA FISCAL INTERNACIONAL**

Da mesma forma como é prejudicial ao desenvolvimento econômico a múltipla tributação da renda das empresas transnacionais, deve-se coibir de uma maneira ainda mais contundente o seu oposto, isto é, a não tributação da renda dessas empresas, a fim de evitar a concorrência desleal.

Nesse sentido, a OCDE se empenha para que os países desenvolvidos e os países parceiros criem mecanismos conjuntos de transparência fiscal e procedimentos de controle e de troca de informações, para que a tributação seja a mais justa possível entre os países globalizados, evitando-se a fuga do capital para paraísos fiscais ou países de tributação favorecida.

Para uma melhor compreensão a respeito da matéria, cabe esclarecer que se entende por transparência fiscal internacional a legislação que determina que *“os lucros auferidos por determinadas pessoas jurídicas, sediadas em um país, passem a ser tributados diretamente na pessoa de seus sócios, residentes em outro país, como se estes últimos os tivessem auferido diretamente.”*<sup>30</sup> Percebe-se, portanto, um claro objeto antielisivo nesse tipo de legislação, a fim de coibir que empresas criadas ou em atividades no exterior sejam utilizadas como forma de não pagar impostos<sup>31</sup>.

Cabe aqui salientar que as legislações a respeito da transparência fiscal

internacional também são conhecidas como legislação de tributação das CFC's, que significa *Controlled Foreign Companies*, isto é, Controle de Empresas Estrangeiras.

No intuito de se inserir no contexto global de transparência fiscal, o Brasil, entre outros mecanismos, editou a Medida Provisória n. 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, a qual, em seu art. 74, assim dispôs: “*os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados*”.

Percebe-se assim que a referida norma determinou a tributação do lucro quando do encerramento do balanço fiscal, ainda que eles não tenham sido efetivamente disponibilizados, criando-se a presunção de que houve a disponibilização dos lucros para fins tributários.

Diante dessa inovação, muito se discute em âmbito doutrinário e jurisprudencial a respeito da constitucionalidade e legalidade do dispositivo.

O setor da doutrina que considera que o artigo 74 da Medida Provisória n. 2.158-35/2001 está em desacordo com o ordenamento jurídico brasileiro normalmente se utiliza dos seguintes argumentos: a) a sociedade controladora ou coligada brasileira possui personalidade jurídica própria e distinta da sociedade controlada ou coligada do exterior, razão pela qual não deve haver confusão patrimonial e, portanto, os lucros só podem ser tributados quando efetivamente distribuídos para os seus sócios; b) criou-se uma ficção jurídica em desacordo com o sistema constitucional tributário; c) agressão ao princípio da capacidade contributiva, por pretender tributar um lucro que ainda não existe<sup>32</sup>.

De outra banda, o setor da doutrina que defende a legalidade e constitucionalidade da referida alteração normativa argumenta que: a) Trata-se efetivamente de renda, a qual, ainda que não economicamente disponível, já se encontra incorporada ao patrimônio da pessoa jurídica; b) A Lei Complementar n. 104/2001 introduziu o parágrafo 2 ao artigo 43 do Código Tributário Nacional, conferindo poderes ao legislador ordinário para estabelecer o momento da ocorrência da disponibilidade da renda nas hipóteses em que ela é oriunda do exterior; c) o objetivo foi combater a evasão fiscal internacional e coibir a utilização de paraísos fiscais como forma de não pagar os tributos, razão pela qual se deve conferir primazia ao interesse público<sup>33</sup>.

Essa discussão atualmente encontra-se pendente de análise pelo Supremo Tribunal Federal (STF), nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 2588-1, proposta pela Confederação Nacional da Indústria, em que são reproduzidos os argumentos expostos anteriormente contrários ao artigo 74 da Medida Provisória n. 2.158-35/2001, acrescentando-se ainda a alegação de inconstitucionalidade formal, tendo em vista a falta de urgência a justificar a edição de uma medida provisória, além de violação aos princípios da anterioridade e irretroatividade tributária.

A relatora da referida ADI, a Ministra Ellen Gracie, votou no sentido de julgar parcialmente procedente a ação, para declarar a inconstitucionalidade da expressão “coligadas” contida no artigo 74 da Medida Provisória n. 2.158-35/2001.

Por sua vez, votaram pela improcedência da ação os Ministros Nelson Jobim, Eros Grau, Carlos Ayres Brito e Cezar Peluzo. De seu turno, os Ministros Marco Aurélio, Sepúlveda Pertence, Ricardo Lewandowski e Celso de Melo se posicionaram no sentido de declarar a inconstitucionalidade do dispositivo questionado. Atualmente, o julgamento está pendente de conclusão, aguardando o voto do Ministro Joaquim Barbosa. Assim, caso nenhum ministro altere o seu voto, pode-se concluir que o STF já considerou constitucional o artigo 74 da Medida Provisória n. 2.158-35/2001, pelo menos em relação às empresas controladas.

### **3.2 DO ARTIGO 74 DA MP N. 2.158-35/2001 X ENTENDIMENTO DA OCDE**

A OCDE, quando se manifesta sobre as convenções que visam evitar a dupla tributação da renda, buscava não se posicionar de forma contundente em relação ao tema da transparência fiscal internacional.

Prova disso é que até 1992 os Comentários à Convenção Modelo nada dispunham sobre transparência fiscal internacional. Nesse mesma linha de isenção, de 1992 a 2003, a OCDE, ao comentar o modelo de convenção, entendia que os tratados contra dupla tributação eram estranhos à legislação sobre transparência fiscal internacional, razão pela qual esta poderia ser livremente tratada pelos países, ainda que signatários das convenções contra dupla tributação da OCDE. Essa posição, contudo, foi alterada desde 2003, passando a OCDE a entender que a legislação de transparência fiscal está em consonância com os tratados contra dupla tributação, sendo a única limitação existente à tributação dos lucros das empresas aquela prevista no artigo 7 do referido tratado, que prevê a competência do Estado de residência da empresa para tributar os seus lucros, a menos que a atividade possa ser atribuída a um estabelecimento permanente<sup>34</sup>.

De fato, conforme se analisa do item 14<sup>35</sup> dos Comentários da OCDE ao parágrafo primeiro do artigo 7 do Modelo de Convenção, o entendimento é no sentido de que o artigo 7 tem por objetivo limitar o direito de um Estado contratante de tributar os lucros de uma empresa residente em outro Estado contratante. Dessa forma, o referido artigo não tem por escopo evitar que o Estado tribute seus próprios residentes, de acordo com as normas internas. Ademais, os Comentários ainda acrescentam que o imposto assim cobrado por um Estado de seus próprios residentes não traz como consequência a redução os lucros da empresa do outro Estado, razão pela qual não se pode afirmar ter sido cobrado sobre esse lucro.

Acrescente-se ainda a esse argumento o fato de que, nos Comentários da OCDE ao artigo primeiro da Convenção-Modelo, no item 23<sup>36</sup>, afirma-se que atualmente a legislação a respeito de transparência fiscal é internacionalmente aceita como um instrumento legítimo para proteger o sistema tributário interno do Estado que a adota. Por essa razão, esclarece ainda o referido Comentário, que as legislações sobre transparência fiscal internacional, sendo elas entendidas como normas

que permitem um Estado Contratante tributar os seus residentes sobre o lucro atribuível à sua participação em certas entidades estrangeiras, não conflitam com os dispositivos da Convenção Modelo, em especial com o artigo 7.

Diante do exposto, aplicando o posicionamento da OCDE à legislação brasileira que trata da transparência fiscal internacional, percebe-se que o entendimento da referida organização é no sentido de não haver incompatibilidade entre o artigo 74 da Medida Provisória n. 2.158-35/2001 e a Convenção Modelo contra dupla tributação.

### 3.3. NOSSO ENTENDIMENTO

Inicialmente, cabe reiterar que o presente artigo traz como problemática principal a compatibilidade do artigo 74 da Medida Provisória n. 2.158-35/2001 com os tratados que visam evitar a dupla tributação, especificamente aqueles que tomam por base o modelo da OCDE, em virtude da disposição contida no artigo 7 da convenção modelo.

Dessa forma, transposta a questão da legalidade e da constitucionalidade do dispositivo, cabe analisar a sua congruência com a Convenção Modelo da OCDE. Nesse sentido, conforme exposto no tópico anterior, o primeiro questionamento que cabe fazer nesse momento é se efetivamente o artigo 74 da Medida Provisória n. 2.158-35/2001 se enquadra como uma norma de transparência fiscal internacional.

Para responder a tal indagação, cabe rememorar o conceito de norma CFC, ou de transparência fiscal internacional, que é aquela que impõe a tributação diretamente dos sócios residentes no Brasil da pessoa jurídica sediada no exterior, como se os lucros tivessem sido auferidos diretamente por eles. Assim, apesar de os rendimentos terem sido obtidos pela pessoa jurídica estrangeira, a legislação considera que eles foram auferidos pelos seus sócios sediados no Brasil, razão pela qual a tributação incidirá sobre estes.

Efetivamente, o objetivo do artigo 74 da Medida Provisória n. 2.158-35/2001 foi de inserção do Brasil no contexto da transparência fiscal internacional, não havendo como negar que a referida norma se enquadra no conceito de legislação CFC, acima explicitado. Afinal, o que o dispositivo prevê é justamente considerar como distribuídos aos sócios residentes no Brasil os lucros auferidos pela pessoa jurídica sediada no exterior.

Entretanto, não se pode esquecer que o intuito da legislação de transparência fiscal internacional é antielísivo, evitando que a empresa use artifícios ardilosos para não pagar impostos - nem no seu país de residência, nem do de residência dos seus sócios. Assim, de regra, não cabe a aplicação ampla e irrestrita do regime de transparência fiscal internacional, sob pena de prejudicar o comércio internacional e a transnacionalização das empresas.

E é justamente diante desse contexto que se insere o artigo 7 do Modelo

de Convenção contra dupla tributação da OCDE. Ora, no intuito de evitar a dupla taxação do lucro das empresas transnacionais, o referido dispositivo expressamente atribui com exclusividade ao Estado de residência da empresa a capacidade para tributar os lucros por ela auferidos.

Nesse sentido, de uma maneira inversa, o que o dispositivo convencional pretende evitar é que o mesmo lucro seja tributado duas vezes, em razão do fato de a empresa possuir ligação com outra empresa residente em país distinto. E é nesse ponto que o artigo 74 da Medida Provisória n. 2.158-35/2001 entra em colisão com o artigo 7 do Modelo de Convenção contra dupla tributação da OCDE. Afinal, não se pode negar que, ainda que de uma maneira transversa, o dispositivo legal brasileiro pretende tributar o mesmo lucro da empresa estrangeira.

Assim, como as convenções assinadas pelo Brasil em matéria de dupla tributação ingressam no ordenamento jurídico com *status* de lei ordinária, e diante do artigo 98 do Código Tributário Nacional, deve-se afastar a aplicação do artigo 74 da Medida Provisória n. 2.158-35/2001 quando o Brasil tiver convenção contra dupla tributação com o país envolvido.

Esclareça-se que tal interpretação está em plena consonância com os objetivos internacionais de coibir o uso de paraísos fiscais ou países de tributação favorecida para o não pagamento de impostos. Além disso, resguarda os interesses nacionais no que se refere à transparência fiscal, ao mesmo tempo em que não pune o planejamento tributário lícito e o comércio internacional. Afinal, nenhum dos países com os quais o Brasil possui convenção contra dupla tributação pode ser enquadrado como de tributação favorecida ou paraíso fiscal.

Dessa forma, o afastamento do artigo 74 da Medida Provisória n. 2.158-35/2001 às hipóteses em que o Brasil possui convenção contra dupla tributação mantém a coerência do sistema, pois se o tratado foi assinado com base no modelo da OCDE, os lucros serão tributados pelo país de residência da empresa, razão pela qual inexistente fundamento para aplicar o regime de transparência fiscal internacional.

## CONCLUSÕES

O contexto internacional do pós-guerra sofreu profundas alterações, sendo relevante destacar o nomadismo do capital e a transnacionalização das empresas, o que gerou a necessidade de atuação conjunta entre os países, tanto para evitar a dupla tributação do capital quanto a evasão tributária.

Diante desse panorama, ganhou importância o trabalho desenvolvido pela OCDE, que editou modelo de Convenção contra dupla tributação da renda e do capital, o qual, no que se refere aos lucros, prevê como de competência exclusiva a sua tributação por parte do Estado de residência da empresa, a menos que haja um estabelecimento permanente em outro Estado, e os lucros possam ser a ele atribuídos.

De outra banda, a comunidade internacional igualmente percebeu a

necessidade de fixação de parâmetros em comum para evitar a utilização de países de tributação favorecida ou de paraísos fiscais como forma de não pagamento de tributos, surgindo, assim, as legislações sobre transparência fiscal internacional, também conhecidas como CFC.

Nesse contexto, o ordenamento jurídico brasileiro seguiu a tendência global de transparência fiscal e editou a Medida Provisória n. 2.158-35/2001, a qual, em seu art. 74, dispôs que “*os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados*”.

Conforme se observou no presente estudo, o referido dispositivo legal não deve ser aplicado quando se está diante de uma Nação com a qual o Brasil tenha assinado convenção contra dupla tributação, porquanto colide com o artigo 7 do Modelo de Convenção da OCDE. A referida interpretação, ademais, está em consonância com os objetivos da legislação de transparência fiscal internacional, visto que esta só deve ser aplicada quando presente algum intuito abusivo.

## REFERÊNCIAS

BIANCO, João Francisco. *Transparência Fiscal Internacional*. Dialética: São Paulo, 2007.

BORGES, Antônio de Moura. *Delimitação da competência tributária internacional em matéria de impostos sobre a renda e o capital*. Biblioteca Digital Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT: Belo Horizonte, ano 5, n. 25, jan./fev. 2007. Disponível em: <http://www.bidforum.com.br/bid/PDIRedirect.aspx>.

FALCAO, Maurin de Almeida. *A Tríplex Convergência dos Sistemas Tributários*. Disponível em <http://www.idtl.com.br/artigos/184.pdf>.

GONZAGA, Livia Leite Baron. *A interpretação das convenções contra dupla tributação internacional à luz da teoria da argumentação jurídica*. 2010. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-19112010-084307/>.

OECD. *OECD Model Tax Convention On Income and Capital*. Disponível em <http://www.oecd.org/dataoecd/25/24/47213736.pdf>.

OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2010*. Disponível em [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2010\\_mtc\\_cond-2010-en](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2010_mtc_cond-2010-en).

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à luz da*

*Doutrina e da Jurisprudência*. Livraria do Advogado Editora: Porto Alegre, 2011.

SILVA, Lauriana de Magalhães. *Tratados Internacionais sobre Dupla Tributação da Renda e suas conseqüências na Tributação dos Rendimentos obtidos no exterior por Pessoas Jurídicas com domicílio no Brasil*. Disponível em <http://portalrevistas.ucb.br/index.php/rvmd/article/viewFile/2605/1595>. Acessado em: 0205.2012.

TORRES, Heleno. *Pluritributação Internacional Sobre as Rendas de Empresas*. São Paulo: RT, 2001.

XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 1998.