

DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

Gilberto de Castro Moreira Júnior
Marcelo Magalhães Peixoto

ORGANIZADORES

Agostinho Toffoli Tavoraro	Ives Gandra da Silva Martins
Aldemario Araujo Castro	Marcelo Salles Annunziata
Alejandro Daniel Perotti	Maria de Fátima Ribeiro
Carolina Spack Kemmelmeier	Miguel Hilú Neto
Daniele S. Ribeiro de Freitas	Omar Tanus de Araújo Maluf
Edison Carlos Fernandes	Orlando José Gonçalves Bueno
Edmar Oliveira Andrade Filho	Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho
Gilberto de Castro Moreira Júnior	Renato Poltronieri
Igor Mauler Santiago	Roberto França de Vasconcellos



Revisão Erika Sá
Ilustração da capa Entrada da sede da ONU
Edição Pedro Barros
Diretor responsável Marcelo Magalhães Peixoto

D635

Direito tributário internacional
/ Gilberto Castro Moreira Júnior e Marcelo Magalhães
Peixoto, organizadores ; Agostinho Toffoli Tavoraro...
[et al.] ; prefácio de Luís Eduardo Schoueri. – São
Paulo : MP Editora, 2006.

Inclui bibliografia.
ISBN 85-98848-23-9

1. Direito internacional privado – Direito tributário.
I. Moreira Júnior, Gilberto Castro. II. Peixoto, Marcelo
Magalhães.

06-0074.

CDU 341:336.22

Todos os direitos desta edição reservados a

MP Editora
Av. Paulista, 2202, cj. 51
São Paulo-SP 01310-300
Tel./Fax: (11) 3171 2898
adm@mpeditora.com.br
www.mpeditora.com.br

SUMÁRIO

PREFÁCIO	11
<i>Luís Eduardo Schoueri</i>	
OS FUNDAMENTOS JURÍDICOS DA TRIBUTAÇÃO DA RENDA UNIVERSAL NO DIREITO BRASILEIRO	19
<i>Aldemario Araujo Castro</i>	
1. Introdução	19
2. Evolução da legislação pertinente	20
3. O problema da alteração do CTN depois da edição das Leis nº 7.713/88 e nº 9.249/95	21
4. A Constituição como fundamento jurídico da tributação da renda universal no Direito brasileiro	23
5. O equívoco da interpretação literal ou restritiva do critério da universalidade do imposto de renda	27
6. Conclusão	28
7. Referências bibliográficas	28
FONTE E DOMICÍLIO: NOVA CONFIGURAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL	31
<i>Agostinho Toffoli Tavolaro</i>	
1. Introdução	31
2. A soberania fiscal	31
3. A preocupação internacional com a soberania fiscal	33
3.1. Seminário sobre os Tratados Tributários no século XXI (2001)	33
3.2. Seminário sobre a Tributação dos Lucros das Empresas nos Tratados de Tributação (2002)	36
3.3. X Congresso do Consejo Profesional de Ciencias Economicas de La Ciudad Autonoma de Buenos Aires (2003)	36
4. O tema no 59º Congresso da IFA	39
4.1. A utilização dos princípios da fonte e da residência no mundo de hoje	40
4.2. Fonte e residência: vantagens e desvantagens	40
4.3. Princípios econômicos da tributação	41
4.4. Soberania fiscal	43
4.5. A dupla (ou múltipla) tributação internacional	43
4.6. A alocação internacional do poder de tributar	44

4.7.	Propostas de mudança	45
4.8.	As conclusões do relatório geral	47
5.	Visão geral	48
6.	Conclusão	49

A INFLUÊNCIA DA EVOLUÇÃO DO COMÉRCIO EXTERIOR NA FUNÇÃO FISCAL E EXTRAFISCAL DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO

Daniele S. Ribeiro de Freitas

1.	Função fiscal e extrafiscal do Imposto de Importação: antecedentes históricos	51
2.	A alíquota do Imposto de Importação	58
3.	Alteração das alíquotas pelo Poder Executivo: limites quantitativos e qualitativos e a Lei nº 3.244/57	59
4.	Finalidade, motivo, objeto do ato alterador da alíquota do Imposto de Importação e os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade	63
5.	Alteração das alíquotas pelo Poder Executivo: limites quantitativos e qualitativos dos tratados internacionais	68
6.	Mercosul	71
7.	GATT/OMC	74
7.1.	Acordo sobre Subsídios e Direitos Compensatórios	75
7.2.	Medidas de salvaguarda	77
8.	Limites e condições para alteração das alíquotas do Imposto de Importação: harmonização dos tratados internacionais e Lei nº 3.244/57	78
9.	Síntese conclusiva	78

BREVES CONSIDERAÇÕES ACERCA DE UMA TEORIA DA APROXIMAÇÃO TRIBUTÁRIA NA FORMAÇÃO DOS BLOCOS ECONÔMICOS

Edison Carlos Fernandes

1.	Etapas da integração econômica	81
1.1.	Zona ou área de livre comércio	84
1.2.	União aduaneira e mercado único	86
1.3.	Mercado comum	92
1.4.	União econômica e monetária	94
2.	Atenção às manifestações de riqueza tributáveis no processo de integração	95

3.	Níveis de aproximação tributária	104
4.	Processo de aproximação tributária	111
5.	Referências bibliográficas	115
TRANSPARÊNCIA FISCAL E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL		117
<i>Edmar Oliveira Andrade Filho</i>		
1.	Particularidades do planejamento tributário internacional	117
2.	Concorrência de normas de tratados internacionais	120
3.	Elementos de conexão e beneficiário efetivo	123
4.	Problemas de qualificação de fatos	127
5.	Transparência fiscal internacional	129
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL E SEUS LIMITES		131
<i>Gilberto de Castro Moreira Júnior</i>		
1.	Normas anti-elisão e o planejamento tributário internacional – art. 116, parágrafo único, do CTN	131
2.	Regime de transparência fiscal	141
3.	Tratamento envolvendo as operações com paraísos fiscais	147
4.	Elisão e evasão no âmbito internacional	151
5.	<i>Treaty shopping</i>	156
RELAÇÕES ENTRE O DIREITO INTERNO E O DIREITO INTERNACIONAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA		161
<i>Igor Mauler Santiago</i>		
1.	Direito Tributário Internacional: a unicidade ou duplicidade da disciplina e sua denominação – o debate subjacente entre monismo e dualismo	161
2.	A hierarquia entre o Direito Internacional e o direito interno	167
2.1.	Relação entre o Direito Internacional e o Direito Constitucional	168
2.2.	Relação entre o Direito Internacional e o direito interno infraconstitucional	171
	Bibliografia	187
PROCEDIMENTO AMIGÁVEL E SEUS EFEITOS NO DIREITO INTERNO		189
<i>Marcelo Salles Annunziata</i>		
1.	Procedimento amigável	189
2.	Efeitos do procedimento amigável	194

2.1.	Procedimento amigável e atuação administrativa do fisco do Estado de residência do contribuinte	194
2.2.	Procedimento amigável e medidas judiciais tomadas pelo contribuinte	198
3.	Conclusão	202

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NO MERCOSUL: PRESERVAÇÃO DA BASE TRIBUTÁRIA *VERSUS* COMPATIBILIZAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA DOS ESTADOS-PARTES 203

Maria de Fátima Ribeiro e Carolina Spack Kimmelmeier

1.	Introdução	203
2.	Preços de transferência: conceito	204
3.	Preços de transferências nos tratados internacionais	206
4.	Considerações sobre os preços de transferência na legislação brasileira	215
5.	Preços de transferência nos demais países do Mercosul	218
6.	Princípios do Tratado de Assunção e preços de transferência	221
7.	Da coordenação à harmonização da legislação tributária no Mercosul	223
8.	Conclusões	225
9.	Bibliografia	227

IMPOSTO SOBRE IMPORTAÇÕES: MATERIALIDADE, BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTA NO CONTEXTO DO MERCOSUL 231

Miguel Hilú Neto

1.	Introdução	231
1.1.	O Código Aduaneiro do Mercosul	235
2.	Os aspectos materiais dos antecedentes das regras-matrizes de incidência do imposto sobre importações nos Estados-membros	237
3.	Base de cálculo	240
3.1.	Princípio do valor aduaneiro	242
4.	Alíquota	249
5.	Referências bibliográficas	252

ASPECTOS GERAIS DA IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS	253
<i>Omar Tanus de Araújo Maluf</i>	
1. Objetivo	253
2. Introdução ao Tema	253
3. Regime de destino ou de origem	255
4. Do vínculo material do serviço	256
5. Dirimindo dúvidas sobre a importação de serviços mediante a exportação de serviços	257
6. A problemática da tributação do IR sobre as importações de serviços	259
7. Influência dos acordos de dupla tributação e tratados internacionais na importação de serviços	261
8. Conclusão	262
OS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA E OS TRATADOS INTERNACIONAIS	265
<i>Orlando José Gonçalves Bueno</i>	
1. Introdução	265
2. Abordagem legal sobre o assunto	265
3. Os tratados internacionais	269
4. Interpretação e aplicabilidade face à realidade fática empresarial e o ordenamento jurídico	271
5. Conclusão	276
TRATADO INTERNACIONAL PODE ISENTAR TRIBUTOS ESTADUAIS, DISTRITAIS E MUNICIPAIS?	279
<i>Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho</i>	
1. Introdução	279
2. A corrente hermenêutica que entende que <i>sim</i>	280
3. A corrente hermenêutica que entende que <i>não</i>	285
4. A corrente hermenêutica intermediária	294
5. Conclusão	295
APLICACIÓN DEL DERECHO COMUNITARIO MERCOSUR POR LOS TRIBUNALES ARGENTINOS Y BRASILEÑOS (1999-2000)	299
<i>Alejandro Daniel Perotti</i>	

ATIVIDADE EMPRESARIAL NO BRASIL, TRIBUTAÇÃO E OBRIGAÇÕES ADMINISTRATIVAS LIMITADORAS DO DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E DE INVESTIMENTO ESTRANGEIRO 337

Renato Poltronieri

1. Estado empresário e Estado fomentador 337
2. Obrigações acessórias: fiscais e administrativas 339
3. Limitações administrativas à atividade empresarial 340
4. Penalidade administrativa *versus* incentivo à atividade econômica 343
5. Poder de fiscalização das obrigações acessórias e os princípios reguladores 345
6. Recurso fiscal e o devido processo legal administrativo 348

O LOCAL DA CELEBRAÇÃO DO CONTRATO E A TRIBUTAÇÃO DO COMÉRCIO ELETRÔNICO INTERNACIONAL 353

Roberto França de Vasconcellos

1. Introdução 353
2. Local da celebração do contrato 354
3. Tributação com base no local da celebração do contrato 356
4. Determinação do local da celebração do contrato 357
5. Meio instantâneo ou não-instantâneo 362
6. Oferta ou convite para contratar 364

O SISTEMA IMPOSITIVO EM FACE DO DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO DO BRASIL E DAS NAÇÕES EMERGENTES 367

Ives Gandra da Silva Martins

PREFÁCIO

A coletânea que tenho a honra de prefaciar insere-se no esforço da APET, em sua parceria com a MP Editora, de oferecer ao público obras jurídicas de excelente qualidade técnica, sem descuidar das necessidades práticas enfrentadas pelos profissionais. Foi assim que seus organizadores, Gilberto Castro Moreira Júnior e Marcelo Magalhães Peixoto, notaram a ainda pequena bibliografia nacional na seara do Direito Tributário Internacional, convidando estudiosos a se dedicarem a temas pouco explorados.

Em apertada síntese, podem ser apontados os seguintes campos tratados nesta coletânea: (i) universalidade e territorialidade; (ii) tributação do comércio exterior; (iii) planejamento fiscal internacional e seu tratamento; (iv) integração econômica e questões correlatas; e (v) questões concernentes aos tratados internacionais. Claro que esta classificação não pode ser tomada em sentido rígido, já que os temas se entrecruzam. Assim, por exemplo, a referência aos preços de transferência nos acordos de bitributação poderia ser incluída no tema dos tratados ou do planejamento fiscal internacional.

(i) universalidade e territorialidade

Já no primeiro trabalho da coletânea, encontramos o compromisso com os temas atuais, quando Aldemario Araujo Castro estuda a tributação da renda universal no Brasil. Seu exame parte da Lei nº 7.713/88 que, para o autor, teria introduzido o princípio da universalidade no Brasil. Mais acertado seria afirmar que aquele diploma confirmou a presença do princípio, já que, para as pessoas físicas, a tributação da renda em bases universais é quase concomitante com a própria existência do imposto. Para as pessoas jurídicas, a universalidade só veio com a Lei nº 9.249/95. Mas não é esse o objetivo principal do autor, mas investigar qual o papel que teria a Lei Complementar nº 104, de 2001, que veio prever, no Código Tributário Nacional, a tributação em bases universais. Ora, se a legislação ordinária já há muito a previra, investiga o autor qual a importância da referida legislação complementar, indagando, de modo provocativo, se a legislação anterior dependeria daquela mudança para produzir efeitos. Sua conclusão, no sentido de que a Constituição já admitira aquela tributação, encontra-se exposta em sua contribuição.

Em seguida, encontramos o trabalho de Agostinho Toffoli Tavoraro. O autor deve, juntamente com Alberto Xavier e Gilberto de Ulhôa Canto, ser incluído entre os pioneiros do estudo do Direito Tributário Internacional. Ainda hoje atuando nessa área, o professor Tavoraro, já em 1983, ocupou a posição de vice-presidente da International Fiscal Association, entidade que há várias décadas vem se dedicando aos estudos da matéria. Debruça-se Tavoraro sobre o tema do conflito entre fonte e residência. Este assunto, que parecia já fora de questão para uma parcela majoritária – embora não necessariamente mais acertada – da doutrina, voltou a chamar a atenção da comunidade acadêmica com a globalização, que, dentre seus efeitos, apresentou a grande mobilidade dos contribuintes. Assim, a se manter o critério de tributação baseado na residência dos contribuintes, a estes bastaria uma mudança de residência para fugir da tributação. Vê-se, pois, que foram razões arrecadatórias que justificaram a volta do interesse pela tributação pelo Estado da Fonte. Tavoraro aproveita a oportunidade para retomar os argumentos científicos da discussão, que, no passado, moveu principalmente os autores latino-americanos em defesa da fonte como legítima para a tributação. Entretanto, o referido princípio se vê atualizado por Tavoraro, que ressalta que também a fonte de produção não é de fácil identificação, restando como único elemento objetivo o pagamento das obrigações assumidas. Daí falar em fonte de pagamento, não de produção, como critério adequado para a tributação.

A questão da fonte retorna no estudo de Roberto França de Vasconcellos, que revisita o tema que lhe assegurou o doutorado na Universidade de São Paulo para investigar qual o local da celebração do contrato para fins de tributação do comércio eletrônico internacional. O estudo mostra decisões de cortes estrangeiras que podem conduzir a alguns critérios para a determinação do local da contratação.

(ii) tributação do comércio exterior

A tributação do comércio exterior e suas funções fiscal e extrafiscal são o objeto do artigo de Daniele S. Ribeiro de Freitas. O tema é bastante conhecido pela autora, já que foi explorado em sua dissertação de mestrado na Universidade Presbiteriana Mackenzie. Após um apanhado histórico dos impostos aduaneiros, inclusive com seu tratamento nos diversos textos constitucionais brasileiros, Daniele alcança o texto de 1988, apontando a função eminentemente extrafiscal do imposto, ao identificar que a única

razão que justifica seu regime jurídico especial é o fato de se revelar próprio para veicular normas extrafiscais. A partir daí, a autora identifica estar o imposto de importação sujeito aos delineamentos dos princípios da soberania nacional e da livre concorrência, além da cooperação e integração internacional. São esses os princípios que, na opinião da autora, informarão a fixação da alíquota do imposto de importação, o que parece revelar-se nas condições estabelecidas pela Lei nº 3.244, de 1957. Daí a necessidade de se examinarem a finalidade, motivo e objeto do ato alterador da alíquota do Imposto de Importação, à luz dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade. Finalmente, o exame dos limites quantitativos e qualitativos das alterações de alíquotas pelo Poder Executivo passa, na análise da autora, pelos tratados internacionais, onde encontramos referência ao Mercosul e ao GATT/OMC.

O Imposto sobre Importações é o objeto do estudo de Miguel Hilu Neto, tema bastante familiar ao autor, já que foi explorado em sua dissertação de mestrado, defendida na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Aqui, o autor dá continuidade à sua pesquisa, já que contextualiza no Mercosul a materialidade, base de cálculo e alíquota do referido imposto, dando ênfase ao Código Aduaneiro do Mercosul, ratificado apenas pelo Paraguai. Quanto à base de cálculo e alíquota, o autor bem lembra a aplicação do Acordo sobre Valoração Aduaneira, no âmbito do GATT/OMC e da Tarifa Externa Comum, já no próprio Mercosul. O autor não se limita, entretanto, à importação de mercadorias, como faria crer o título do estudo (já que se refere ao Imposto de Importação), ingressando no tema da tributação de serviços, com suas implicações quanto ao ISS e ao IR.

(iii) planejamento fiscal internacional e seu tratamento

A transparência fiscal é o assunto tratado por Edmar Oliveira Andrade Filho. Após um relatório das tendências do planejamento tributário e as formas como as administrações tributárias as enfrentam, debruça-se o autor sobre a transparência fiscal, técnica adotada por diversos países que, no modelo português, relatado pelo autor, "traduz-se na exigência do Imposto sobre Renda unicamente dos sócios; assim, os lucros eventualmente apurados pelas pessoas jurídicas são imputados aos sócios e sujeitos a tributação". O tema tem importância, no Brasil, por conta do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158, que versa sobre tributação de lucros auferidos por meio de controladas e coligadas no exterior. O problema dessa transparência fiscal, no

caso brasileiro, é que o dispositivo em questão vai além dos casos em que se procura coibir o planejamento tributário internacional, acabando por desconsiderar, para efeitos tributários, estruturas societárias legítimas, impondo a tributação, no Brasil, de lucros não distribuídos. A referida legislação merece críticas, já que impõe ao empresário brasileiro que desenvolva atividades produtivas no exterior o encargo de suportar a tributação brasileira, mesmo concorrendo em mercados com menor carga tributária, o que acarreta clara desvantagem competitiva às multinacionais de capital brasileiro.

O tema do planejamento tributário internacional é retomado por Gilberto de Castro Moreira Júnior, cujo doutorado pela Universidade de São Paulo já se concentrara no Direito Tributário Internacional. Desta feita, o planejamento é analisado à luz do parágrafo único do art. 116 do CTN, que, na opinião do autor, não passa pelo tema da elisão fiscal, podendo estar relacionado à evasão fiscal, ao exigir a ocorrência de fato gerador encoberto pelo sujeito passivo. A transparência fiscal volta a ser tratada, desta feita com críticas ao regime legal brasileiro, especialmente à vista dos acordos de bitributação e à luz do bem lembrado princípio da proporcionalidade. Também outras questões inerentes ao planejamento tributário internacional são exploradas, chamando a atenção sua análise do *treaty shopping*. O autor consegue, em poucas páginas, apresentar problema cuja importância pode ser revelada pelo fato de ainda hoje ser objeto de discussão em foros internacionais, como pudemos testemunhar no recente encontro em Genebra do Comitê de Especialistas em Cooperação Internacional em Matéria Tributária da Organização das Nações Unidas, ocorrido de 5 a 9 de dezembro de 2005.

O ainda intrincado tema dos preços de transferência é enfrentado por Maria de Fátima Ribeiro e Carolina Spack Kimmelmeier, as quais, após uma análise da disciplina do assunto nos acordos de bitributação, voltam-se aos países do Mercosul, comparando o tratamento dos preços de transferência pelas legislações internas, sugerindo, a seguir, a necessidade de sua compatibilização com os princípios do Tratado de Assunção, em que se destaca o princípio da não-discriminação. Na opinião das autoras, "as regras de preços de transferência, mesmo que legítimas e necessárias, podem distorcer o livre comércio no Mercosul". Descartada a harmonização tributária no atual processo de integração do Cone Sul, sugerem as autoras que seria necessário um início de aproximação legislativa, com a adoção expressa do princípio do *arm's length* e dos critérios e metodologia com ele compatíveis. Ainda, as figuras de *advance pricing agreements* – APA – e mecanismos de solução de

controvérsia em sede de preços de transferência são recomendações válidas para a harmonização procurada.

O tema dos preços de transferência retorna pelas mãos de Orlando José Gonçalves Bueno, que, com a experiência de quem atua no Conselho de Contribuintes, apresenta sua relação com os tratados internacionais como uma das discussões mais recentes naquele colegiado. O artigo aponta a inserção do princípio do *arm's length* no ordenamento pátrio, mas não sem alertar acerca da importância dos acordos de bitributação. Como explica o autor, "o acordo de bitributação estabeleceu certa restrição à atuação legislativa interna, ou seja, previu eficácia suspensiva da lei, posto que esta somente é aplicável se se comprovar que não tenha sido atendido o princípio da prática do preço de mercado (livre concorrência) entre pessoas jurídicas vinculadas internacionalmente (princípio do *arm's length*)". Assim, conclui que a legislação interna acerca dos preços de transferência "tem sua ação limitada quando o contribuinte demonstra ou comprova que observou, nas suas operações comerciais internacionais, o comentado princípio da livre concorrência, mesmo praticando preços com empresa-matriz ou outras ligadas no exterior".

(iv) integração econômica e questões correlatas

Edison Carlos Fernandes, que desde cedo se interessou pelos temas da cooperação econômica internacional e, em especial, pelo Mercosul, propõe, em seu estudo, uma teoria da aproximação tributária na formação dos blocos econômicos. Para tanto, examina as tradicionais etapas da integração econômica (zona de livre comércio, união aduaneira, mercado comum e união econômica), anotando que a cada etapa as diversas manifestações de riqueza tributáveis exigem tratamento tributário adequado, por privilegiar ou deturpar a integração, o que pode se dar por mera coordenação, por harmonização ou por uniformização.

Tendo em vista o objetivo de trazer maiores subsídios para a discussão do Direito Tributário Internacional, a obra traz artigo da lavra de Alejandro Daniel Perotti, que examina casos concernentes ao Mercosul julgados nos tribunais argentinos e brasileiros, em assuntos como comércio de frangos, controle integrado de fronteiras, comércio de açúcar e certificados de origem.

Conquanto não versando sobre a integração econômica, o estudo de Renato Poltronieri constitui importante contribuição para se compreender o efeito da tributação e das obrigações administrativas sobre o desenvolvimento

econômico e sobre o investimento estrangeiro, quando constata que a atuação da Administração pode limitar a atividade empresarial.

No mesmo sentido, a importância da contribuição inserida no encerramento da coletânea, de autoria do consagrado professor Ives Gandra da Silva Martins, que tece considerações sobre o sistema impositivo brasileiro, comparando-o ao de nações emergentes, apontado a tributação como elemento que inibe o desenvolvimento econômico brasileiro.

(v) questões concernentes aos tratados internacionais

Igor Mauler Santiago enfrenta a questão das relações entre o Direito Interno e o Direito Internacional em matéria tributária. Após discorrer sobre a querela entre monistas e dualistas, conclui ser a solução diversa conforme o sistema jurídico de que se trate, apresentando os entendimentos prevalentes em diversos países, para concluir que, no caso brasileiro, haveria uma equivalência entre tratado e lei interna, governada pelas regras *lex posterior* e *lex specialis*. Entretanto, tal equivalência é apontada apenas no que se refere a tributos federais, visto que, no entendimento do autor, no caso de estados e municípios, estariam eles sujeitos à prevalência dos tratados, já que o legislador local não poderia desautorizar compromisso assumido pelo Congresso Nacional no exercício de sua competência. O tema é bastante complexo, mas não podemos deixar de anotar que, embora acertada a conclusão com relação aos estados e municípios, não se evidencia a coerência com o caso da União, já que, no entendimento do autor, a prevalência dos tratados apenas se daria para estados e municípios, não para a União. Ora, se adotado o dualismo, o tratado seria lei nacional, não lei federal; nesse sentido, tal como outras leis nacionais (leis complementares e a própria Constituição), sobrepor-se-ia a todas as pessoas jurídicas de Direito Público Interno. Se, por outro lado, for aceito o monismo (entendimento que perfilamos), então o tratado é norma de renúncia (ou limitação) do próprio poder de tributar. Se o Estado renunciou ao poder de tributar certa situação, então desaparecerá, pelo período em que vigorar o tratado, a própria jurisdição tributária, não fazendo sentido, daí, cogitar-se lei que verse sobre tributo cuja competência o legislador abdicou.

Tendo em vista que os acordos de bitributação brasileiros incluem – seguindo os modelos da OCDE ou da ONU – uma cláusula prevendo a instauração de procedimento amigável entre as autoridades fiscais, no caso de interpretação divergente do acordo, Marcelo Salles Annunziata examina seus efeitos perante

a ordem interna. Especificamente, trata da hipótese em que um contribuinte, afetado por tributação com a qual não concorda, por fundamentos tecidos no próprio acordo de bitributação, requer à autoridade fiscal a instauração de procedimento amigável junto ao outro Estado Contratante. Na opinião do autor, o resultado do procedimento será vinculante ao Estado Brasileiro, o que justificaria, uma vez instaurado o procedimento amigável e estando em curso o processo administrativo, ser suspenso o andamento do caso interno até que se desse a solução final do procedimento amigável. Se, por outro lado, o contribuinte levar a questão para a decisão do Poder Judiciário, então parece ao autor que cabe solução diversa, já que, enquanto na sede administrativa, o procedimento amigável exerce influência, suspendendo o curso do processo administrativo, no caso da discussão judicial, a autonomia do Poder Judiciário e a força e efeitos da decisão judicial transitada em julgado levariam à conclusão de que esta seria imutável, mesmo que contrária a entendimento manifestado no âmbito do procedimento amigável.

Oswaldo Othon Pontes Saraiva Filho enfrenta tema que ainda vem dividindo a doutrina pátria, qual seja, a possibilidade de um tratado internacional "isentar" tributos estaduais, distritais e municipais, apresentando os argumentos que se engendraram num ou noutro sentido. De nossa parte, pensamos que não se trata de isenção, mas de renúncia ao poder de tributar: o País, por meio de um tratado, abre mão de seu poder de tributar certas circunstâncias. Não se trata, pois, de isenção, já que a isenção pressupõe o poder de tributar (só pode isentar aquele que pode tributar). Ora, se o tratado internacional é meio previsto constitucionalmente para o País limitar sua jurisdição, não vemos óbice que, por conta de tal renúncia, o País venha a deixar de tributar fatos econômicos que – não fosse o tratado – estariam na competência dos estados, Distrito Federal ou municípios.

Síntese conclusiva

Fica evidente ao leitor, após correr os olhos sobre os artigos que compõem a presente coletânea, que o objetivo de seus organizadores foi trazer ao público as ferramentas para a inserção nas discussões mais atuais do Direito Tributário Internacional. A obra tem como ponto comum a linguagem de fácil acesso, servindo de primeiro contato para aqueles que ainda não tinham tomado conhecimento sobre os temas. Ao mesmo tempo, os autores não abriram mão de propor vôos mais elevados, servindo, portanto, igualmente para aqueles que já vinham militando na área.

Difícilmente, após a leitura acurada dos textos que compõem a presente obra, poderá o leitor deixar de ter opinião sobre os assuntos mais relevantes do Direito Tributário Internacional. Não espere o leitor opiniões concordantes – pobre do Direito se isso ocorresse. Se, por outro lado, o objetivo for refletir sobre aqueles temas, então os trabalhos aqui apresentados serão um bom caminho.

Resta congratular-me com a MP Editora por ter decidido promover o Direito Tributário Internacional. Estou convencido de que já não mais se pode cogitar uma formação completa de um tributarista se não passar com o devido cuidado pela seara internacional. Nesse sentido, obras com a qualidade da presente coletânea são um excelente instrumento para a formação das novas gerações de tributaristas.

Luís Eduardo Schoueri