

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET

THIAGO BELANI RIBEIRO

**A NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE SOBRE
AS REMESSAS AO EXTERIOR PARA O PAGAMENTO DE REMUNERAÇÃO
POR SERVIÇOS PRESTADOS SEM TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA**

São Paulo

2014

THIAGO BELANI RIBEIRO

**A NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE SOBRE
AS REMESSAS AO EXTERIOR PARA O PAGAMENTO DE REMUNERAÇÃO
POR SERVIÇOS PRESTADOS SEM TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA**

Monografia apresentada ao Curso de Especialização em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

São Paulo

2014

A Comissão Examinadora, abaixo assinada, aprova a Monografia

**A NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE SOBRE
AS REMESSAS AO EXTERIOR PARA O PAGAMENTO DE REMUNERAÇÃO
POR SERVIÇOS PRESTADOS SEM TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA**

Elaborada por
Thiago Belani Ribeiro

COMISSÃO EXAMINADORA:

**São Paulo
2014**

Aos buscadores... Sempre a eles.

Agradeço à minha mãe, Fátima, que me ensinou que o caminho é longo, as raízes são amargas, mas o fruto é doce. Mais um degrau galgado, mãe! Obrigado por fazer de todo o seu viver uma oração e de todos os seus dias um degrau para meus jovens e inexperientes pés que caminhavam atrás, para que eu encontrasse esse caminho tão ambicionado.

De novo, ao quarteto do “Falta Pensar” da FDSM, pelos dias inesquecíveis que vivemos juntos filosofando sobre o Direito, a Vida e tudo mais.

E ao Grande Arquiteto do Universo, por desenhar tudo isso exatamente da maneira como precisamos no instante agora.

Aprendi com Alfredo A. Becker:

*"I meri leggisti
sono puri asini" (Bartolo da Sassoferrato)*

... e é verdade.

RESUMO

O presente estudo mostra a impossibilidade de tributação, no Brasil, do imposto sobre a renda nas remessas de dinheiro ao exterior para pagamento de serviços prestados por entidade estrangeira sem transferência de tecnologia. Serão abordados os obstáculos teóricos e legais a essa tributação: a incompatibilidade dela com a base material do IR e com sua regra-matriz; a incongruência teórica da correta conceituação de “renda” neste caso; a realização do fato “renda” somente em território não abarcado pela soberania brasileira; entre outros. Será abordada, ainda, a prevalência dos tratados internacionais em matéria tributária sobre as normas internas e, ainda, o desvio da norma tributária de seus principais fundamentos constitucionais e a nocividade que isso causa à regulação das condutas humanas.

Palavras-Chave: Regra-matriz, imposto de renda, tratados internacionais, bitributação.

ABSTRACT

The present study shows the impossibility of income taxation, on Brazil, of amounts sent to other countries for payment of services done by foreign entities without technology transfers. It will be shown the theoretical and legal obstacles of this taxation: its incompatibility with the material basis of the income tax and its matrix rule; the theoretical incongruity of the meaning of “income” in this case; the consummation of the “income” fact only in a territory out of the Brazilian sovereignty; and others. It will be also shown the prevail of the international tax treaties on the internal rules and also the deviation of the tax rules of its main constitutional foundations and the harm that it causes to the human behavior regulation.

Keywords: *Matrix rule, income tax, international treaties, double taxation.*

Sumário

INTRODUÇÃO	09
1 REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	11
2 ASPECTOS DA REGRA-MATRIZ DO IMPOSTO SOBRE A RENDA.....	14
2.1 Antecedente da RMIT do IR.....	15
2.1.1 Critério material.....	15
2.1.1.1 Conceito jurídico tributário de “renda”	16
2.1.2 Critério temporal.....	19
2.1.3 Critério espacial.....	20
2.2 Consequente da RMIT do IR.....	21
2.2.1 Critério pessoal	21
2.2.2 Critério quantitativo.....	22
3 TRATADOS INTERNACIONAIS CONTRA BITRIBUTAÇÃO E O DIREITO INTERNO	24
3.1 Hierarquia entre normas internas e tratados internacionais.....	25
3.1.1 Tratados internacionais e a Constituição	25
3.1.2 Tratados internacionais e normas infraconstitucionais.....	26
4 REMESSAS AO EXTERIOR PARA PAGAMENTO DE SERVIÇOS PRESTADOS A ENTIDADES ESTRANGEIRAS E INCIDENCIA (OU NÃO) DO IR.....	28
CONCLUSÃO.....	32
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	34

INTRODUÇÃO

O imposto sobre a renda submete-se aos princípios da territorialidade e universalidade. A tributação sobre a renda auferida, portanto, tem o poder de extravasar o campo territorial do próprio Brasil e alcançar rendimentos provenientes de outros entes soberanos, desde que de alguma maneira sejam ligados a este.

Com o avanço da globalização, das negociações comerciais e das prestações de serviços, as interações negociais entre pessoas físicas e jurídicas do mundo todo tornam-se cada dia mais frequentes e mais facilitadas. Com isso, aumenta cada vez mais a necessidade de uma “norma global de tributação”. Uma normatização que elimine as contingências sobre “o que pagar”, “quando pagar”, “quanto pagar”, “a quem pagar” e “onde pagar” a prestação tributária devida sobre determinada operação negocial global.

Enquanto inexistente tal iniciativa, os Estados firmam tratados internacionais entre si, com o objetivo de mitigar a tributação nos dois países, embasada em um mesmo evento. É desnecessário explicar com delongas as vantagens e benefícios que tais acordos representam para a economia de ambos os entes e mesmo do mundo como um todo: preços vantajosos, fomento à economia, desenvolvimento, viabilização da livre concorrência, entre outros.

Ocorre que, por vezes, o exegeta ou a própria norma tributária interna (ou os dois), inviabiliza esse processo. A partir do momento em que dois entes soberanos firmam um acordo entre si (este trabalho fará referência aos acordos internacionais contra a bitributação), eles devem ser cumpridos.

Alguns interpretes adotam interpretação restritiva do tratado e obstaculizam sua aplicação. Assim, o acordo existe, mas não é cumprido. Isso pode gerar problemas diplomáticos e desobedecimento de princípios básicos mundiais, tal como o *pacta sunt servanda*¹, um dos mais antigos princípios existentes em direito.

Por vezes, o problema está na norma infraconstitucional tributária interna. O imposto de renda brasileiro existe para tributar a conduta de *auferir* “renda”. É importante conhecer os aspectos gnoseológicos desta expressão, pois tudo aquilo que estiver fora da proposição semântica desse termo não deverá ser passível de tributação

¹ Princípio, aliás, positivado na Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (art. 26).

por esse imposto. Eis aí – na correta descrição do direito positivo – o importante papel da Ciência do Direito.

Por vezes, ainda, a legislação tributária infraconstitucional interna sequer respeita os parâmetros fundamentais impostos pela própria constituição de seu Estado soberano.

Em outras situações, o desrespeito aos ditames constitucionais acaba sendo realizado pelo próprio exegeta da norma que, ao aplicá-la, adota interpretações distorcidas e tendenciosas, que acabam por forçar a exigência de tributo onde tributo não deve haver, seja por desobediência a normas internacionais, seja por inadequação aos próprios critérios do tributo, seja por extravasamento à própria soberania nacional.

É nessas situações que, mais uma vez, a Ciência do Direito deve exercer o importante papel de empreender forte represália. É papel dela fornecer os substratos hermenêuticos para que o direito seja aplicado com integridade.

É preciso levar os direitos a sério.

1. REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Para uma correta epistemologia do Direito Tributário – assim como o Direito em geral – é necessário o emprego de determinados métodos de aproximação cognoscente e estudo, como o corte metodológico e o emprego da lógica.

Toda metodologia de estudo deve buscar ao máximo a redução de complexidades e sistematização de suas bases, ou seu mínimo irreduzível. Assim, o uso da lógica no estudo das regras tributárias revela-se bastante satisfatório, a partir do momento em que se afigura possível reduzir a estruturas proposicionais relativamente simples, grandes conteúdos de significação essenciais para a correta absorção de seus princípios.

Nesse sentido, a melhor doutrina apresenta a Regra-Matriz de Incidência Tributária (RMIT), que traz os caracteres mínimos para a aferição de uma estrutura normativa definidora de um tributo. CARVALHO leciona sobre o tema o seguinte:

“A construção da regra-matriz de incidência, assim como de qualquer norma jurídica, é obra do intérprete, a partir dos estímulos sensoriais do texto legislado. Sua hipótese prevê fato de conteúdo econômico, enquanto o conseqüente estatui vínculo obrigacional entre o Estado, ou quem lhe faça as vezes, na condição de sujeito ativo, e uma pessoa física ou jurídica, particular ou pública, como sujeito passivo, de tal sorte que o primeiro ficará investido do direito subjetivo público de exigir, do segundo, o pagamento de determinada quantia em dinheiro. Em contrapartida, o sujeito passivo será cometido do dever jurídico de prestar aquele objeto.”²

A regra-matriz, portanto, traz a expressão mínima e irreduzível de manifestação do deôntico, formada pela hipótese de incidência e conseqüente normativo, os mínimos elementos necessários à produção de sentido, compreensão e cumprimento das proposições prescritivas tributárias.

² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*, 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 610.

Eis a fórmula proposta:

$$D\{[Cm(v.c).Ce.Ct] \rightarrow [Cp(Sa.Sp).Cq(bc.al)]\}$$

CARVALHO traz nessa proposição os seguintes elementos:

“D’ é o dever-ser neutro, interproposicional, que outorga validade à norma jurídica, incidindo sobre o conectivo implicacional para juridicizar o vínculo entre a hipótese e a consequência. ‘[CM(v.c).Ce.Ct]’ é a hipótese normativa, em que ‘Cm’ é o critério material da hipótese, núcleo da descrição fática; ‘v’ é o verbo, sempre pessoal e de predicação incompleta; ‘c’ é o complemento do verbo; ‘Ce’ é o critério espacial; ‘Ct’ o critério temporal; ‘.’ É o conectivo conjuntor, ‘→’ é o símbolo do conectivo condicional, interproposicional; e ‘[Cp(Sa.Sp).Cq(bc.al)]’ é o consequente normativo, em que ‘Cp’ é o critério pessoal; ‘Sa’ é o sujeito ativo da obrigação; ‘Sp’ é o sujeito passivo; [‘Cq’ é o critério quantitativo] ‘bc’ é a base de cálculo; e ‘al’ é a alíquota.”³

Em outras palavras, a Regra-Matriz de Incidência Tributária é apresentada no esquema proposicional Hipótese-Consequente (H→C) em que os elementos da “hipótese” – ou descritor – trazem os requisitos para a configuração do “fato jurídico tributário” – o fato que, vertido em linguagem competente, resulta na relação obrigacional descrita no “consequente” – ou descritor – que traz os elementos pessoais e quantitativos da obrigação tributária. Assim:

“a conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exhibir, na plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão, preenchido com os requisitos significativos necessários e suficientes para o impacto jurídico da exação”⁴.

³ Ibidem., p. 611.

⁴ Idem. *Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência*, 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 133.

CARVALHO faz, ainda, sérias críticas ao que ele denomina “Escola de glorificação do fato gerador”⁵, formada por grande e influente parte da dogmática⁶, que coloca como o mínimo para a identificação do tributo apenas os critérios do antecedente da norma. O que costumam chamar “fato gerador”.

Assim, estes autores aduzem que critérios como o material – a descrição objetiva do fato –, temporal – o momento em que se deve considerar ocorrido o fato –, e espacial – as condições territoriais –, seriam suficientes para definir os fundamentos de um tributo. Segundo ele, “a inclinação é tão vigorosa, tão visível, que pensamos inexistir autor que deixe de considerar na hipótese os critérios para identificação global dos elementos que definem a entidade ‘tributo’”⁷.

“41.3.1 Aspecto material é a imagem abstrata de um fato jurídico: propriedade imobiliária, patrimônio, renda, produção, consumo de bens, prestação de serviços, ou uma atuação pública [...]”

41.4 Tão íntima é a conexão entre o aspecto material e o pessoal – os dois mais importantes – da h.i., que não se pode cuidar de um, com abstração de outro.

Assim, não se pode considerar a propriedade imobiliária, com abstração do proprietário, nem a renda, sem a pessoa que a recebe, etc. (por isso Cleber Giardino reconhece, pela regra-matriz constitucional, o destinatário constitucional tributário).”⁸

⁵ Idem. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. Op. Cit., p. 612.

⁶ Dentre eles, A. D. Giannini, Perez De Ayala, Hector B. Villegas, A. A. Becker e Ruy Barbosa Nogueira.

⁷ Ibid., loc. cit.

⁸ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed., 12ª tiragem, São Paulo: Malheiros, 2011, p. 107.

2. ASPECTOS DA REGRA-MATRIZ DO IMPOSTO SOBRE A RENDA

A norma padrão de incidência do imposto sobre a renda, assim como as demais regras matrizes, possui fundamento último de validade na Constituição. A partir dela, foram criadas, ao longo do tempo, ramificações de regras para o imposto que preencheram amplo espectro da legislação infraconstitucional.

O sistema tributário, em regra, funciona dessa maneira. Assim, toda figura tributária normatizada pela via infraconstitucional é obrigada a guardar congruência com o Texto Supremo.

Ocorre que, à medida que as cadeias de positivação das normas vão se ramificando de forma escalonada, nem sempre o legislador ordinário logra êxito em manter a consonância das normas inferiores com os cânones superiores.

A justificativa para isso, que por sinal é costumeiramente trazida pela dogmática, é a de que as câmaras de representação do povo são compostas por membros deste, que não necessariamente são versados nas ciências jurídicas e tampouco conhecem a fundo os adequados meios de positivação.

Utilizando como parâmetro o imposto sobre a renda, CARVALHO merece a transcrição abaixo, em que assinala as consequências de fenômenos como este para os sujeitos de direito:

“Dentre as várias cadeias de positivação do imposto sobre a renda, encontram-se os cânones constitucionais, no topo, e de lá descem aos patamares mais baixos do sistema, que conferem, controlando, a congruência dos numerosos preceitos com os mandamentos da Lei Maior. É curioso observar, trilhando esse caminho epistemológico, como as conexões vão se desgastando e os desvios vão surgindo, à medida que o direito posto avança em direção às condutas intersubjetivas. Princípios seculares, como o da igualdade, da generalidade, da legalidade, da universalidade, da progressividade e da pessoalidade, tão característicos desse tributo, tidos e havidos como instrumentos poderosos para surpreender a capacidade contributiva do sujeito passivo, acabam se esvaziando no percurso de concretização, de tal modo que o imposto chega desfigurado ao tocar o

comportamento das pessoas, impotente para exhibir as virtudes tão proclamadas pelos estudiosos. Por não preservar o mínimo vital à subsistência digna do ser humano, sua implantação ofende à segurança da tributação, maculando o sobrevalor “justiça”, com o que se desencadeiam efeitos sociais sumamente indesejáveis.”⁹

O Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza - IR tem a delimitação de competência para sua instituição atribuída à União, nos termos do art. 153, III, da Constituição Federal de 1988:

“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

III - renda e proventos de qualquer natureza;”

MELO explica os elementos do que ele denomina ser o “fato gerador”¹⁰ do imposto, que seria:

“a aquisição econômica ou jurídica de: I – renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II – proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior (art. 153, III, da CF, e art. 43, do CTN)”¹¹

Utilizando-se a teoria da regra-matriz de incidência tributária, que possui metodologia mais completa e assertiva do ponto de vista epistemológico, é importante traçar aqui os elementos da RMIT do imposto sobre a renda.

2.1 Antecedente da RMIT do IR:

2.1.1 Critério material:

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. Op. Cit., p. 672.

¹⁰ Ver crítica a essa expressão no capítulo 1.

¹¹ MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 9ª ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 464.

Conforme já evidenciado, o critério material do IR é linguisticamente formado por um verbo e seu complemento, que fazem referência ao comportamento de pessoas físicas ou jurídicas. CARVALHO anota que o legislador optou pela locução “*auferir renda*”¹², impondo-se esclarecimentos sobre sua exata compreensão.

2.1.1.1 Conceito jurídico tributário de “renda”:

A delimitação do conceito de “renda” é fornecida pela Lei n. 5.172/66 (Código Tributário Nacional), em seus artigos 43 e 44:

“Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da 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.

(...)

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.”

Segundo CARVALHO¹³, existem três correntes doutrinárias predominantes sobre o conceito de “renda”:

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. Op. Cit., p. 676.

¹³ *Ibidem*, p. 677.

- a) “teoria da fonte”, para a qual “renda” é o produto de uma fonte estável, que preserva sua reprodução periódica e gera rendimentos. Esses rendimentos devem constituir riqueza nova (produto) derivada de fonte produtiva durável, devendo esta subsistir ao ato de produção;
- b) “teoria legalista”, que considera “renda” um conceito normativo, a ser estipulado pela lei: renda é aquilo que a lei estabelecer que é; e
- c) “teoria do acréscimo patrimonial”, em que “renda” é todo ingresso líquido, em bens materiais, imateriais ou serviços avaliáveis em dinheiro, periódico, transitório ou acidental, de caráter oneroso ou gratuito, que, descontadas as exclusões e abatimentos, importe um incremento líquido do patrimônio de determinado indivíduo, em certo período de tempo.

A teoria que prevalece no direito brasileiro é a do “acrécimo patrimonial”, a terceira das teorias referidas. Segundo ela, o que interessa é o aumento do patrimônio líquido, sendo considerado como lucro tributável exatamente o acréscimo líquido verificado no patrimônio da empresa, durante período determinado, independentemente da origem das diferentes parcelas. Este é o disposto no art. 43 do Código Tributário Nacional.

MELO assinala que *renda* distingue-se de conceitos tangenciais como faturamento, capital, lucro, ganho, resultado e patrimônio.”¹⁴

A noção de *capital* é relacionada a um conceito mais estático no tempo, ou seja, é a aferição de determinado montante isolado naquele determinado átimo temporal, não se levando em consideração nessa aferição as entradas e saídas que contribuíram para ele.

Já a *renda* possui acepção mais dinâmica, pois leva em consideração as entradas e saídas em determinado período que contribuíram para aquele resultado líquido final colocado à disposição do proprietário dela. As entradas e saídas, bem como o período inicial e final de consideração para o cálculo são relevantes neste caso.

CARVALHO corrobora esse entendimento:

¹⁴ MELO, José Eduardo Soares de. Op cit.

“Nessa linha de raciocínio, a hipótese de incidência da norma de tributação da “renda” consiste na aquisição de aumento patrimonial, verificável pela variação de entradas e saídas num determinado lapso de tempo. É imprescindível, para a verificação de incrementos patrimoniais, a fixação de intervalo temporal para sua identificação, dado o caráter dinâmico insito à ideia de renda. Nesse sentido, Rubens Gomes de Souza escreveu ser insuficiente o processo de medição de riqueza pela extensão do patrimônio, sendo necessário distinguir o capital do rendimento pela atribuição, ao primeiro, de um caráter estático, e ao segundo, de um caráter dinâmico, ligando-se à noção de renda um elemento temporal. “Capital seria, portanto, o montante do patrimônio encarado num momento qualquer de tempo, ao passo que renda seria o acréscimo do capital entre dois momentos determinados”¹⁵

MACHADO adverte, contudo, que o legislador não dispõe de liberdade para definir tudo que possa ser configurado como renda. Os preceitos constitucionais precisam ser respeitados nessa definição. Do contrário:

“É indubitável que, em qualquer caso, se as palavras empregadas nas normas da constituição puderem ser livremente definidas pelo legislador ordinário, a supremacia da constituição não será mais que simples ornamento da literatura jurídica. Através de definições legais todos os dispositivos da lei maior poderão ser alterados pelo legislador ordinário.

(...)

Considerando que a Constituição Federal descreve, ao fazer a partilha das competências tributárias, o âmbito de cada imposto, a liberdade do legislador para definir a hipótese de incidência do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza não vai além da liberdade que tem o intérprete para escolher uma das significações razoáveis dessa expressão. Se, no exercício dessa liberdade, o legislador transpõe o quadro, ou moldura, que a Ciência do Direito estabelece, definindo como renda o que

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. Op. Cit., p. 678.

renda não é, em qualquer de seus significados aceitáveis, agride a Constituição.”¹⁶

Percebe-se, portanto, que o Código Tributário Nacional estreitou a liberdade do legislador, que não poderá definir como renda, ou como proventos, algo que não seja na verdade um acréscimo patrimonial.

2.1.2 Critério temporal:

Há uma grande discussão na seara dogmática acerca do marco temporal para a incidência do imposto de renda.

Existem autores que defendem ser “complexivo” o “fato gerador” do imposto sobre a renda. Essa teoria considera que o marco temporal desse tributo se estende por eventos periódicos e continuados. Não se coaduna com a lógica da incidência.

É sabido que a incidência de uma norma se dá em um só momento isolado, ainda que considerando os eventos ocorridos em determinado lapso temporal antes dele. A obrigação tributária (o surgimento da relação jurídico-tributária), contudo, se dá em um só momento que, segundo CARVALHO, se dá no último instante do ano civil:

“Esse instante, no caso do imposto sobre a renda, consiste no derradeiro momento do último dia relativo ao período de competência, ou seja, ao átimo final do exercício financeiro. Em consequência, apenas a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, considerada como acréscimo patrimonial decorrente do capital, do trabalho ou da conjugação de ambos (critério material), verificada no último instante do ano civil (critério temporal), configura fato jurídico tributário do imposto sobre a renda, fazendo nascer o correspondente vínculo obrigacional, conjugados esses critérios, logicamente, ao espacial, quantitativo e pessoal. Isso,

¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *A supremacia constitucional e o imposto de renda*. Disponível em: http://www.fiscosoft.com.br/index.php?bfnew=1&idLog=29722264&PID=98228#top_pos#ixzz2wz4q4Q Bp. Acesso em: 26/03/2014.

*naturalmente, como hipótese de trabalho, pois a configuração jurídica do gravame é bem mais complicada”.*¹⁷

2.1.3 Critério espacial:

A noção do critério espacial é adstrita à noção de soberania do Brasil, ou seja, o Estado só tem o poder de tributar sobre a renda nos termos em que sua soberania o autoriza.

ATALIBA associou a esse critério o princípio da territorialidade da lei:

“Os fatos imponíveis – como fatos concretos da vida real, inseridos no mundo fenomênico – acontecem num determinado lugar. A ubiquação dos fatos imponíveis é essencial à configuração da obrigação tributária.

*40.1.1 Como descrição legal – condicionante de um comando legislativo – a h.i.¹⁸ só qualifica um fato, como hábil a determinar o nascimento de uma obrigação, quando este fato se dê (se realize, ocorra) no âmbito territorial de validade da lei, isto é, na área espacial a que se estende a competência do legislador tributário. Isto é consequência do princípio da territorialidade da lei, perfeitamente aplicável ao direito tributário.”*¹⁹

Ainda sobre os princípios aplicáveis, CARVALHO²⁰ esclarece que, até dezembro de 1995, as pessoas físicas submetiam-se ao princípio da universalidade, enquanto as jurídicas, ao da territorialidade.

A partir da lei n. 9.249/95, o Brasil adotou o princípio da universalidade também para as pessoas jurídicas. Assim, estas também passaram a ser tributadas por rendas produzidas no exterior, funcionando a aplicação do referido princípio como um critério de conexão pessoal (levando em conta o domicílio) para alcançar os

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. Op. cit, p. 679-680.

¹⁸ Hipótese de Incidência.

¹⁹ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. Op. Cit., p. 104.

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. Op. Cit., p. 683.

rendimentos produzidos pela pessoa jurídica ultraterritorialmente, com a adoção da chamada “tributação da renda mundial” – *worldwide income taxation*.²¹

Segundo ele, contudo, o princípio da universalidade não exclui o da territorialidade. Eles se complementam. A universalidade implica a territorialidade e “servirá como nexos para determinar o regime jurídico das rendas auferidas no interior do Estado brasileiro, seja por residentes ou não residentes”²².

As normas tributárias brasileiras foram criadas para valer, vigor e ter eficácia no âmbito territorial brasileiro. Por essa razão, é importante o estudo do conteúdo e aplicação do princípio da territorialidade, considerando, inclusive, a possibilidade de outro Estado estrangeiro produzir, concomitantemente, norma individual e concreta tomando como base os mesmos elementos da hipótese de incidência brasileira e também a territorialidade.

Neste sentido, XAVIER assinala que, “uma coisa é a determinação do local onde um fato juridicamente ocorreu, outra coisa – bem distinta – é a determinação da ordem jurídica competente para a sua disciplina”²³.

2.2 Consequente da RMIT do IR

2.2.1 Critério pessoal:

Sujeito ativo é a União, relativamente às rendas e proventos auferidos no País, ou no exterior.

O sujeito passivo poderá ser a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no Brasil, titular da disponibilidade jurídica ou econômica, da renda e dos proventos referidos, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis. Poderá,

²¹ Idem. Op. Cit.

²² Idem. Op cit., p. 684.

²³ XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil: tributação das operações internacionais*. 3ª Ed., Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 63.

ainda, ser a fonte pagadora, cabendo-lhe efetuar sua retenção e recolhimento. (art. 45, *caput* e seu parágrafo único, do CTN).²⁴

2.2.2 Critério quantitativo:

A Base de Cálculo do imposto para pessoas físicas considera os rendimentos e deduz as despesas descritas em lei.

Para pessoas jurídicas, é o montante real, arbitrado ou presumido, de renda ou dos proventos tributáveis, de acordo com a legislação ordinária básica (decreto federal n. 3.000, de 26/03/99, que aprova o Regulamento do Imposto de Renda), que estabelece os fundamentos seguintes²⁵:

a) *Lucro real*: é o lucro líquido do período-base, formado a partir do cálculo das adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela lei fiscal. O lucro líquido é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária e das participações.

O *lucro operacional* compreende o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica. Será classificado como lucro bruto o resultado da atividade de venda de bens ou serviços que constituam objeto da pessoa jurídica. Corresponde à diferença entre a receita líquida das vendas e serviços, e o custo dos bens e serviços vendidos.

b) *lucro arbitrado*: é o valor considerado pelo fisco nos seguintes casos: ausência de escrituração na forma das leis comerciais e fiscais; falta de elaboração de demonstrações financeiras; escrituração com vícios, erros ou deficiências, etc. No caso de ser conhecida a receita bruta, o lucro é determinado mediante a utilização de coeficientes, segundo regras específicas.

²⁴ MELO, José Eduardo Soares de. Op. Cit., p. 467.

²⁵ Ibid., p. 468-469.

c) *lucro presumido*: é considerado para as empresas de pequeno porte (com determinado limite de receita bruta), salvo exceções previstas em lei (sociedades por ações, sociedades com participação de entidades da Administração Pública em seu capital, etc.). A base de cálculo é determinada mediante a aplicação de percentuais (variáveis de 1,6% a 32% sobre as receitas)

É importante, considerar, no entanto, que a base de cálculo do imposto deve efetivamente corresponder ao critério material do imposto, ou seja, deve ser caracterizada como “renda”. Do contrário, não haverá a incidência do tributo por não estar presente um dos critérios de seu mínimo irredutível de manifestação.

Neste sentido, MACHADO aduz:

“É admissível, outrossim, a liberdade do legislador para estabelecer normas reguladoras da determinação do montante da renda, tendentes a evitar práticas fraudulentas. Não pode ele, porém, a esse pretexto, criar ficções legais absolutas. Nem pode, de qualquer outro modo, regular de tal forma a determinação da base de cálculo do imposto, que este termine por ser devido sem que tenha ocorrido o fato renda, vale dizer, acréscimo patrimonial.”²⁶

As *alíquotas* são progressivas, em respeito aos princípios da *capacidade contributiva e progressividade*.

²⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit.

3. TRATADOS INTERNACIONAIS CONTRA BITRIBUTAÇÃO E O DIREITO INTERNO

A dogmática trava importante debate acerca da relação entre os tratados internacionais e as normas internas.

A respeito da co-existência de normas internas e internacionais, parte dela adota a teoria conhecida como “dualista”, que concebe distinção entre o direito interno e o internacional. Outra parte segue a teoria denominada “monista”, que adota concepção unitária do direito.

A teoria dualista considera as ordens interna e internacional estranhas entre si e ignorantes uma sobre a outra. Para que haja contato entre elas, seria necessário o reconhecimento, através de mecanismo legitimador próprio e interno, vertido em linguagem competente.

Assim, uma norma de direito internacional somente passaria a vigorar no ordenamento jurídico interno se o mandamento nela contido for reproduzido por meio de uma norma do direito nacional, passando a ser fonte interna.

Já no “monismo”, tais normas internas reprodutoras da norma internacional não seriam necessárias. Essa teoria aponta a existência de uma só ordem jurídica com esferas de atuação diferentes: a interna e a internacional.

No tocante a qual esfera teria primazia sobre a outra, essa concepção dogmática divide-se em três linhas de defesa de uma sobre a outra: a) a internacional sobre a pública; b) a interna sobre a internacional; c) a paridade hierárquica entre as duas.

SILVEIRA pontua:

“É interessante perceber, contudo, que, para fins de aplicação e interpretação dos tratados internacionais, adotando-se a concepção monista, poder-se-á invocar diretamente o texto do acordo, interpretando-o conforme as regras de hermenêutica que vigoram quanto aos tratados, ao passo que, escolhendo-se a concepção dualista, o acordo, para ter vigência no plano

interno, deverá ser transformado em lei, ficando sujeito às regras de interpretação do direito nacional (que no Brasil, no caso de tratados contra a bitributação, são os artigos 107 a 112 do Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) ”²⁷

3.1. Hierarquia entre normas internas e tratados internacionais

A questão da hierarquia entre as normas internas e as internacionais varia de país para país. Há casos em que a lei interna prevalece sobre os tratados (países da *Commonwealth*), em que ambos possuem mesmo nível hierárquico (países da Europa Central e Estados Unidos), ou mesmo em que os tratados prevalecem sobre o direito interno e também sobre a Constituição (Peru e Holanda)²⁸.

Ao contrário de muitos países, que disciplinam em seu texto constitucional a relação entre o direito internacional e o interno, a Constituição do Brasil de 1988 não a contempla expressamente em seu texto. Assim, a dogmática se ocupa da discussão sobre o tema.

3.1.1. Tratados internacionais e a Constituição

A posição majoritária da jurisprudência tende a considerar os tratados internacionais hierarquicamente inferiores à Constituição, inclusive com possibilidade de declaração de inconstitucionalidade deles, nos termos do art. 102, III, “b”, da Carta Magna.

É razoável, contudo, o entendimento de que não necessariamente por isso os tratados sejam hierarquicamente inferiores à Constituição. As Emendas Constitucionais são exemplos de normas hierarquicamente paritárias ao Texto Supremo e, ainda assim, passíveis de controle de constitucionalidade.

²⁷ SILVEIRA, Rodrigo Maitto da. *Aplicação de Tratados Internacionais contra a Bitributação: qualificação de partnership joint ventures*. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 86-87.

²⁸ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Tratados e Convenções Internacionais sobre Tributação*. In *Direito Tributário Atual* n. 17 (Coord. Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri e Paulo Celso Bergstrom Bonilha). São Paulo: IBDT: Dialética, 2003. p. 30-31.

Alguns doutrinadores²⁹ atribuem natureza de norma constitucional aos tratados que dispõem sobre matéria prevista no Art. 5º, §2º da Carta Magna, *in literis*:

“Art. 5º [...]”

§2º Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.”

Embora o referido dispositivo não traga regra expressa entre a relação “norma interna X norma internacional”, acaba por corroborar a validade dos direitos e garantias, individuais e coletivos, previstos em tratados internacionais.

Neste sentido, SILVEIRA assinala:

“Admitindo-se que o §2º do artigo 5º constitui um fundamento válido para considerar que os tratados internacionais que contemplem direitos e garantias têm paridade hierárquica com a Constituição, seria forçoso concluir que todos os demais acordos firmados pelo país seriam hierarquicamente inferiores à Carta Política.

Com efeito, teriam paridade hierárquica com a Constituição os tratados que assegurem direitos e garantias, especialmente quando tais direitos e garantias complementem aqueles previstos na Carta Constitucional. Parece-nos ser o caso dos tratados contra a bitributação.”³⁰

3.1.2. Tratados internacionais e normas infraconstitucionais

Em matéria tributária, o art. 98 do Código Tributário Nacional estabelece que “os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”. Isso significa que, diferente dos tratados internacionais sobre outras matérias, que possuem tratamento

²⁹ Cf. TORRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 573-574; PIOVESAN, Flávia. *Direitos humanos e o direito constitucional internacional*. São Paulo: Max Limonad, 1996. P.82-83 e 317 apud TORRES, Heleno Taveira. Op. cit.

³⁰ SILVEIRA, Rodrigo Maitto da. Op cit., p. 90.

jurisprudencial diverso³¹, é clara a prevalência sobre as normas internas do disposto nos tratados internacionais que conferem direitos e garantias tributárias.

Alberto Xavier³² e Gerd W. Rothmann³³ reconhecem a supremacia dos tratados que dispõem sobre matéria tributária em relação às normas internas, com fulcro no princípio do *pacta sunt servanda* e no art. 98 do CTN.

ROTHMANN acrescenta, ainda, que as normas internacionais funcionam como normas especiais ante às internas, seguindo o princípio de direito interno *Lex specialis derogat Lex generali*. Além disso, segundo ele, um ato somente poderia ser desfeito por outro que tenha obedecido a mesma forma, de modo que a lei não pode alterar ou revogar o tratado.³⁴

SILVEIRA conclui com muita assertividade:

“Com efeito, filiamo-nos à corrente teórica que defende que os tratados em matéria tributária devem ser aplicados como normas de Direito Internacional Público, que não alteram ou revogam as leis internas, mas na verdade apenas limitam a aplicação dessas leis em relação aos casos previstos nos acordos. Nas situações não contempladas pelos tratados, vale dizer, as leis internas são aplicadas integralmente.

Daí porque se conclui que, por força do princípio de Direito Internacional Público pacta sunt servanda e do quanto disposto no artigo 98 do Código Tributário Nacional, os tratados internacionais contra a bitributação celebrados pelo Brasil apresentam supremacia hierárquica em relação às normas fiscais do direito interno.”³⁵

³¹ Cf. *Ibid.*, p. 91-92.

³² XAVIER, Alberto. *Direito Internacional Tributário no Brasil*. 6ª Ed., reformulada e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 108-109 apud SILVEIRA, Rodrigo Maitto da. *Op. cit.*, p. 93.

³³ ROTHMANN, Gerd W. *Interpretação e aplicação dos acordos internacionais contra a bitributação*. 1978. Tese (Doutorado). Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo., p. 27 apud SILVEIRA, Rodrigo Maitto da. *Op. cit.*, p. 95-96.

³⁴ ROTHMANN, Gerd W. *Op. cit.*, p. 33 apud SILVEIRA, Rodrigo Maitto da. *Op. cit.*

³⁵ SILVEIRA, Rodrigo Maitto da. *Op. cit.*, p. 97.

4. REMESSAS AO EXTERIOR PARA PAGAMENTO DE SERVIÇOS PRESTADOS A ENTIDADES ESTRANGEIRAS E INCIDENCIA (OU NÃO) DO IR

As relações comerciais internacionais, hoje, experimentam vertiginoso crescimento em razão do avanço da globalização. Com esse crescimento e “desterritorialização” dessas relações, o problema da plúrima tributação internacional aumentou.

Essa múltipla tributação, embora possível, em conta da soberania dos Estados, é indesejável, pois dificulta as relações entre os países (especialmente o fluxo de investimentos, o encarecimento do custo do dinheiro e da tecnologia, a geração de insegurança aos contribuintes e a inibição da utilização do sistema tributário como instrumento de política fiscal).

O combate a essas situações acontece por meio dos Tratados Internacionais bilaterais ou plurilaterais. Um exemplo claro de acordos bilaterais são os Tratados Internacionais para evitar a dupla tributação. Já quanto aos plurilaterais, um bom exemplo seriam os blocos econômicos.

Neste sentido, GRECO leciona:

“Neste contexto, os tratados e convenções assumem papel crucial, pois são importante canal de acesso da dimensão internacional ao ordenamento interno. São relevantes instrumentos de construção do Estado transnacional, que sem abdicar de sua soberania, incorpora a diversidade e o elemento “alteridade estatal” na disciplina da tributação. Tratados e convenções têm função que não se limita a evitar a dupla tributação, mas também podem ser vistos no sentido de evitar a “nenhuma tributação”, obtida através da evasão ou da elisão fiscal internacional.”³⁶

Os acordos internacionais para evitar a dupla tributação evidenciam, em seus dispositivos, a quem o imposto é devido em casos como, e. g., o de pagamento de

³⁶ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 431.

uma à outra pelos serviços prestados, sem transferência de tecnologia. A lógica dessas disposições é a de que as referidas transações comerciais geram lucro à empresa prestadora e despesa à empresa pagadora.

O pagamento do imposto sobre a renda, portanto, por óbvio deveria ser atribuído apenas àquela pessoa que efetivamente *auferiu a renda*.

O imposto de renda brasileiro visa tributar a conduta de *auferir renda*. Este conceito é delimitado pelos parâmetros constitucionais e legais a ele aplicados, que convergem – de acordo com a dogmática majoritária – para o entendimento de que *renda* precisa estar relacionada a “acréscimo patrimonial” e deve considerar diretamente as entradas e saídas em um dado período.

As pessoas jurídicas que contratam serviços técnicos internacionais – cientes de todas essas particularidades – firmam, de boa-fé, seus respectivos acordos comerciais com a presunção de estarem amparadas pelos respectivos acordos contra a bitributação.

Ocorre que, na prática, quando os rendimentos são disponibilizados e devem ser submetidos à tributação, o Fisco quase sempre adota uma interpretação literal e restritiva das normas convencionais, o que culmina com a não aplicação do acordo.

Essa não aplicação, aliás, pode ser entendida (tanto nacional quanto internacionalmente) como descumprimento do acordo e transgressão ao princípio do *pacta sunt servanda*.

Com isso, o país fica sujeito a atritos diplomáticos e até mesmo revogação dos referidos tratados internacionais. Dois exemplos claros disso são a denúncia, em 7 de abril de 2005, pela República Federal da Alemanha, do Acordo para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital celebrado com a República Federativa do Brasil em 27 de junho de 1975.

O segundo exemplo é o Memorando nº 64/2013/Suari/Corin/Datin, de 19 de abril de 2013, da Coordenação de Relações Internacionais (Corin), que encaminhou ofício do Ministério das Finanças da Finlândia, de 27 de fevereiro de 2013, em que é manifestada a intenção do Governo da Finlândia de apresentar denúncia do acordo para evitar a dupla tributação, assinada pelo Brasil e aquele país, caso se confirmasse o entendimento firmado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), favorável à

tributação no Brasil de remessas em pagamento de serviços técnicos realizados na Finlândia.³⁷

As Convenções contra a Bitributação celebrados pelo Brasil com outros Estados seguem a Convenção Modelo elaborada pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE. Esta convenção prevê que os rendimentos não expressamente mencionados na Convenção serão tributáveis no Estado de onde se originam. Já os expressamente mencionados, dentre eles o "lucro da empresa estrangeira", serão tributáveis no Estado de destino, onde domiciliado aquele que recebe a renda.

A correta aceção do termo "lucro da empresa estrangeira" não deve se limitar ao "lucro real". Caso contrário, não haveria materialidade possível sobre a qual incidir o dispositivo, pois qualquer pagamento ou remuneração remetido ao estrangeiro está – e estará sempre – sujeito a adições e subtrações ao longo do exercício financeiro.

Neste sentido, as palavras do Min. CASTRO MEIRA, no Recurso Especial nº 1.161.467 - RS (2009/0198051-2):

“É regra de hermenêutica que devem ser rechaçadas as interpretações que levem ao absurdo, como é o caso da interpretação aqui defendida pela Fazenda Nacional. Com efeito, ao equiparar "lucro das empresas estrangeiras" com "lucro real das empresas estrangeiras", tornou absolutamente inaplicável a norma.”³⁸

Essa expressão está mais relacionada ao "lucro operacional", previsto nos arts. 6º, 11 e 12 do Decreto-lei n.º 1.598/77 como "o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica", aí incluído, obviamente, o rendimento pago como contrapartida à prestação de serviços.

Tributar os rendimentos somente no Estado de destino permite que lá sejam realizados os ajustes necessários à apuração do lucro efetivamente tributável, ou seja, da

³⁷ Cf. BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. PARECER/PGFN/CAT/ Nº 2363 /2013. Disponível em: <http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/dataset/pareceres/resource/23632013>. Acesso em: 29/03/2014.

³⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.161.467 - RS (2009/0198051-2). Rel.: Min. Castro Meira. Dje 01/06/2012. Disponível em: <http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21864652/recurso-especial-resp-1161467-rs-2009-0198051-2-stj/inteiro-teor-21864653>. Acesso em: 29/03/2014.

renda em si. A retenção antecipada do tributo na fonte pagadora – que foi interpretação da Fazenda Nacional por muito tempo – inviabiliza os referidos ajustes, afastando-se a possibilidade de compensação se apurado lucro real negativo no final do exercício financeiro.

Convém ressaltar, por último, que as normas da convenções internacionais em matéria tributária são especiais em relação às normas internas, nos termos do disposto no art. 98 do Código Tributário Nacional. Assim, ainda que a legislação interna seja superveniente à internacional, prevalece esta última pela aplicação do princípio “*lex specialis derogat generalis*”.

É importante mencionar que esse prevalecer da norma internacional sobre a interna não implica em revogação de uma pela outra, mas apenas que a incidência da internacional suspende a eficácia da interna, para aquele caso individual e concreto.

A norma interna produz efeitos normalmente naqueles casos em que não há disposição internacional em contrário, muito embora permaneçam registradas, aqui, as críticas efetuadas em relação às outras causas impeditivas de incidência, ainda não adotadas pela jurisprudência.

CONCLUSÃO

Em síntese conclusiva, a argumentação proposta neste trabalho visa a estimular uma reflexão acerca do fenômeno da incidência do imposto de renda em operações de remessa ao exterior para pagamento de remuneração por serviços prestados por entidades estrangeiras sem transferência de tecnologia.

É demasiado perceptível, em reiteradas ocasiões da experiência prática fiscal, algumas ações tendenciosas da Fazenda Nacional ao adotar posicionamentos favoráveis à arrecadação tributária em detrimento de uma correta aplicação da legislação brasileira. Nas referidas ocasiões, acaba-se por exigir tributo onde tributo não há, e o sobrevalor “justiça”, neste caso, é transgredido.

A Ciência do Direito deve exercer o papel, neste caso, de oferecer os fundamentos para uma correta hermenêutica. As normas infraconstitucionais concernentes ao imposto sobre a renda devem se sujeitar aos princípios a elas aplicáveis. Se é verdadeiro que o próprio legislador é limitado em sua liberdade para definição da hipótese de incidência do IR, também o é o intérprete, que possui no texto positivado as limitações para definição do conceito de *renda e proventos de qualquer natureza*.

É notório que essas duas expressões devam ser associadas à concepção de “acréscimo patrimonial”, assim entendida como o resultado entre as entradas e saídas em determinado período de tempo. Este conceito é, portanto, dinâmico. É diferente da mera noção estática de *capital* ou mesmo de uma mera saída isoladamente considerada.

Outro ponto importante é o de que a questão das operações internacionais coloca em discussão “a quem” o tributo deverá ser pago, já que o avanço da globalização agrava o fenômeno da pluritributação mundial.

Para mitigar essa questão, o Brasil firma com alguns países acordos para evitar a bitributação.

Pela aplicação do art. 98 do Código Tributário Nacional, as normas internacionais tributárias devem ser aplicadas em detrimento das normas internas. Assim, os acordos internacionais para evitar a dupla tributação devem ser aplicados

internamente em todas as ocasiões em que versarem sobre matéria legislada por lei interna, no que couber.

O Fisco, contudo, se embasa em interpretações absurdas, contrárias às regras hermenêuticas, para afastar teses em que o imposto é devido somente no país de destino das remessas e, assim, emitir norma individual e concreta de exigência do IRRF nessas situações onde o imposto não é cabível.

Neste sentido, deve ser rechaçada a concepção de que o termo "lucro da empresa estrangeira" de alguma maneira se limitaria ao "lucro real da empresa estrangeira". Caso contrário, não haveria materialidade possível sobre a qual incidir o dispositivo, pois qualquer pagamento ou remuneração remetido ao estrangeiro está – e estará sempre – sujeito a adições e subtrações ao longo do exercício financeiro.

Assim, o “lucro da empresa estrangeira” deve ser compreendido como “lucro operacional da empresa estrangeira” e, portanto, deve ser tributado no país de destino das remessas para pagamento, nos termos dos acordos internacionais embasados na Convenção Modelo da OCDE.

Note-se que, as remessas, isoladamente consideradas, sequer adequam-se ao critério material do IR (*auferir renda*), o que, por si só, levanta questionamentos acerca do fenômeno da incidência.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed., 12ª tiragem, São Paulo: Malheiros, 2011.

BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. *PARECER/PGFN/CAT/ Nº 2363 /2013*. Disponível em: <http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/dataset/pareceres/resource/23632013>. Acesso em: 29/03/2014.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.161.467 - RS (2009/0198051-2). Rel.: Min. Castro Meira. Dje 01/06/2012. Disponível em: <http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21864652/recurso-especial-resp-1161467-rs-2009-0198051-2-stj/inteiro-teor-21864653>. Acesso em: 29/03/2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência*, 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. *Direito Tributário: Linguagem e Método*, 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. *A supremacia constitucional e o imposto de renda*. Disponível em: http://www.fiscosoft.com.br/index.php?bfnew=1&idLog=29722264&PID=98228#top_pos#ixzz2wz4q4QBp. Acesso em: 26/03/2014.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 9ª ed. São Paulo: Dialética, 2010.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Tratados e Convenções Internacionais sobre Tributação*. In *Direito Tributário Atual* n. 17 (Coord. Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri e Paulo Celso Bergstrom Bonilha). São Paulo: IBDT: Dialética, 2003.

SILVEIRA, Rodrigo Maitto da. *Aplicação de Tratados Internacionais contra a Bitributação: qualificação de partnership joint ventures*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

TORRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil: tributação das operações internacionais*. 3ª Ed., Rio de Janeiro: Forense, 1994.