



**(RE)CONTEXTUALIZANDO A RELAÇÃO
ENTRE O DIREITO TRIBUTÁRIO E O DIREITO
INTERNACIONAL PARA ALÉM DA DICOTOMIA
DIREITO INTERNACIONAL TRIBUTÁRIO E DIREITO
TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL**

Jonathan Barros Vita¹

1. Introdução²

Antes de tudo, cabe aduzir que a relação entre o direito tributário e direito internacional (incluindo o direito comparado) é o futuro do direito tributário, vez que a harmonização

1. Advogado, Consultor Jurídico e Contador. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET-SP, Mestre e Doutor em Direito do Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP e Mestre em Segundo Nível em Direito Tributário da Empresa pela Universidade Comercial Luigi Bocconi – Milão – Itália. Coordenador e professor do Mestrado em Direito da UNIMAR. Professor de diversos cursos de pós-graduação no Brasil e exterior. Conselheiro do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo. Ex-Conselheiro do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Ex-Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo. Ex-Secretário da Comissão Especial de Direito Tributário do Conselho Federal da OAB.

2. Esse artigo é uma recombinação e atualização de itens contidos no capítulo 5 de: VITA, Jonathan Barros. **Teoria Geral do Direito: Direito Internacional e Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin 2011.

(em suas mais variadas espécies)³ é a chave motriz da evolução dos sistemas tributários contemporâneos.

Nesse sentido, a harmonização (tributária) realizada pelo Brasil é assimétrica, pois não se apropria nas intervenções positivas (incentivos) das boas práticas internacionais como IP box, por exemplo, apenas aquelas do campo elusivo e, ainda assim, destoam em vários aspectos da práxis internacional como no caso dos preços de transferência, o que dificultará a implementação do Report BEPS da OCDE.

A partir dessas notas, já se revela fundamental o estudo que reflete a potencial relação entre direito tributário e direito internacional, mas não somente focalizada na clássica dicotomia direito tributário internacional e direito internacional tributário, a qual não capta, especialmente no DIT todas essas interações, sendo necessário estudar a relação da matéria tributária e o direito internacional.

Uma (re)introdução a essa relação, portanto, é o objetivo deste trabalho, cujo tema que não foi estudado com profundidade ou com um prisma multifacetado como proposto pela doutrina nacional, a qual é episódica em relacionar direito tributário com outros campos didaticamente autônomos da ciência jurídica.

É dizer, esse elemento central de especulações, amplia o escopo do direito tributário em suas relações com outros ramos didaticamente autônomos do direito, amplificando estudos que tem como fim uma unidade do direito em suas diversas acepções.

Metodologicamente, para o estudo deste objeto nitidamente interacional, parte-se do método empírico dialético

3. VITA, Jonathan Barros. Harmonização e convergência na sociedade contemporânea: entre os direitos internos e o direito internacional. In: Jorge Miranda. (Org.). Diálogo ambiental, constitucional e internacional. 1ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015, v. 3, p. 259-272.

utilizado em um contexto de um novo sistema de referência⁴ que tem como fundamento a sobreposição entre a Teoria dos Sistemas de Niklas Luhmann⁵, o Construtivismo Lógico-Semântico de Barros Carvalho⁶ e ferramentas específicas do *Law and Economics*⁷.

Mais especificamente, o roteiro de ação será baseado em algumas considerações teóricas a respeito das relações entre o direito tributário e o direito internacional, partindo de uma (re)definição do direito tributário internacional e direito internacional tributário.

O segundo tópico, lida com a definição da matéria tributária em contraposição a mera classe tributo e, o terceiro e último tópico, com a correspondente denotação proposta para os textos do direito internacional em suas relações com a matéria tributária, finalizando assim este texto científico.

2. Direito tributário internacional e direito internacional tributário: novos contornos definitórios

A partir da plataforma apresentada na introdução, mais considerações são necessárias para elucidar duas facetas do direito tributário que se relacionam, respectivamente, com o direito internacional e com a estraneidade de regras nacionais tributárias.

4. Para a visão mais atual deste sistema de referência proposto: VITA, Jonathan Barros. **Teoria Geral do Direito: Direito Internacional e Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin 2011.

5. LUHMANN, Niklas. **Law as a social system**. Oxford: Oxford University Press, 2004.

6. CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 2ª edição. São Paulo: Noeses, 2008.

7. Como exemplo bem acabado de um sistema de referência baseado nos clássicos autores americanos: CARVALHO, Cristiano Rosa de. **Teoria do sistema jurídico: direito, economia, tributação**. São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2005.

Essas duas facetas do direito tributário são reconduzidas a clássica⁸ distinção (doutrinária) mencionada por Taveira Tôrres⁹ e Xavier¹⁰, entre as disciplinas do Direito Internacional Tributário (DIT) e do Direito Tributário Internacional (DTI)¹¹.

Para compreender as diferenças entre ambos, três eixos de estudo podem ser (re)produzidos para compreender a função (e consequências) dessa classificação: a divisão meramente do ponto de vista didático; o processo primário de produção do texto a ser estudado, nacional ou internacional; e a forma de aplicação dos princípios a cada um destes textos.

2.1.1 Por uma divisão didática entre DIT e DTI

Sob o primeiro destes ângulos, a divisão entre o DIT e DTI seria meramente didática, ou seja, como instrumento de maior especificidade científica, porém, importante é frisar que esta divisão de mundo ocorre na ciência, não no objeto direito positivo, pois não existe uma distinção (do reconhecimento como direito positivo) entre os textos internacionais internalizados e aqueles de direito interno.

8. Como importante exemplo de autor estrangeiro que faz tal diferenciação: SACCHETTTO, Claudio. Direito Internacional Tributário. In: **Revista de Direito Tributário Internacional**. Vol. 5. São Paulo: Quartier Latin, 2007, fev., ano 2- n.º 5, p. 133 – 153.

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

10. XAVIER, Alberto. Direito Internacional Tributário. In: **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 1993, n.º 60, p. 158- 165.

11. Cita-se que tal divisão é controvertida, tendo como autores que tratam da distinção destes dois direitos, especialmente: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de transferência do direito tributário brasileiro**. 2ª Ed. São Paulo: Dialética, 2006. Também, intuído em: VOGEL, Klaus. **On Double Taxation Conventions - a commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the avoidance of double taxation of income and capital (with particular reference to German Treaty Practice)**, 3ª edição, Boston: Kluwer, 1999; e FANTOZZI, Augusto; e VOGEL, Klaus. Doppia imposizione internazionale, in: **Dig. Disc. Priv. – sez. commerciale**, Torino: UTET.

Antes de iniciar as formas de diferenciação entre esses dois campos do direito, cabe ressaltar o caráter dúplice do chamado direito internacional tributário, vez que é parte do (incorretamente) chamado direito internacional público, parte do (também chamado incorretamente) direito internacional privado.

É dizer, a relação entre direito internacional e direito interno no âmbito do artigo 98 do CTN; a validade, a vigência e a interpretação dos tratados; os específicos problemas das chamadas isenções heterônomas e das denúncias dos tratados internacionais tributários seriam temas do chamado direito internacional público.

De outro lado, as formas de qualificação e solução de seus conflitos são temas classicamente discutidos pelos doutrinadores do direito internacional privado e, no caso do direito brasileiro, tem eco na LINDB – Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro.

Sinteticamente, portanto, o direito internacional tributário seria o sub-ramo do direito internacional que estuda as regras internacionais que dispõem sobre a matéria tributável, normalmente (mas não exclusivamente) contidas nos tratados para evitar a dupla tributação.

Diversamente, o chamado direito tributário internacional lida com regras que possuem elementos de estraneidade, quer seja abrindo semanticamente o critério espacial da RMIT (Regra-Matriz de Incidência Tributária) para captar os elementos de conexão, quer seja criando regras de responsabilidade tributária (modulando o critério pessoal, mais especificamente o sujeito passivo da RMIT) que atraiam competência para o direito tributário brasileiro.

Neste campo, o direito tributário internacional seria uma disciplina do direito tributário voltado aos estudos de normas jurídicas com elementos de estraneidade, ou seja, que, através de uma abertura semântica para tratar de temas que têm como fundamento cruzamentos econômicos, tributários,

entre o direito nacional e temas internacionais, atingem a tributação ultraterritorial (worldwide taxation).

Nesse sentido, vários podem ser os exemplos de regras dessa natureza, como a aplicação do princípio da universalidade do imposto sobre a renda trazido pela Lei 9.249 ou mesmo certas regras contidas no RIOF (Regulamento do IOF – Decreto 6.306), como o antigo artigo 32-A o qual deu origem a uma isenção no artigo de mesmo número das operações com ADRs (American Depositary Receipts) negociados no exterior.

De outro lado, cabe ressaltar que essa disciplina surgiu da necessidade de evitar a fuga (erosão) de matéria tributável dentro da atual fluidez dos investimentos transnacionais, sendo resultado da coordenação de instrumentos que tributam esta matéria transnacional, quer seja através da fonte, quer seja da residência ou, ainda, que impedem esta citada erosão da base tributária, com as chamadas normas antieli(u)sivas do direito tributário.

2.1.2 Diferenciação entre DIT e DTI a partir dos seus veículos introdutores

Secundariamente, as diferenças entre estes dois sub-ramos do direito tributário e do direito internacional, respectivamente, passam pelo estudo de seus veículos introdutores como elemento fundamental.

Esta produção dos textos do direito internacional faz parte dos temas clássicos do chamado Direito Internacional Público que também inclui em suas preocupações: a análise comparativa destes tratados internacionais e dos aspectos interpretativos dos tratados internacionais.

Logo, como assertiva sintética, o DIT é formado por textos do direito internacional (Tratados e equivalentes) cuja matéria de fundo seja o direito tributário, na forma que será proposta.

Já o DTI é uma parte do direito tributário que tem as aberturas semânticas que permitem a aplicação em situações que contenham um caráter de transnacionalidade, atraindo a competência de um dado país.

2.1.3 Diferenciação entre DIT e DTI e a interpretação de suas regras

Final e terciariamente, uma diferença fundamental entre estes dois direitos se cria a partir do repertório (semântico e principiológico) e prevalência no cálculo de princípios aplicáveis a matéria do DTI e do DIT.

Neste sentido, a aplicação dos princípios tributários ou internacionais será de maneira primária ou secundária e vice-versa, no processo de indicação da forma de cálculo ou solução de antinomias entre estes princípios, prevalecendo, (ou se aplicando de maneira mais forte, no cálculo entre eles) os princípios internacionais ou os princípios tributários.

É nítido que a matéria internacional possui um repertório distinto que serve para atingir determinados resultados seguindo determinadas formas, enquanto esta forma no direito interno trata destas matérias de maneira distinta sendo, mais ainda, no caso do DTI a atração da soberania (e capacidade tributária ativa) um elemento pragmático muito forte que faz com que haja uma tendência à atração desta capacidade.

Dentro, então, da análise de um texto internacional ou de um texto interno, esta preponderância acaba por ser um elemento chave para delimitar como uma determinada regra jurídica será interpretada.

Finalmente e como interessante exemplo destes problemas, apesar de ser vinculado aos princípios comunitários em relação aos tratados para evitar a dupla tributação, no caso *Saint Gobain*¹² ocorreu uma interessante decisão, pois os

12. *Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland v Finanzamt*

estabelecimentos permanentes não são considerados pelos tratados para evitar a dupla tributação como residentes em um dado Estado.

Entretanto, a liberdade fundamental de estabelecimento, aliada a impossibilidade de discriminação entre sujeitos europeus gerou a decisão que, ponderando mais fortemente estes princípios (re)interpretou o texto de direito positivo do tratado para dar a residência fiscal do EP de empresa francesa na Alemanha a possibilidade de se aproveitar do tratado deste último país com os Estados Unidos da América.

Apesar das diversas críticas a esta decisão, tem-se que é um interessante exemplo da ponderação entre princípios nacionais (no caso texto de direito positivo internacional) e os princípios internacionais (no caso comunitário), em um determinado âmbito, produzindo uma nova visão sobre um instituto jurídico (teoricamente) já consolidado em um dado sistema jurídico.

Lembra-se que o julgamento do caso *Saint Gobain* havia sido anteriormente julgado na Alemanha com resultado oposto, uma vez que os princípios utilizados eram, somente, aqueles do direito internacional (e alemão), com suas especiais preocupações.

3. A matéria tributária e sua definição

Como primeiro ponto deste tópico, deve-se elucidar os objetivos deste estudo a partir de uma delimitação de quais temas serão abordados para reelaborar a relação entre o direito internacional e a matéria tributária.

Inicialmente, a matéria tributária deve ser definida para além do que apenas a definição dos tributos, incluindo os elementos que circundam semanticamente essa palavra,

Aachen-Innenstadt – Caso C-307/97 da CJE – Corte de Justiça Europeia, julgado em 1999.

comportando (não exaustivamente): fiscalização, produção de normas (gerais e abstratas ou individuais e concretas) ou mesmo as bases do direito privado utilizadas para as qualificações primárias ou secundárias (estas no direito tributário), incluindo também os princípios tributários que limitam esse poder.

Tendo como premissa que a definição da matéria tributária deve ser realizada através de cada um dos sistemas de referência¹³ propostos na introdução, sob o ângulo da Teoria dos Sistemas de Luhmann, uma análise funcional dos tributos (e seus programas) para vários (sub)sistemas sociais (de um mesmo país) permite que mais interconexões sejam criadas entre o direito tributário e outras parcelas do sistema social (nacional) ou de um mesmo sistema jurídico.

Da mesma forma, a conexão entre programações geograficamente distintas de um mesmo sistema (nacional) jurídico podem ser realizadas, mais especificamente entre os tributos e outras áreas como direitos fundamentais.

Mais ainda, a matéria tributária envolve não só sob o ponto de vista do direito (tributário) positivo de um dado país, mas, também, sob o ponto de vista de como os tributos de um país podem irritar outros sistemas (jurídicos ou não) de outros países (ou do direito internacional, quando existir), especialmente, nos casos em que são transpassados vários sistemas sociais nacionais distintos.

Secundariamente, para o Law and Economics, pode ser dito que os tributos são ineficiências artificialmente alocadas aos fatores de transação de um dado sistema através de regras jurídicas.

Finalmente, sob o ponto de vista do Constructivismo Lógico-Semântico, o uso da classificação dos tributos no sistema de direito positivo brasileiro revela estes contornos

13. A respeito destas facetas dos tributos: VITA, Jonathan Barros. **Teoria Geral do Direito: Direito Internacional e Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin 2011.

aplicativos e, mais ainda, com a chamada RMIT, tem-se uma ferramenta (sintática) universal para encaixar um dado instituto obrigacional.

Realizado este processo de identificação do significado de uma matéria tributária, passa-se ao estudo das relações dos tributos que possuem elementos de aplicação ultrateritorial (direito tributário internacional), incluindo as novas configurações espaciais em relação à RMIT, a estraneidade e os elementos de sua identificação resumidos nos chamados elementos de conexão, e, também, dos tributos com os textos de direito positivo internacional (tratados internacionais) (direito internacional tributário).

Conclusivamente, a delimitação da definição de tributo para um dado direito positivo serve como meio para identificar o campo de aplicabilidade de um direito internacional voltado a esta área e quais os tributos que serão envolvidos em um dado sistema de referência, mas não esgota os contornos da classe maior matéria tributária, que é um eixo semântico mais poderoso e mais abrangente, meio circulante comunicativo/normativo/programático dos tributos.

4. Denotando as relações entre a matéria tributária e o direito internacional

Como dito, inicialmente, o estudo clássico do Direito Internacional Tributário acaba por não visualizar todas as relações entre o direito tributário (em sentido amplo, equiparado à matéria tributária) e o direito internacional, vez que esse campo deixa de lado vários tratados fundamentais para delimitar as competências tributárias a exemplo.

Logo, para delimitar as classes envolvidas que relacionam a matéria tributária e o direito internacional, tem-se que podem ser estudadas apenas aquelas que abrangem o DIT (subclasse da classe proposta), por delimitação do campo de estudo proposto.

É dizer, exclui-se, por critérios didáticos, a relação entre a matéria tributária (nacional) e o direito internacional (classe extrapolada do DTI), além da relação entre essa e o direito nacional de outros países (incluindo o direito comparado), tanto do ponto de vista de interação/conflito de competência como da worldwide taxation.

Nesse sentido, as relações estudadas, sob o ponto de vista do direito positivo, são determinadas pela matéria sobre a qual os tratados dispõem ou sob cujo eixo semântico gravitam.

Portanto, perfazendo o processo de generalização típico da ciência, foram observados diversos textos de direito internacional¹⁴ e visualizadas suas relações com a matéria tributária, utilizando-se como critério de classificação o escopo e a enunciação enunciada dos mesmos.

Denotativamente, cinco subclasses se apresentaram, que misturam Tratados bi ou multilaterais:

- Os tratados que tratam exclusivamente da matéria tributária, ou seja, tributários em sentido estrito, incluindo aqueles que delimitam competências e suas qualificações (CDIs) e aqueles sobre compliance e trocas de informações (incluindo a matéria tributária) ou cooperação na arrecadação de tributos;
- Os tratados que lidam com o comércio internacional (incluindo os aduaneiros), os quais direta ou indiretamente se relacionam com a matéria tributária criando limitações ao poder de tributar ou qualificando determinadas classes que são utilizadas pelo direito tributário para a tributação, dentre esses se destacam vários do Sistema GATT/OMC e do Mercosul, sem olvidar os Tratados de cooperação técnica, cooperação aduaneira e de complementação econômica;

14. A versão preliminar desta ideia de várias espécies de tratados internacionais relacionando-se com o direito tributário, além das noções da forma de interação entre o direito interno e direito internacional a partir do sistema de referência deste autor estão mais bem postas em: VITA, Jonathan Barros. **Valoração aduaneira e preços de transferência: pontos de conexão e distinções sistêmico-aplicativas**. Tese (doutorado em direito). Faculdade de Direito, PUC, São Paulo, 2010.

- Tratados sobre investimentos estrangeiros, sendo seus representantes Tratados Bilaterais de Investimento (BITs)¹⁵ e seus atuais análogos Acordos de Cooperação e Facilitação de Investimentos (ACFIs), os quais trazem dispositivos específicos tributários;
- Tratados em matéria previdenciária, que lidam tanto da parte de custeio (tributário) como da parte de benefícios; e
- Os tratados de outros eixos semanticamente autônomos que não se encaixam nas categorias acima, mas possuem dispositivos que tratam diretamente da matéria, quer seja criando tributos, quer seja delimitando isenções.

5. Conclusões

1. A diferenciação entre o Direito Internacional Tributário e o Direito Tributário Internacional pode ser realizada a partir de três perspectivas: didática, dos veículos introdutórios de normas e dos princípios aplicáveis a interpretação destes textos.
2. Estas aberturas semânticas permitem a construção do chamado direito tributário internacional, que estuda as normas jurídicas nacionais com elementos de estrangeidade, ou seja, aplicáveis a operações transnacionais.
3. Paralelamente, tem-se o estudo do direito internacional tributário, que possui como direito positivo básico os tratados para evitar a dupla tributação.
4. A matéria tributária é uma classe que comporta os tributos e todo o seu meio circundante, incluindo as regras

15. Para mais sobre as distinções entre esses Tratados e o histórico dos BITs: FERNANDES, Érika Capella; FIORATI, Jete Jane. Os ACFIs e os BITs assinados pelo Brasil: Uma análise comparada. Revista de Informação Legislativa Brasília: Senado Federal. a. 52 n. 208 out./dez. 2015 p. 247-276

de qualificação, de fiscalização, procedimentais, entre outras.

5. Os tratados tributários que se relacionam com a matéria tributária são considerados como uma nova e maior classe quando comparados ao clássico estudo do DIT.
6. Esses tratados (bi ou multilaterais) são classificados em cinco espécies, tendo como critério de diferença específica a matéria/eixo semântico de fundo dos mesmos.
7. A primeira classe é dos tratados tributários em sentido estrito, incluindo as Convenções para Evitar a Dupla Tributação e os Tratados sobre trocas de informações fiscais.
8. A segunda classe é delimitada pelos tratados do Direito do Comércio Internacional, incluindo aqueles do Sistema GATT/OMC, do MERCOSUL e aduaneiros.
9. A terceira classe é composta por Tratados que lidam com investimento estrangeiro.
10. A quarta classe tem como representantes os Tratados em matéria previdenciária.
11. A quinta e última classe é residual e é composta por outros Tratados que possuem dispositivos específicos tributários, mas cuja matéria principal não é nenhuma das anteriores.