

# REVISTA DIGITAL-IAT

ISSN 2764-4413

JUNHO- 2022

A revista mensal do  
Instituto de Aplicação do Tributo

# vol. 08

IAT

---

INSTITUTO  
DE APLICAÇÃO  
DO TRIBUTO

### FICHA CATALOGRÁFICA

Revista Digital IAT [recurso eletrônico] / Instituto de Aplicação do Tributo – IAT.  
-- São Paulo, SP, v. 1, nov. 2021.

Mensal

e-ISSN: 2764-4413

Publicação eletrônica do Instituto de Aplicação do Tributo – IAT

Disponível em: <https://www.institutoiat.org/revistadigitaliat>

Título abreviado: Rev. Dig. IAT

1. Direito Tributário. 2. Tributo. I. Instituto de Aplicação do Tributo – IAT.

CDU 351.713

# Sobre nós

A Revista Digital - IAT é uma publicação mensal produzida e distribuída pelo IAT.

O objetivo é informar aos leitores sobre os temas de Direito Tributário que possam significar novas oportunidades na relação entre fisco e contribuinte.

A escolha por uma publicação eletrônica de acesso livre e gratuito tem a finalidade de aproximar os interessados do Direito Tributário e favorecer o debate e o compartilhamento de ideias.

A Revista realiza publicações originais sobre os diferentes domínios do ramo tributário, com abordagem objetiva e textos dinâmicos sobre as principais notícias, doutrinas, jurisprudências, conquistas dos(as) advogados(as) do escritório e a análise da conjuntura tributária nacional.

## Conselho Editorial

Andressa Lima Penteado  
Eduardo Monteiro Cardoso  
Gabriel Santiago  
Giovanni Pierroti de Andrade  
Fabricio Costa Resende  
Leonardo Lucci  
Letícia Tourinho Dantas  
Lucia Paoliello Guimarães  
Matheus Bueno Di Sarno  
Renato Bulbarelli Valentini  
Tácio Lacerda Gama  
Tiago Carneiro da Silva

## Editor

Tácio Lacerda Gama

## Coordenação editorial

Leila Loturco Giannasi

## Expediente

Instituto de Aplicação do Tributo (IAT)  
Rua Capivari, 179, Pacaembu  
São Paulo/SP  
Tel: +55 (11) 3660-8200  
[contato@institutoiat.org](mailto:contato@institutoiat.org)

Junho de 2022

## ***Defesa da livre-docência do professor Tacio Lacerda Gama, presidente do IAT.***

Uma super banca, composta por Paulo de Barros Carvalho, Roque Antônio Carrazza, Marcelo Figueiredo, João Maurício Adeodato e Misabel Abreu Machado Derzi avaliou minha tese sobre “Normas de Interpretação no Direito Tributário” com rigor e sabedoria. Foram quatro horas de arguição intensa.

A “Tributação dos criptomoedas” foi o tema da prova escrita e “As contribuições sociais. Noções gerais e a deturpação na repartição das receitas tributárias”, o tema da aula didática.

Por fim, houve a arguição do memorial.

Foram três dias que colocaram à prova tudo que o professor Tacio Lacerda Gama, academicamente, desde que entrou no mestrado da PUC, há 23 anos.

Há 16 anos ninguém recebia esse título em direito tributário pela PUC/SP. Foi a mais desafiadora experiência acadêmica e a mais proveitosa.

Assista à defesa na íntegra: <https://youtu.be/HyurIcDo2FA>

# Sumário

01.

NOTÍCIAS LEGISLATIVAS

02.

ARTIGO

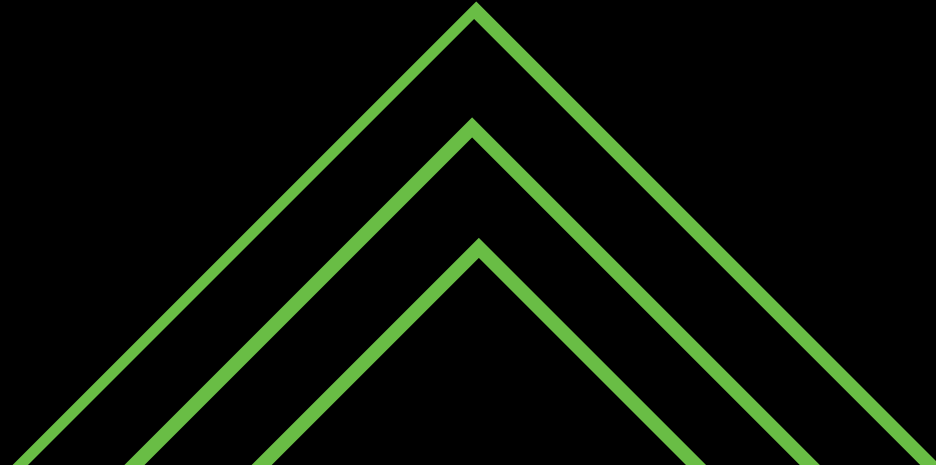
03.

JURISPRUDÊNCIAS COMENTADAS



IAT

# NOTÍCIAS LEGISLATIVAS



## **Receita Federal prorroga o envio de informações sobre o Valor da Terra Nua**

A Instrução Normativa RFB nº 2.089/2022 alterou o prazo para que os Municípios e o Distrito Federal informem os valores de Terra Nua (VTN) relativos aos anos de 2019, 2020, 2021 e 2022, passando a ser o último dia do mês de junho dos anos a que se referem. Assim, foi alterada a Instrução Normativa RFB nº 1.877/2019, com a inclusão ano de 2022, para a informação do VTN em tal período. O Valor da Terra Nua é usado para calcular a base de cálculo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR). Para sua definição, são considerados os preços de mercado dos imóveis, compreendido o valor do solo com sua superfície e a respectiva mata, floresta e pastagem nativa ou qualquer outra forma de vegetação natural.

## **Comissão de Finanças da Câmara dos Deputados aprova projeto que atualiza limites do Simples Nacional**

A Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados aprovou o Projeto de Lei Complementar (PLP) n. 108/21, que aumenta o teto de enquadramento do Simples Nacional e do Microempreendedor Individual (MEI). As alterações propostas podem ser assim sintetizadas:

- (i) MEI - teto atual: R\$ 81.000,00; novo teto: R\$ 144.913,41.
- (ii) Microempresa - teto atual: R\$ 360.000,00; novo teto: R\$ 869.480,43
- (iii) Empresa de pequeno porte - teto atual: 4.800.000,00; novo teto R\$ 8.694.804,31.

Se aprovados, os novos valores passarão a vigorar a partir de 2023 e serão atualizados anualmente pela inflação. O projeto ainda será analisado pela Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania (CCJ) para que, posteriormente, seja votado no Plenário da Câmara.

## CARF derruba cobrança de IR e afasta acusação de fraude pela Receita

A Câmara Superior do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) considerou ilegal a cobrança de Imposto de Renda (IRPJ) contra um contribuinte que vendeu participação em uma empresa por um valor muito inferior ao patrimônio líquido indicado em balanço. No caso, o contribuinte tinha pouco mais de 98% das ações com direito a voto em uma companhia. O investimento na controlada estava avaliado em R\$ 9,8 milhões, mas a venda da participação ocorreu por apenas R\$ 112,1 mil. No processo, o então controlador justificou que se desfez do investimento diante da impossibilidade de recuperação financeira da empresa. Após um ano da alienação das ações para um terceiro, foi decretada a falência da companhia. Com a perda de capital, o contribuinte abateu a diferença entre os valores da base de cálculo do IRPJ, considerando-a como despesa na apuração do imposto. O Fisco, porém, não concordou com a operação, entendendo que teria ocorrido ato de liberalidade dos administradores à custa da companhia e exercício abusivo de poder pelo acionista controlador, práticas vedadas pela Lei das S/A (Lei nº 6.404/76). Não obstante, ao analisar o caso, os conselheiros da 1ª Turma da Câmara Superior do Carf (Processo nº 15374.000746/2001-31) entenderam que a Receita, para invalidar a operação, deveria juntar provas e fundamentação específicas para isso. Além disso, consideraram que a venda da participação acionária ocorreu para um terceiro sem relação prévia com a controlada. Essa decisão é relevante, por garantir a liberdade do contribuinte de vender o próprio bem pelo valor que entender pertinente, desde que exista razão econômica para isso; e segundo, por considerar suficientes os documentos juntados pelo contribuinte, especialmente o contrato de compra e venda da participação acionária, para provar a materialidade da operação.



## **Alíquotas de ICMS dos combustíveis devem ser uniformes em todo o país a partir de 1º de julho**

O ministro André Mendonça, do Supremo Tribunal Federal (STF), deferiu liminar que suspendeu a eficácia do Convênio ICMS 16/2022, do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), determinando que as alíquotas do ICMS dos combustíveis passem a ser uniformes em todo o território nacional. Assim, foi fixada a orientação a fim de que as alíquotas de ICMS-combustível sejam: uniformes em todo o território nacional; seletivas, na maior medida possível, em função da essencialidade do produto e de fins extrafiscais, de acordo com o produto; e “ad rem” ou específicas, por unidade de medida adotada. Ainda, segundo a decisão, foi determinada que, na definição das alíquotas, os Estados considerem um intervalo mínimo de 12 meses entre a primeira fixação e o primeiro reajuste dessas alíquotas, e de seis meses para os reajustes subsequentes; observem o princípio da anterioridade nonagesimal quando implicar aumento de tributo; não ampliem o peso proporcional do ICMS na formação do preço final ao consumidor; observem o princípio da transparência tributária, de maneira a proporcionar, mediante medidas normativas e administrativas, o esclarecimento dos consumidores acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços. A decisão visa fortalecer a transparência na formação dos preços dos combustíveis, tendo em vista que a Petrobras, uma sociedade de economia mista da União e integrante da Administração Pública Indireta, deve observar a Constituição e as leis que regem sua atividade.

## **IRRF sobre serviços de transferência de tecnologia Brasil / Japão**

Foi publicada, no dia 01.06.2022, a Solução de Consulta Cosit Nº 20, de 30 de maio de 2022, fixando a interpretação de que os rendimentos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no Brasil, a pessoa jurídica domiciliada no Japão, em contraprestação por informações concernentes a experiência industrial, comercial ou científica (know-how), incluindo a assistência técnica em virtude de contrato

celebrado entre as partes referente a transferência de conhecimento técnico-profissional, devem observar o previsto no artigo destinado aos royalties na Convenção para evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda celebrada entre os Governos do Brasil e do Japão, sujeitando-se à incidência de Imposto sobre a Renda na Fonte (IRRF) à alíquota de 12,5% (doze inteiros e cinco décimos meio por cento).

## **Medida Provisória que vedou créditos sobre combustíveis vale após 90 dias de sua publicação**

O Ministro Dias Toffoli, do Supremo Tribunal Federal (STF), determinou que a medida provisória que retirou das empresas consumidoras finais de combustível o direito ao uso de créditos do PIS/Cofins, decorrentes de operações com isenção fiscal, apenas produza efeitos após 90 dias de sua publicação. A medida alterou a Lei Complementar 192/2022 que havia fixado alíquota zero do PIS/ Cofins sobre combustíveis, retirando o direito de o adquirente final se creditar nas operações com isenção fiscal, mantendo apenas para produtoras ou revendedoras. O Ministro afirmou, ainda, que tal modificação provocará grave impacto no setor de transportes e a caminhoneiros autônomos, transportadoras e empresas de transporte público, entre outros.

## **Receita Federal esclarece presunção de lucro para serviços hospitalares**

Foi publicada, pela Receita Federal, Solução de Consulta<sup>1</sup> que estabelece que, para fins de aplicação do percentual de presunção de 8% sobre a receita bruta, consideram-se serviços hospitalares aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltadas diretamente à promoção da saúde, prestados pelos estabelecimentos assistenciais de saúde que desenvolvem as atividades previstas nas atribuições 1 a 4 da RDC Anvisa nº 50, de 2002.

Entretanto, é importante destacar que, desse conceito, estão excluídas as simples consultas médicas, que não se identificam com as atividades prestadas no âmbito hospitalar, bem como os serviços prestados com a utilização de ambiente de terceiros. Assim, para fazer jus ao percentual de presunção acima referido, a prestadora dos serviços hospitalares deve, ainda, estar organizada, de fato e de direito, como sociedade empresária e atender às normas da Anvisa. Caso contrário, a receita bruta advinda da prestação dos serviços estará sujeita ao percentual de presunção de 32%.

## **TRF4 pagará, em agosto, parte dos precatórios federais previstos para 2022**

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4) informou que o pagamento dos precatórios contra a União Federal, suas autarquias e fundações federais no ano de 2022 será disponibilizado aos beneficiários no mês de agosto de 2022. Para a formação da ordem cronológica e cálculo do valor a ser pago, será observado rigorosamente o disposto no §8º do art. 107-A do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. O TRF4 receberá 48,02% dos recursos que seriam necessários para a quitação integral dos precatórios inicialmente previstos para 2022, devido ao disposto pela Emenda Constitucional 114/2022. Assim, esgotado esse montante, o saldo restante aguardará nova disponibilidade financeira, que ocorrerá somente em 2023. Com efeito, no dia 10 de julho de 2022, será lançado evento individualizado em cada precatório, informando se será pago integralmente em 2022, se receberá a parcela limite de 180 salários mínimos, ou se ficará sem pagamento em 2022, aguardando o orçamento 2023 para que seu pagamento tenha início ou complementação.

## **Emenda ao PL de Garantias zera IR em renda fixa para residentes e domiciliados no exterior**

Por meio de emenda ao Projeto de Lei do Marco de Garantias[1], o governo federal reduziu a zero as alíquotas do Imposto de Renda (IR) sobre rendimentos obtidos por residentes ou domiciliados no exterior nos investimentos diretos em títulos ou valores mobiliários e em Fundos de Investimento em Direitos Creditórios (FIDC). A redução valerá para operações realizadas entre 1º de janeiro de 2023 e 31 de dezembro de 2027. O objetivo é ampliar o acesso de empresas brasileiras a capital estrangeiro, visando a ampliar a atratividade dos instrumentos de dívida dessas companhias ao conceder tratamento tributário isonômico para investidores nacionais e estrangeiros nas aplicações em ativos de renda fixa.

## **Prorrogados os prazos de concessão e validade do Registro Especial de Papel Imune**

Foi publicada pela Receita Federal Instrução Normativa que prorroga os prazos de concessão e validade do Registro Especial de Controle de Papel Imune (Regpi). Assim, o prazo de validade dos Regpi concedidos a partir de 24 de julho de 2018 até 23 de julho de 2022 será de 5 (cinco) anos, contado da data de publicação do Ato Declaratório Executivo (ADE) que formalizou a concessão[2]. Tal alteração é aplicável a pessoa jurídica detentora de Regpi vigente, concedido anteriormente à publicação da Instrução Normativa, que atenda aos requisitos previstos na Instrução Normativa que dispõe sobre o Regpi[3].

---

[1] Emenda n. 26 ao Projeto de Lei do Marco de Garantias n. 4.188/2021.

[2] Instrução Normativa RFB n. 2085, publicada em 02.06.2022, seção 1, p.100.

[3] Instrução Normativa RFB n. 1817, publicada em 24.07.2018, seção 1, p. 170.

## **STF define que não incide IR sobre alimentos e pensões alimentícias**

O Supremo Tribunal Federal, por maioria[4], afastou a incidência do Imposto de Renda (IR) sobre valores decorrentes do direito de família recebidos a título de alimentos ou de pensões alimentícias. O Min. Relator Dias Toffoli entendeu que deve haver acréscimo patrimonial para que incida o imposto. Ao fim, concluiu-se que os alimentos ou a pensão alimentícia oriunda do direito de família são simplesmente montantes retirados dos rendimentos recebidos pelo pagador (alimentante) para serem dados ao beneficiário, sendo inconstitucional a tributação nesse caso.

## **SEFAZ/AL oferece descontos para o pagamento de débitos de ICMS**

A Secretaria da Fazenda do Estado de Alagoas (SEFAZ/AL) reabriu o prazo para adesão ao Programa de Recuperação Fiscal (Profis) 2022[5], que oferece descontos para o pagamento de débitos de ICMS ocorridos até 31.12.2021. Os interessados poderão pagar os débitos em até 60 parcelas mensais e consecutivas, com redução de 60% das multas, juros e demais acréscimos legais. Aqueles que optarem pelo pagamento em parcela única terão redução de 95% das multas e dos juros. Por sua vez, as dívidas decorrentes de multa por descumprimento de obrigação acessória do ICMS somente poderão ser pagas em prestação única, com redução de 90% do seu valor e dos demais acréscimos legais. A adesão poderá ser feita até o dia 31.8.2022.

## **PR: Cobrança do Difal é suspensa até 2023 em função do princípio da anterioridade anual**

---

[4] ADI 5.422, j. 06.06.2022

[5] Instrução Normativa SEF n. 18/2022, Publicada em: 30.5.2022, edição: 310, p. 318

Em Mandado de Segurança impetrado para o fim de reconhecer a impossibilidade de exigência do diferencial de alíquota (Difal) do ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços), com base na Lei Complementar n. 190/2022 no ano de 2022, foram julgados procedentes os pedidos para que o contribuinte apenas passe a recolher o Difal devido ao Estado do Paraná no exercício financeiro do ano de 2023, a fim de que seja observado o princípio da anterioridade anual [6]. A sentença, proferida pelo juiz da 4ª Vara da Fazenda Pública do Foro Central de Curitiba, reconheceu que o novo tributo só pode ser exigido após um ano de publicação da lei que o instituiu. Segundo o juiz Eduardo Lourenço Bana, o Difal não pode ser exigido com base em uma lei do estado que viabiliza a cobrança do imposto. O Supremo Tribunal Federal [7] tem entendimento pacífico de que leis estaduais tributárias surgidas após a norma constitucional que as viabilizam, mas antes da lei complementar regulamentadora da previsão constitucional, apesar de válidas, só produzem efeito a partir da vigência da lei complementar regulamentadora.

## **SEFAZ/SP autoriza nova rodada de transferência de crédito acumulado do ProAtivo**

A Secretaria da Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo (SEFAZ/SP) autorizou a terceira rodada de transferência de crédito acumulado do ProAtivo. Com isso, serão liberados R\$ 500 milhões para empresas paulistas contribuintes do ICMS que tenham crédito acumulado disponível para utilização. A liberação desses valores deve ser solicitada até o dia 25.6.2022, por meio do Sistema de Peticionamento Eletrônico (SIPET). Nele, o contribuinte deve preencher o "Pedido de Transferência de Crédito Acumulado - 3º Rodada ProAtivo", com a inclusão de documentos e informações necessárias para a avaliação do pedido.

---

[6] MS 0000338-72.2022.8.16.0004, j. 03.06.2022.

[7] RE 1.221.330, julgado em repercussão geral.

O montante máximo autorizado para cada empresa será de R\$ 135 milhões, transferidos em parcelas mensais de até R\$ 20 milhões, por meio do sistema e-CredAc. Os contribuintes serão notificados da decisão da SEFAZ/SP em seu Domicílio Eletrônico do Contribuinte (DEC).

(Resolução SFP n. 32/2022, de 25.5.2022, Publicada em: 26.5.2022, edição: 103, seção 1, p. 17; Portaria SRE n. 39/2022, de 25.5.2022, Publicada em: 26.5.2022, edição: 103, seção 1, p. 18)

## **União deve emitir novo CPF e indenizar contribuinte que teve documento usado de forma fraudulenta**

Em recente decisão, a Sexta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região - TRF3 determinou o cancelamento da inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF, a emissão de um novo documento e a indenização em R\$ 20 mil a um contribuinte que teve dados pessoais utilizados de forma fraudulenta. Isso porque, a legislação autoriza o cancelamento do CPF pela Receita Federal ou por decisão judicial nos casos de fraude comprovada. De acordo com o relator, juiz federal convocado Otávio Port, ficaram comprovados inúmeros transtornos causados em razão do uso fraudulento do CPF do autor da ação. O documento foi utilizado para registro como microempreendedor individual (MEI) e na abertura de conta corrente da empresa.

## **Não há incidência de IR sobre juros de mora devidos por atraso no pagamento de remuneração**

A Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ), em juízo de retratação realizado no REsp n. 1.494.279/RS, firmou o entendimento de que não incide imposto de renda (IR) sobre os juros de mora devidos pelo atraso no pagamento de remuneração por exercício de emprego, cargo ou função.

A decisão veio após o colegiado retomar julgamento de recurso da União contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4), no qual se entendeu, com base em precedente firmado pela Primeira Seção do STJ (REsp 1.118.429), que os valores recebidos de forma acumulada por força de reclamatória trabalhista devem sofrer a tributação nos termos em que incidiria o tributo se percebidos à época própria, mas que, em qualquer hipótese, os juros de mora devidos pelo atraso não estão sujeitos à incidência do IR, visto sua natureza indenizatória.

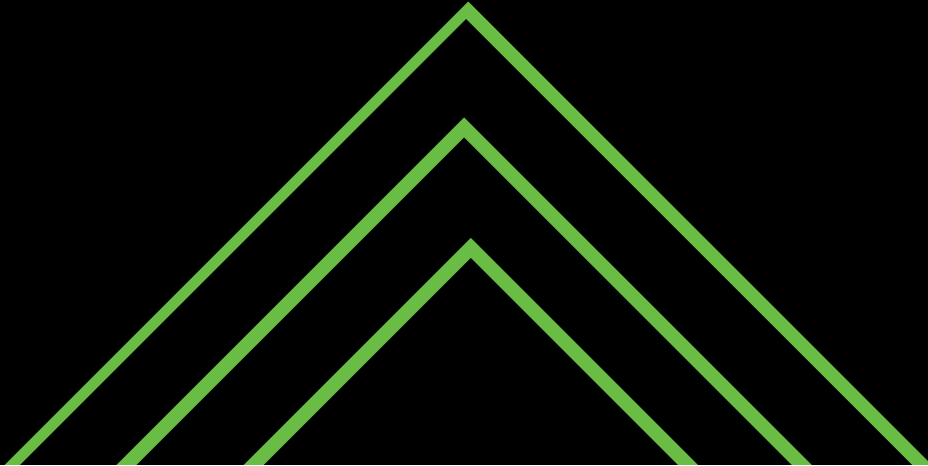
## **Reforma tributária voltou à pauta da CCJ dia 31 de maio de 2022**

A Proposta de Emenda à Constituição (PEC) 110/2019, referente à reforma tributária, voltou à pauta da Comissão de Constituição e Justiça na terça-feira (31), quando se inicia nova semana de esforço concentrado. Entre os pontos que mais apresentam divergência está a preocupação de parte dos senadores da CCJ com relação à compensação para seus estados e regiões e com o Fundo de Desenvolvimento Regional (FDR). Outra questão bastante debatida — e que deverá ter alguma reformulação em texto, segundo prometeu o relator Roberto Rocha — é a solicitação para tratamento tributário ajustado às particularidades das operações feitas pelas cooperativas.



# ARTIGOS

IAT



# ***Definição de tributo e a competência para celebrar tratados para evitar dupla tributação internacional no Direito brasileiro***

**por Tácio Lacerda Gama[1]**

Artigo publicado na Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC. Volume 40.1 — jan./jun. 2020

## **RESUMO**

A definição do conceito de tributo pela legislação tributária brasileira é relevante para a aplicação de normas veiculadas por tratados internacionais dos quais o Brasil seja signatário. Em especial, para promover a eliminação da dupla tributação e da dupla não tributação internacional no direito brasileiro. Este artigo propõe-se a abordar as relações entre a definição do direito interno e a aplicação de tratados internacionais. Será questionada a existência de eventuais inadequações entre a definição legal e as normas firmadas por meio de tratados dos quais o Brasil é signatário, e, havendo, serão identificados os critérios para resolução de antinomias entre a definição interna de tributo e as normas internacionais. A metodologia a ser utilizada será a de análise dos fundamentos normativos dos critérios apresentados (legislação e tratados internacionais), identificação de eventuais antinomias entre essas normas e, neste último caso, dos critérios normativos para resolução dessas antinomias. Eventuais controvérsias relativas a esse processo serão abordadas também do ponto de vista pragmático, identificando-se soluções dadas pela jurisprudência administrativa e judicial a cada uma delas. A abordagem seguirá a seguinte ordem: na primeira parte, será apresentada a noção interna de tributo e a possibilidade de sua aplicação subsidiária aos tratados internacionais. A relação da definição com as disposições normativas dos tratados internacionais mais relevantes sobre o tema, de que é signatário o Brasil, será trazida de modo a ser confrontada com essas noções.

---

[1] Presidente do IAT. Mestre e Doutor em Direito Público pela PUC-SP. Professor dos cursos de graduação e pós-graduação da PUC-SP e do IBET. Advogado.

Na segunda parte do estudo, será abordada a importância da noção de tributo para a eliminação da dupla incidência tributária internacional, considerando-se o critério de residência tributária, o método para evitar dupla tributação internacional e a não-discriminação entre residentes e não residentes como preceito normativo. Na parte final, a definição do conceito de tributo será relacionada com a aplicação de normas que evitam a dupla não tributação. O estudo possibilitará verificar os principais problemas relativos à aplicação da legislação tributária com relação a fatos econômicos em que pode haver a incidência de normas internacionais, bem como as possíveis soluções para as controvérsias apresentadas. A fundamentação levará em conta uma perspectiva original, que se vale da definição do conceito de tributo nos direitos brasileiro e internacional como ponto de partida de uma melhor compreensão dos temas da dupla tributação e dupla não tributação internacional.

**PALAVRAS-CHAVE: Tributo. Competência. Tratados.**

## **ABSTRACT**

The definition of tax by the Brazilian tax legislation is relevant to the application of rules conveyed by international treaties to which Brazil is a signatory. In particular, to promote the elimination of double taxation and international double non-taxation in Brazilian law. This article aims to address the relationship between the definition of domestic law and the application of international treaties. The existence of possible inadequacies between the legal definition and the rules signed through treaties to which Brazil is a signatory will be questioned, and the criteria for resolving antinomies between the internal definition of tax and international rules will be identified. The methodology to be used will be to analyze the normative foundations of the criteria presented (legislation and international treaties), identify possible antinomies between these norms and, in the latter case, the normative criteria for resolving these antinomies. Any controversies related to this process will also be addressed from a pragmatic point of view, identifying solutions given by administrative and judicial jurisprudence to each of them.

The study will make it possible to verify the main problems related to the application of the tax legislation in relation to economic facts in which the incidence of international norms may occur, as well as the possible solutions to the controversies presented. The rationale will take into account an original perspective, which uses the definition of the concept of taxation in Brazilian and international rights as a starting point for a better understanding of the themes of double taxation and international double non-taxation.

**KEYWORDS: Tax. Jurisdiction. Treaties.**

### **Parte I - Introdução - A noção de tributo**

A adequada compreensão das respostas que serão formuladas adiante, com suas razões, justificativas e consequências, pressupõe uma breve noção da forma de organização do Estado Brasileiro e do seu Sistema Tributário Nacional [2] . Sem esta exposição, as respostas podem ser formuladas, mas de forma superficial e sujeita a toda sorte de equívocos. Cuidaremos, porém, de fazer os tais esclarecimentos de forma pontual, apenas no que for imprescindível à compreensão de algumas das opções feitas pelo Brasil no que diz respeito à aplicação do artigo 2º dos tratados assinados para evitar dupla tributação [3].

O primeiro dado relevante é que o Brasil se organiza politicamente como uma Federação composta por um ente nacional chamado União, 27 entes subnacionais chamados de Estados, um Distrito Federal e mais de mais de 5500 municípios. Todos os entes integram a Federação brasileira e podem instituir tributos. A outorga e delimitação do Poder de Tributar de cada uma destas entidades é dada pela própria Constituição da República. Ao longo dos artigos 145 ao 156 e do artigo 195, é possível identificar atribuição de competências tributárias e, também, de princípios e imunidades que prescrevem um código de defesa para os contribuintes.

---

[2] Agradeço a Helena Trentini e Eduardo Monteiro Cardoso pelas pesquisa, debates e revisão das ideias desenvolvidas neste trabalho.

[3] Considerado o modelo da OCDE.

É, também, na Constituição da República que se encontra determinação no sentido de que uma lei nacional deverá dispor, de forma vinculante para todos os entes federativos, sobre o seguinte: i) tributo e suas espécies; ii) formas de interpretação, positivação, suspensão e extinção do crédito tributário; iii) validade, vigência e eficácia dos tratados internacionais e sua hierarquia junto às demais normas internas; iv) quais são os veículos normativos que podem estabelecer novos direitos e deveres para o contribuinte brasileiro. Esta lei existe desde 1966 e é chamada de Código Tributário Nacional que trata de forma analítica todos os itens acima, além de prescrever as linhas gerais do imposto sobre a renda e demais tributos que gravam o patrimônio mobiliário, imobiliário urbano, imobiliário rural entre outros.

No Brasil, a aplicação dos tratados é feita pela Secretaria da Receita Federal, que edita atos declaratórios interpretativos, soluções de consulta e atos de uniformização de entendimentos. Quando há conflito entre a posição da Receita e a dos contribuintes, pode ser gerado contencioso administrativo. Caso o julgamento seja contrário ao contribuinte, admite-se abertura de processo judicial. Como o tema tributário é constitucional, todo processo tributário, possivelmente, pode chegar ao Supremo Tribunal Federal.

Além deste fato, merece destaque o fato de que a tributação no Brasil sofreu intensa transformação desde a publicação da Constituição da República de 1988. Atualmente, as contribuições especiais e não os impostos representam a principal fonte de receita do Estado. Apesar de impostos e contribuições serem tributos semelhantes quanto ao fato gerador e a base de cálculo, o valor arrecadado pelas contribuições é vinculado a fundo órgão ou despesa e, diferente do que acontece com os impostos, não integra o orçamento geral, mas sim um orçamento próprio. Por isso, qualquer interpretação de tratado feita pelo governo brasileiro que não inclua as contribuições está colocando fora do alcance dos tratados tributos que correspondem à mais de 52% da totalidade de tributos arrecadados no país.

Outro ponto relevante, o Brasil não é membro da OCDE. Mesmo assim, apresentou uma série de observações e ressalvas ao modelo OCDE.

No que se refere objetivamente ao artigo 2o, o Brasil expressamente declara que: i) interpreta a palavra tax como “imposto” que é espécie e não gênero como o termo “tributo” que alcança, além dos impostos, as taxas e contribuições especiais; ii) que, partindo da sua definição constitucional de renda, compreende “imposto sobre a renda” como expressão que significa apenas o “imposto federal sobre a renda”, excluindo assim as contribuições sociais que incidem de forma idêntica sobre o resultado das empresas e que, iii) não há imposto sobre o capital no sistema brasileiro.

Estes elementos que acabamos de apresentar explicam a posição adotada pelo Brasil na aplicação de tratados para evitar a dupla tributação.

## **Parte I - Capítulo 1. A noção de tributo segundo o direito interno**

De acordo com o artigo 146, inc. III, alínea “a” da Constituição Federal, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais sobre legislação tributária, especialmente sobre a definição de “tributo” e de suas espécies. Desse modo, compete à lei complementar, expedida pelo ente central da federação, estabelecer disciplina uniforme nessa matéria.

Esse diploma normativo é o Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/66), que em seu artigo 3º imputa ao termo “tributo” a seguinte definição: “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. De acordo a definição adotada pelo Brasil, os critérios adotados, mediante classificação denotativa, para tratar-se ou não de tributo são os seguintes: (i) pagamento em pecúnia; (ii) compulsoriedade do pagamento; (iii) não constituir sanção de ato ilícito; (iv) ser instituído legalmente; e (v) cobrado através de atividade plenamente vinculada por parte da administração. A prestação destituída de qualquer uma dessas características não poderá ser qualificada como tributo, não estando, conseqüentemente, abarcada pelos tratados para evitar a dupla tributação.

No Brasil, o termo “tributo” é utilizado como gênero que se desdobra em cinco espécies: (i) impostos; (ii) taxas; (iii) contribuições de melhoria; (iv) empréstimos compulsórios e (v) contribuições especiais[4].

---

[4] Não obstante a existência de respeitáveis vozes divergentes na doutrina brasileira, essa é a posição adotada pelo Supremo Tribunal Federal, v.g. RE 138.284/CE, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 28.08.1992.

Essa última espécie, por sua vez, se desdobra em (v.1) contribuições sociais; (v.2) contribuições de intervenção no domínio econômico; e (v.3) contribuições de interesse das categorias profissionais e econômicas.

Na legislação interna brasileira também existe menção aos impostos cobrados no exterior. Através de mecanismos unilaterais para eliminação da dupla tributação internacional, a legislação sobre o imposto sobre a renda prevê a dedução do imposto pago no exterior, obedecidas as condições estipuladas.

Para as pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil que declarem rendimentos provenientes de fontes estrangeiras, o artigo 5º da Lei n. 4.862/65 estabelece a dedução do imposto pago no exterior, desde que haja reciprocidade de tratamento. Já o artigo 103 do Decreto n. 3.000/99 acresce outra possibilidade de dedução. De acordo com esse dispositivo, a compensação também é cabível quando há previsão em acordo ou convenção internacional firmado com o país da fonte, desde que o valor pago não tenha sido restituído ou compensado naquele país.

Para as pessoas jurídicas, há previsão no artigo 26 da Lei n. 9.249/95, segundo o qual pode ser compensado o imposto sobre a renda incidente no exterior sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital que compõem a base de cálculo do imposto sobre a renda devido no Brasil. Regulamentando esse dispositivo, artigo 103 do Decreto n. 3.000/99 prevê o seguinte:

Art. 395. A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos, ganhos de capital e receitas decorrentes da prestação de serviços efetuada diretamente, computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos, ganhos de capital e receitas de prestação de serviços (Lei n. 9.249, de 1995, artigo 26, e Lei n. 9.430, de 1996, artigo 15).

Complementando essas determinações, o artigo 344 do Decreto n. 3.000/99 possibilita a dedução dos tributos e das contribuições da base de cálculo[5] do imposto sobre a renda devido. A aplicação desses dispositivos é consolidada pelo atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão administrativo responsável pela resolução dos conflitos em matéria tributária:

“IRPF — IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR — COMPENSAÇÃO — O imposto pago no exterior é compensável com o devido no Brasil quando há previsão em tratado internacional ou prova da reciprocidade de tratamento. Em caso de restituição parcial do imposto pago no exterior admite-se a proporcionalização do imposto efetivamente pago, informado em declaração ou outro documento apresentado à administração fiscal estrangeira, pelos meses em que o contribuinte esteve sujeito a tributação no Brasil. Recurso parcialmente provido.” (CARF, Acórdão n. 3402-00144, Rel. Gustavo Lian Haddad, Data da Sessão 03.06.2009).

Em suma, a política adotada pelo Brasil envolve a restrição da aplicação dos tratados ao imposto sobre a renda, mas, no que diz respeito a esse imposto, ainda diante de inexistência de tratado, o Brasil adota a reciprocidade de tratamento tributário, desde que o contribuinte prove o pagamento do tributo e a reciprocidade do tratamento.

## **Parte I - Capítulo 2. Tributos alcançados pelos diversos artigos do tratado**

A definição de tributo existente no sistema jurídico brasileiro é relevante para a aplicação dos tratados firmados para evitar a dupla tributação. O fato de determinada prestação ser enquadrada nessa definição constitui pressuposto de aplicação dos instrumentos bilaterais firmados pelo Brasil. Como exemplo disso, foi emitida a Solução de Consulta COSIT n. 128/2015, que dispõe:

O rendimento auferido a título de indenização por dano moral, ainda que pago por fonte situada no exterior, não sofre incidência do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza da Pessoa Física, conforme disposto nas Soluções de Consulta Cosit nº 98, de 3 de abril de 2014, e nº 313, de 7 de novembro de 2014.

O Brasil, conforme se percebe a partir de diversos atos normativos internos, bem como de suas reservas ao Modelo da OCDE, opta por uma aplicação restritiva dos tratados. Com relação ao artigo 2(1) da Convenção Modelo da OCDE [6], 6 o Brasil fez reserva específica com relação à parte

---

[6] “1. This Convention shall apply to taxes on income and on capital imposed on behalf of a Contracting State or of its political subdivisions or local authorities, irrespective of the manner in which they are levied.

que prevê a aplicação para os tributos de subdivisões políticas ou autoridades locais:

2. Brazil reserves its position on that part of paragraph 1 which states that the Convention should apply to taxes of political subdivisions or local authorities, as well as on the final part of the paragraph which reads "irrespective of the manner in which they are levied. (Non-OECD Economies' Position on the OECD Model Tax Convention, p. 451).

Destaque-se que o Brasil fundamentou sua decisão de não adotar esse artigo 2(1) da Convenção Modelo numa suposta ausência de tributo sobre o patrimônio. Embora tal afirmação seja infirmada por impostos como o IPTU e o IPVA[7][8] esse dispositivo não foi incluído nos tratados, motivo pelo qual não estão abarcados quaisquer tributos que gravem manifestações patrimoniais.

Além disso, o Brasil também realizou reserva com relação ao artigo 2(2) da Convenção Modelo da OCDE, que traz a definição dos conceitos de tributos sobre a renda ou sobre o capital:

6. Brazil wishes to use, in its conventions, a definition of income tax that is in accordance with its constitutional legislation. Accordingly, it reserves the right not to include paragraph 2 in its conventions. (Non-OECD Economies' Positions on the OECD Model Tax Convention, p. 452).

Atualmente, o Brasil possui trinta e dois tratados para evitar a dupla tributação internacional em vigor. Desses, vinte e nove estabelecem no artigo 2(1) a aplicação do tratado apenas com relação ao imposto federal sobre a renda. Essa categoria, conforme visto na reserva acima, deve ser interpretada de acordo com o conceito constitucional previsto no sistema jurídico brasileiro, que se encontra estipulado no artigo 43 do Código Tributário Nacional:

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.

---

[7] Incidentes, respectivamente, sobre a propriedade territorial urbana e a propriedade de veículo automotor.

[8] Existem no Brasil tributos incidentes sobre a propriedade urbana e rural, propriedade de veículos automotores e transmissão de propriedade.

Deste modo, em função da existência de previsão exclusiva e de acordo com a interpretação restritiva do Brasil com relação aos tratados, somente está abarcado nesses o imposto federal sobre a renda. Não estão abrangidos pelo âmbito de aplicação dos tratados os tributos que, embora tenham fato gerador semelhante – incidindo sobre renda, patrimônio ou parte desses –, são cobrados por entidades subnacionais ou sejam vinculados a fundo, órgão ou despesas específicas. No primeiro grupo estão, por exemplo, os impostos municipais sobre serviços e sobre transmissão de bens imóveis e o imposto estadual sobre doações e heranças, que, embora sejam tributos incidentes sobre a renda e sobre o patrimônio, não estão abrangidos pela aplicação do tratado, tendo em vista que sua criação e arrecadação é de responsabilidade de entes subnacionais.

Essa interpretação restritiva também causa a não aplicação dos tratados às contribuições previdenciárias, de competência da União. Mesmo existindo fato gerador semelhante, como no caso da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL)[9] e das contribuições ao Programa de Integração Social (PIS) e para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS),[10] o Brasil não reconhece a aplicação dos tratados. Sobre as contribuições previdenciárias, foi expedida a Solução de Consulta COSIT n. 1, de 02 de janeiro de 2013:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS  
EMENTA: As contribuições previdenciárias não estão alcançadas pelas disposições dos acordos para evitar a dupla tributação sobre a renda nem pelos acordos que dispõem sobre a isenção de impostos aplicáveis às companhias estrangeiras de navegação marítima e aérea, com base em reciprocidade de tratamento, salvo nas hipóteses em que houver acordos internacionais celebrados pelo Brasil que estabeleçam expressamente: a) isenção de contribuições previdenciárias, com base em reciprocidade de tratamento, ou b) isenção de quaisquer ônus tributário incidente sobre operações de transporte internacional de cargas ou passageiros, com base em reciprocidade de tratamento.”

---

[9] A contribuição social sobre o lucro (CSL) foi criada pela Lei n. 7.689/88. Esse tributo, que é espécie de contribuição especial, tem como base de cálculo o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto sobre a renda (artigo 2º) e tem como destino específico o financiamento da seguridade social.

[10] As contribuições ao PIS e a COFINS, embora incidam sobre faturamento da pessoa jurídica (artigo 3º, alínea “b” da Lei Complementar n. 7/70 e artigo 2º da Lei Complementar n. 70/91), destinam-se, especificamente, ao financiamento (i) do Programa de Integração Social; e (ii) da Seguridade Social. Assim, não são considerados impostos, mas sim contribuições.

Além disso, houve decisão do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, no denominado caso “Air France”, sustentando a não aplicação do tratado entre Brasil e França à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS). Naquela oportunidade, sustentou o órgão jurisdicional, principalmente, não se tratar de tributo idêntico ou substancialmente semelhante, vez que incide sobre o faturamento e não sobre a renda:

DIREITO TRIBUTÁRIO. TRATADO DE RECIPROCIDADE ENTRE ESTADOS ESTRANGEIROS. BITRIBUTAÇÃO. COFINS. ISENÇÃO. DESCABIMENTO. I) A Convenção celebrada entre Brasil e França, promulgada pelo Decreto nº 70.506/72, tem o escopo de evitar a tributação em matéria de imposto sobre o rendimento, no que se refere à partida a que se obrigou o nosso País, à luz do princípio da reciprocidade. II) Não se confunde renda com faturamento mensal. Desse modo, o tratamento ao imposto de renda e seus objetivos não podem ser considerados os mesmos das contribuições sociais, ou seja, não se pode admitir que a COFINS seja substancialmente semelhante ao imposto de renda. III) Inaplicabilidade de interpretação extensiva ou analógica para ampliar a isenção. Interpretação restritiva, com observância das circunstâncias que foram estudadas e levadas em conta para a celebração do acordo. [...] (ADI-MC 1480/DF). (Tribunal Regional Federal da 2ª Região, Apelação n. 1998.51.01.023848-8, Rel. Des. Luiz Antonio Soares, publicado em 29.08.2006)

Com relação à contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), os tratados firmados pelo Brasil com Portugal, Bélgica e Trinidad e Tobago são exceção aos demais. Nesses há previsão expressa, nos Protocolos Adicionais, acerca da inclusão desse tributo no âmbito do art. 2(1). Nos casos em que não há essa determinação, o entendimento administrativo e judicial é pela não aplicação dos tratados:

TRATADO BRASIL-ARGENTINA PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. A contribuição social sobre o lucro, apesar de guardar semelhança com o imposto de renda, possui base de cálculo própria, bem como destinação distinta, e não se encontra abrangida pela Convenção Brasil-Argentina. Recurso de ofício negado e recurso voluntário provido em parte. (CARF, Processo nº 10880.729239/2011-11, Acórdão 1102-001.247, Rel. Cons. João Otávio Oppermann Thomé, Data da Publicação: 11.12.2014).

A inclusão da CSLL no âmbito de incidência dos tratados já foi, também, objeto de manifestação administrativa.

Nesse caso, além da distinção, foi utilizado o argumento temporal, vez que o art. 2(2) dos tratados assinados pelo Brasil [11] se refere à aplicação aos tributos idênticos ou similares que entrem em vigor após a assinatura da respectiva Convenção:

ASSUNTO: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL  
EMENTA: INVESTIMENTO NO EXTERIOR - Dinamarca. O disposto na Convenção firmada entre o Brasil e a Dinamarca (promulgada pelo Decreto nº 75.106, de 1974) para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre a renda, não se aplica à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), por ter sido instituída posteriormente (Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988) e não se enquadrar no parágrafo 2 do Artigo 2 da referida convenção. Diante disso, a importância recebida a título de juros pela aquisição de títulos emitidos pela KommuneKredit (Associação de Crédito de Municípios e Regiões da Dinamarca), computada na apuração do lucro líquido, não deverá ser excluída para efeito de determinação de sua base de cálculo, podendo, entretanto, compensar com a CSLL devida em virtude da adição, à sua base de cálculo, dos rendimentos oriundos do exterior, o imposto de renda pago no exterior, até o valor devido em decorrência dessa adição. (Solução de Consulta n. 23, de 14 de janeiro de 2008).

Deste modo, percebemos que, não obstante existam tributos similares ao imposto federal sobre a renda, o Brasil adota posição restritiva com relação a aplicação dos tratados.

Esse posicionamento é criticado pela doutrina brasileira, que defende a aplicação dos tratados à CSLL. Sergio André Rocha, por exemplo, argumenta que os tratados são aplicáveis a essa contribuição, pois é substancialmente idêntica ao imposto sobre a renda, possuindo fato gerador e base de cálculo semelhantes. Isso desde que o tratado tenha sido firmado antes da entrada em vigor desse tributo, instituído pela Lei n. 7.689/1988.[12]

Embora o posicionamento das autoridades administrativas seja claro, existem atualmente inúmeras discussões entre contribuintes e administração fazendária a respeito do que seja tributo idêntico ou semelhante e a inclusão desse no âmbito de proteção do tratado.

---

[11] Correspondente ao artigo 2(4) da Convenção Modelo da OCDE.

[12] A Lei n. 12.973/2014 e os Tratados Internacionais Tributários Celebrados pelo Brasil, in *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*, v. 06, São Paulo: Dialética, 2015, p. 558.

Dentre essas discussões, podemos destacar a relativa à aplicação ou não dos tratados à contribuição de intervenção no domínio econômico instituída pelo Brasil e incidente sobre os pagamentos remetidos ao exterior a título de royalties (CIDE-Royalties). Essa contribuição foi criada pela Lei n. 10.168/00, que em seu artigo 2º delimitou como seu fato gerador (i) a detenção, por pessoa jurídica, de licença de uso; (ii) ser essa adquirente de conhecimentos tecnológicos; e (iii) ser essa signatária de contrato que implique transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior. Deste modo, no caso de remessa a título de pagamentos de qualquer uma dessas espécies, a pessoa jurídica ficaria obrigada ao recolhimento de 10% (dez por cento) sobre o valor do pagamento, além dos outros tributos incidentes.

Percebe-se, no entanto, que apesar de incidir de forma simultânea ao imposto sobre a renda devido na fonte, o tratado não seria aplicável. Isso porque o contribuinte nesses dois casos é distinto. Enquanto no caso da CIDE é contribuinte a pessoa jurídica que efetua a remessa dos valores, no caso do imposto sobre a renda essa é mera responsável pela retenção, enquanto o contribuinte é o destinatário do pagamento. Deste modo, não há que se falar em bitributação, sendo que o sujeito obrigado se mostra absolutamente relevante para fins de determinação da aplicação ou não do tratado.[13] Falta um dos pressupostos necessários à ocorrência da bitributação jurídica, vez que a incidência não se dá sobre o mesmo sujeito.

A inclusão da CIDE sobre royalties no âmbito dos tratados para evitar a dupla tributação também foi objeto de manifestação jurisdicional. No denominado “Caso Unilever”, o Tribunal Regional Federal da 3ª Região decidiu pela exclusão da aplicação do tratado firmado entre o Brasil e os Países Baixos a essa exação. Embora a conclusão tenha sido a mesma a que chegamos, a questão da ausência de bitributação jurídica pela diferença entre os contribuintes obrigados não foi objeto de argumentação pelo Tribunal. Esse fundamentou sua decisão na diferença existente entre as espécies tributárias. A CIDE-royalties, por se tratar de contribuição de intervenção no domínio econômico – e não de imposto propriamente dito –, tendo inclusive destinação específica, não seria

---

[13] BIANCO, João Francisco. A Cide sobre Royalties e os Tratados Internacionais contra a Dupla Tributação, in *Grandes Questões do Direito Tributário Atual*, v. 08, São Paulo: Dialética, 2004, p. 262.

tributo idêntico ou substancialmente semelhante ao imposto sobre a renda:

CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. FINANCIAMENTO DO PROGRAMA ESTÍMULO À INTERAÇÃO UNIVERSIDADE-EMPRESA PARA APOIO A INOVAÇÃO. DESNECESSIDADE DE PRÉVIA LEI COMPLEMENTAR. INOCORRÊNCIA DE VIOLAÇÃO À ISONOMIA. CONSTITUCIONALIDADE DA EXAÇÃO. ACORDO INTERNACIONAL BRASIL-PAÍSES BAIXOS. [...] 6. Assim, a contribuição de intervenção sequer se assemelha ao imposto de renda, não podendo, portanto, sofrer a limitação do tratado. O Tratado refere-se à disciplina da incidência de impostos e não contribuições, não havendo que se falar em violação ao Tratado ratificado pelo Decreto nº 355/91, nem em bitributação. [...] (Tribunal Regional Federal da 3ª Região, Agravo de Instrumento n. 2001.03.00.032586-9, Rel. Des. Lazarano Neto, publicado em 26.05.2004).

Houve também questionamento em relação a abrangência dos tratados para fins de imposto sobre a renda cobrado na fonte pelo Estado brasileiro quando da remessa de valores para pagamento de serviços prestados no exterior por empresas que não possuem estabelecimento permanente no Brasil.

Nesse sentido, é interessante citar consulta feita pela Finlândia em relação à interpretação adotada pelo Brasil sobre a cobrança do imposto sobre a renda em remessas de valores ao exterior. As Autoridades Fiscais do Brasil tinham o entendimento consolidado no Ato Declaratório COSIT n. 1, de 5.1.2000, de que incidiria o imposto sobre a renda retido na fonte (IRRF) nas remessas ao exterior para pagamento de serviços que não envolviam a transferência de tecnologia.

De acordo com a redação desse Ato Declaratório, o IRRF incidiria sobre “remessas decorrentes de contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia”.

A Finlândia entendia que essa cobrança violava o artigo 7º do Tratado, que determina que “Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante são tributáveis apenas nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. (...)”.

Essa regra estabeleceria competência exclusiva do país de domicílio do prestador de serviço. Por esse motivo, a Finlândia não concordava com a cobrança do imposto retido na fonte pelo Brasil.

Diante desse impasse, a Finlândia manifestou a sua discordância com a possibilidade de denúncia do tratado. Isso fez com que as Autoridades Brasileiras revisassem o seu posicionamento e emitissem o Parecer n. 2.363/14, da Procuradoria da Fazenda Nacional.

No novo Parecer, foi consolidado o entendimento de que os valores remetidos ao exterior em decorrência de contratos de prestação de serviços de assistência técnica e de serviços técnicos não devem ser submetidos ao imposto sobre a renda na fonte. As seguintes ressalvas são importantes: (i) não deve haver transferência de tecnologia; (ii) a empresa não deve exercer atividade no Brasil por meio de estabelecimento permanentes; e (iii) o entendimento não é aplicável quando o Tratado celebrado permitir a tributação cumulativa no Brasil.

No mesmo sentido, a Receita Federal do Brasil emitiu o Ato Declaratório Interpretativo RFB n. 5/2014, que consolidou esse entendimento da seguinte forma:

Art. 1º O tratamento tributário a ser dispensado aos rendimentos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos por fonte situada no Brasil a pessoa física ou jurídica residente no exterior pela prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, com ou sem transferência de tecnologia, com base em acordo ou convenção para evitar a dupla tributação da renda celebrado pelo Brasil será aquele previsto no respectivo Acordo ou Convenção: I - no artigo que trata de royalties, quando o respectivo protocolo contiver previsão de que os serviços técnicos e de assistência técnica recebam igual tratamento, na hipótese em que o Acordo ou a Convenção autorize a tributação no Brasil; II - no artigo que trata de profissões independentes ou de serviços profissionais ou pessoais independentes, nos casos da prestação de serviços técnicos e de assistência técnica relacionados com a qualificação técnica de uma pessoa ou grupo de pessoas, na hipótese em que o Acordo ou a Convenção autorize a tributação no Brasil, ressalvado o disposto no inciso I; ou III - no artigo que trata de lucros das empresas, ressalvado o disposto nos incisos I e II.

O inciso III acima trata do caso do Tratado da Finlândia, no qual não deve haver tributação nas remessas ao exterior para pagamento dos serviços, observadas as ressalvas (i) da inexistência de transferência de tecnologia;

e (ii) da impossibilidade de prestação do serviço por meio de estabelecimento permanente no Brasil.

Além disso, atualmente, a aplicação do tratado independe da forma como o tributo é cobrado, alcançando não só os que apuram a renda com base no lucro no real, mas também os que apuram a renda com base no lucro presumido. De acordo com entendimento manifestado pela Receita Federal do Brasil, na Solução de Divergência COSIT n. 8, de 16 de julho de 2014, quando não houver tratado, deve se restringir o aproveitamento do crédito em relação ao tributo pago no exterior, quando a empresa for optante pela tributação com base no lucro presumido:

EMENTA: LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇOS PRESTADOS DIRETAMENTE AO EXTERIOR. NÃO AUTORIZADA COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. A pessoa jurídica que exercer a opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido e prestar serviço diretamente no exterior não poderá compensar imposto pago no país de domicílio da pessoa física ou jurídica contratante. AUTORIZADA A COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR NO CASO DE PAÍS COM O QUAL O BRASIL POSSUA ACORDO PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. A compensação do imposto pago no exterior é autorizada se houver acordo ou convenção para evitar a dupla tributação entre o Brasil e o país no exterior que determine a compensação em um estado contratante do imposto pago no outro estado contratante como método para eliminar a dupla tributação, sem que se exija um regime de tributação específico. Nesta hipótese, a compensação ocorrerá nos termos do referido acordo ou convenção para evitar a dupla tributação.

Os tratados, no artigo 3, valem-se de definições de termos essenciais para a sua adequada aplicação. Esse dispositivo busca proporcionar coerência entre a legislação interna e os compromissos firmados pelo país por meio dos tratados. Deste modo, asseguram também a eficácia dos instrumentos, uma vez que a despeito de ser um tratado, uma vez internalizado, passa a ser disposição normativa interna.

Neste sentido, busca preservar a interpretação e a eficácia do tratado, porque dá homogeneidade às suas disposições em face da legislação interna de cada um dos países signatários. O Brasil, no entanto, ao adotar uma interpretação dos tratados excessivamente literal e restritiva, quase sempre se remete ao direito interno, valendo-se do artigo 3(2) para a solução das discussões em matéria de aplicação dos tratados. Esse dispositivo estabelece a possibilidade de utilização do ordenamento jurídico interno para a interpretação dos tratados.

Os termos empregados nos tratados que não forem expressamente definidos devem ser interpretados a partir de seu contexto. Subsidiariamente, o artigo 3(2) possibilita a utilização da lei interna como meio de integração da interpretação dos tratados. Neste sentido, qualquer alteração da legislação doméstica pode influenciar no âmbito de aplicação do acordo, o que pode causar divergências de aplicação e até mesmo descumprimento de acordos internacionais.

Exemplo disso foi a discussão envolvendo o tratado firmado entre o Brasil e a Argentina. O Brasil, por meio de uma modificação de sua legislação interna, alterou o tratamento até então existente das filiais brasileiras no exterior. Essa medida foi vista como adequada pelo antigo Conselho de Contribuintes [14] – órgão administrativo para a solução das lides tributárias –, que decidiu da seguinte forma:

TRATADOS E CONVENÇÕES INTERNACIONAIS. Não obstante o STF tenha se posicionado no sentido de inexistência de primazia hierárquica do tratado internacional, em se tratando de Direito Tributário a prevalência da norma internacional decorre de sua condição de lei especial em relação à norma interna. CONVENÇÃO BRASIL-ARGENTINA PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO. LUCRO DE SUCURSAL BRASILEIRA NA ARGENTINA. No caso específico, a norma interna prevalecerá sobre a norma internacional, posto que a própria convenção internacional admite a possibilidade de modificação do tratamento aplicável às filiais a empresas brasileiras situadas no exterior por meio de alteração da legislação interna brasileira. (...)” (1º Conselho de Contribuintes, Recurso Voluntário n. 138.902, Processo Administrativo n 16327.000619/2001-61, julgado em 13.04.2005).

Nesse caso, o contribuinte foi autuado por supostamente ter deixado de oferecer à tributação os lucros auferidos por empresa sucursal sediada na Argentina. No julgamento, concluiu-se que a disposição da lei interna deveria prevalecer em face do tratado celebrado.

## **Parte II - Importância da noção de tributo na eliminação da dupla incidência tributária internacional**

### **Parte II. Capítulo 1. Definição de residência tributária segundo o Tratado**

---

[14] Esse órgão foi substituído pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), através da Medida Provisória n. 449, de 03 de dezembro de 2008 - convertida na Lei n. 11.941/2009.

Nos termos do artigo 4(1) da Convenção Modelo da OCDE, que é adotada pelo Brasil nos tratados firmados, considera-se residente qualquer pessoa que seja considerada liable to tax, em função do domicílio, residência, de sua sede de direção ou qualquer outro critério de natureza semelhante.

Ser liable to tax não significa estar submetido a uma efetiva tributação, bastando que a pessoa seja passível de sofrer qualquer exigência. Daí porque a expressão liable to tax não se confunde com subject to tax, que significa realizar efetivamente o pagamento de tributo.

Importante mencionar, ainda, que a expressão liable to tax deve ser interpretada de forma ampla, bastando, para a inclusão de determinada pessoa dentro do seu conceito, a existência de mera tributação potencial. Deste modo, as pessoas que usufruem de qualquer imunidade ou isenção concedida pela lei interna de um dos Estados Contratantes podem ser consideradas residentes para fins de aplicação dos tratados, pois são passíveis de serem tributáveis em função de alguma alteração no ordenamento jurídico interno.

Portanto, é a possibilidade de ser qualificado como sujeito passivo da obrigação tributária que torna determinada pessoa liable to tax, independentemente de ela realizar efetivamente qualquer pagamento.

Nos termos da legislação interna brasileira, considera-se residente no Brasil: a pessoa física (i) que resida no Brasil em caráter permanente; (ii) que se ausente temporariamente para prestar serviços como assalariada a autarquias ou repartições do Governo brasileiro situadas no exterior; (iii) que ingresse no Brasil: (a) com visto permanente, na data da chegada; ou (b) com visto temporário na data em que complete 184 (cento e oitenta e quatro) dias consecutivos ou não de permanência no Brasil, dentro de um período de até doze meses, entre outras.

Os não residentes também estão sujeitos à tributação no Brasil quando recebidas de fonte brasileira, por meio do imposto sobre a renda retido na fonte. Esses rendimentos podem ser recebidos por conta de alienação de bens e direitos, operações financeiras, trabalho assalariado/ prestação de serviços, royalties etc.

Há, ainda, a tributação de residentes em relação aos rendimentos recebidos de fontes no exterior. A forma de tributação dependerá do tipo de rendimento recebido.

No tocante às pessoas jurídicas, o conceito de domicílio advém do direito civil e tem como residência o local onde estão localizadas as diretorias e administrações ou o local eleito.

O artigo 127 do Código Tributário Nacional estabelece que, na falta de eleição pelo contribuinte do domicílio tributário, considera-se domiciliado (i) em relação às pessoas físicas, no local onde residir habitualmente, ou o centro habitual de sua atividade, quando incerta ou desconhecida a residência; (ii) no tocante às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento. Em complementação, o artigo 212 do Regulamento do Imposto sobre a Renda estabelece que o domicílio fiscal quando existirem vários estabelecimentos é aquele que a pessoa jurídica optar.

Nesse aspecto, é importante lembrar que esses dispositivos são antigos na legislação tributária e não previam a possibilidade de arranjos internacionais para evitar a tributação. Nesse sentido, é importante que os dispositivos que tratam da residência da pessoa jurídica sejam interpretados em consonância com o Código Civil brasileiro, de forma que o domicílio fiscal das pessoas jurídicas deve ser definido com base no local onde estão as diretorias e administração.

## **Parte II. Capítulo 2. O método para evitar dupla tributação internacional**

Conforme visto acima, o Brasil adota medidas unilaterais, através de disposições internas, e bilaterais, mediante a assinatura de tratados, para evitar a bitributação. Esses últimos foram assinados em momento no qual o Brasil figurou preponderantemente como destinatário de investimentos estrangeiros. Daí a razão pela qual as autoridades fazendárias interpretam restritivamente os tratados, sustentando sua aplicação apenas ao imposto sobre renda.

Deste modo, ainda que exista medida bilateral para a eliminação da bitributação, mediante a utilização de isenção ou crédito, o Brasil exclui da sua aplicação tributos outros que não o imposto federal sobre a renda, como a CSLL, a contribuição ao PIS, a COFINS, a CIDE e o ISS.

Contudo, além das medidas bilaterais para a eliminação da dupla tributação, o Brasil assegura, através de mecanismos presentes em sua legislação interna, a compensação do tributo pago no exterior, quando houver reciprocidade de tratamento entre o Estado da fonte e os contribuintes brasileiros.

No Brasil, a reciprocidade de tratamento não é presumida. Para sua configuração, é necessário que exista ato normativo interno esclarecendo tal tratamento, como ocorre nos Estados Unidos, Inglaterra e Alemanha. Não havendo tal disposição, o contribuinte deve, para valer-se da reciprocidade, demonstrar às autoridades competentes que o outro Estado assegura o mesmo tratamento tributário aos residentes no Brasil. É o que dispõe o artigo 1º, § 2º da Instrução Normativa RFB n. 208/2002:

§ 2º A prova de reciprocidade de tratamento far-se-á com cópia da lei publicada em órgão de imprensa oficial do país de origem do rendimento, traduzida por tradutor juramentado e autenticada pela representação diplomática do Brasil naquele país, ou mediante declaração desse órgão atestando a reciprocidade de tratamento tributário.

Esse sistema unilateral previsto pelo Brasil na sua legislação acerca do imposto sobre a renda abrange, inclusive, tributos não incluídos no âmbito dos acordos para evitar a dupla tributação.

Os tratados, ao dispor sobre os tributos abrangidos, especificam quais tributos pagos no exterior podem ser compensados no Brasil, através da sistemática de crédito. A título de exemplo, o tratado firmado com a Argentina prevê a obtenção de crédito com relação ao imposto pago na Argentina em decorrência da incidência do imposto sobre os ganhos (*impuesto a las ganancias*) e do imposto sobre os lucros eventuais (*impuesto a los beneficios eventuales*).

Para a utilização deste método de eliminação de dupla tributação internacional, é necessário que o contribuinte comprove o efetivo pagamento do tributo no exterior, mediante apresentação de documento fornecido pelo país de origem devidamente traduzido para o português.

Em qualquer caso, a compensação de crédito de tributo estrangeiro com tributo nacional ou a sua apuração como despesa está sempre sujeita à fiscalização da Receita Federal do Brasil e, evidentemente, toda vez que se adota interpretação no sentido de restringir o crédito ou negar a compensação de tributos pagos no exterior ou ainda a dedução de outros tributos expressamente excluídos, o efeito será a dupla incidência tributária.

## **Parte II. Capítulo 3. Não-discriminação**

O artigo 24 da Convenção Modelo da OCDE estabelece uma cláusula de não discriminação, cujo escopo é impor tratamento isonômico aos nacionais de ambos os países contratantes. No caso dos tratados firmados pelo Brasil com Israel e Ucrânia, esse artigo também prevê, na parte final do parágrafo primeiro, que ambos os países contratantes devem tratar de modo equânime os indivíduos que não sejam residentes de um ou de ambos os Estados contratantes.

A problemática envolvida no que diz respeito à interpretação desse artigo é a extensão da expressão “que se encontrem na mesma situação”. Isso permite que os Estados contratantes determinem critérios de discriminação a partir da diferença entre as condições em que se encontram os residentes de um e de outro país. Nesse sentido, os comentários da OCDE ao artigo 24 expressam que *“the non-discrimination provisions of the Article seek to balance the need to prevent unjustified discrimination with the need to take account of these legitimate distinctions”*.

Portanto, nada impede que haja discriminação entre os cidadãos de um ou outro Estado contratante, desde que isso ocorra de forma justificada em função da diferença entre as situações em que esses se encontram.

Sobre esse dispositivo já comentou Alcides Jorge Costa[15], ao contestar parte da doutrina que sustentava a impossibilidade de se tratar de forma diferente os indivíduos residentes no outro Estado contratante. Segundo o ex-Professor Titular de Direito Tributário da Faculdade de Direito da USP, a diferença do local da residência é fator passível de ser utilizado como meio de discriminação, pois nesse caso os indivíduos não estão na mesma situação.

---

[15] COSTA, Alcides Jorge. Os acordos para evitar a bitributação e a cláusula de não-discriminação. In: Revista Dialética de Direito Tributário, v. 6, mar/1996, p. 7-11

No direito brasileiro, a previsão se encontra no artigo 150, inc. II da Constituição Federal que veda que qualquer dos entes da federação institua tratamento desigual, no que toca à tributação, entre contribuintes que se encontram em situação equivalente. Além disso, o artigo 5º, caput, equipara o brasileiro e o estrangeiro no Brasil para fins de proteção ao direito de propriedade. Nesse sentido, pode-se sustentar que o ordenamento jurídico brasileiro já impede o tratamento desigual entre contribuintes na mesma situação para quaisquer tributos, cobrindo aqueles que não sejam abrangidos pelo tratado.

### **Parte III - A importância da noção de tributo para evitar a dupla não tributação internacional**

#### **Parte III. Capítulo 1. Cláusulas subject-to-tax nos tratados para evitar dupla não tributação**

A cláusula subject-to-tax é aquela que estabelece que o rendimento só está abrangido pelo acordo quando o valor é sujeito à tributação em um dos Estados. Ou seja, deve estar sujeito à situação de bitributação. Isso evitaria que um rendimento não tributado na fonte estivesse abrangido pelo tratado, o que poderia ensejar a dupla não tributação.

#### **Parte III. Capítulo 2. Prescrições do direito interno anti-elisivas**

Há relevante discussão no Brasil com relação à existência de norma geral antielisiva (general anti-avoidance rule). Atualmente, está em vigor o artigo 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional, que dispõe o seguinte:

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lei Complementar nº 104, de 2001)

Percebe-se que esse dispositivo atribui competência à lei ordinária ulterior para dispor sobre os procedimentos que deverá observar a autoridade administrativa para que possa efetuar tais desconsiderações.

---

[15] COSTA, Alcides Jorge. Os acordos para evitar a bitributação e a cláusula de não-discriminação. In: Revista Dialética de Direito Tributário, v. 6, mar/1996, p. 7-11

Ocorre que essa lei ainda não foi editada, motivo pelo qual tal dispositivo não pode ser aplicado, ainda que se entenda que se trata de norma geral antielisiva.

### *Lucros no exterior*

No que se refere especificamente ao imposto sobre a renda das empresas, o artigo 74 da Medida Provisória n. 2.158-35, de 24.8.2001 pretendeu criar uma hipótese ficta de disponibilidade de lucros auferidos por empresas coligadas ou controladas no exterior. Isso se dava por meio da tributação automática desses lucros em 31 de dezembro de cada ano pela controladora ou coligada brasileira, independente da natureza das rendas e país de domicílio das empresas pela.

O Superior Tribunal de Justiça decidiu no REsp 1.325.709-RJ pela aplicabilidade dos tratados internacionais, de forma que os lucros auferidos por empresa coligadas ou controladas no exterior em países com os quais o Brasil celebrou tratados para evitar a dupla tributação só podem ser tributados no país de residência dessas empresas.

Esse é entendimento está de acordo com a disposição do tratado internacional no sentido de que os lucros de uma empresa de um Estado contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante, por meio de um estabelecimento permanente ali situado. Assim, a intenção da legislação brasileira de tributar um lucro não disponibilizado à empresa brasileira contrariaria a disposição do Acordo.

Nesse sentido, confira-se os trechos da referida decisão:

(...) as Convenções e os Acordos Internacionais, em cotejo com a legislação tributária interna infraconstitucional devem prevalecer, submetendo-se, obviamente, apenas à Constituição, cuja superioridade não pode ser questionada. (...) no âmbito tributário, a efetividade da cooperação internacional viabiliza a expansão - desejável expansão - das múltiplas operações transnacionais que impulsionam o desenvolvimento econômico global, o combate à dupla tributação internacional e à evasão fiscal internacional, e contribui poderosamente para o estreitamento das relações culturais, sociais e políticas entre as Nações.[16]

---

[16] Recurso Especial n. 1.325.709-RJ - Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, publicado em 20.5.2014

Diante da conclusão de que os Tratados Internacionais devem prevalecer sobre a lei interna, o Brasil deve observar que a pessoa jurídica estrangeira tem personalidade jurídica e o seu lucro só pode ser tributado no exterior. Entendimento diverso faria com o que o Brasil descumprisse a Convenção de Viena, que estabelece que uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado (artigo 27).

Esse julgamento é um importante marco no direito tributário internacional do Brasil, pois demonstra um importante avanço no que tange ao reconhecimento da importância e supremacia dos tratados internacionais em face na legislação interna.

## **Conclusões**

No Brasil, “tributo” é gênero do qual são espécies os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais. A definição de tributo é uniforme para todos os entes da federação e está presente no Código Tributário Nacional (artigo 3º). Como falta aos tratados, no artigo 3(2), definição do conceito de tributo, é cabível a utilização subsidiária dessa previsão da legislação interna, para fins de concessão ou não do crédito em relação ao tributo pago no exterior para fins de aplicação de medida unilateral para eliminação da dupla tributação.

No artigo 2 dos tratados firmados pelo Brasil estão listados os tributos presentes no seu âmbito de aplicação. Com relação aos tributos brasileiros, consta nos tratados firmados apenas o imposto federal sobre a renda, com exceção dos acordos firmados com Portugal, Bélgica e Trinidad e Tobago, que também incluem – através de Protocolos Adicionais – a contribuição social sobre o lucro.

De acordo com a interpretação restritiva realizada pelas autoridades brasileiras e com as reservas realizadas ao Modelo da OCDE, estão fora do escopo dos tratados tributos cobrados pelos entes subnacionais. Também não estão abrangidas as contribuições, que possuem natureza jurídica própria, não sendo consideradas como substancialmente semelhantes ao imposto federal sobre a renda.

O Brasil considera comparável para fins de aplicação das medidas unilaterais e bilaterais para eliminação da dupla tributação os tributos mencionados expressamente nos tratados internacionais e aqueles sobre os quais haja reciprocidade. O valor do crédito fica limitado ao montante de tributo pago.

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 43, estipula o que é considerado renda para o sistema tributário brasileiro, sendo essa: (i) o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; e (ii) acréscimos patrimoniais não compreendidos no item anterior.

Não há no Brasil um tributo próprio sobre o capital. Existem, no entanto, exações que incidem sobre espécies de propriedade, como: imposto sobre a propriedade urbana e rural, imposto sobre transmissão onerosa de bens imóveis e imposto sobre heranças.

No Brasil, o imposto sobre heranças e doações é de competência dos Estados, motivo pelo qual não é abrangido pelos tratados.

Há grande discussão no país sobre a existência de GAAR no artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional. É importante destacar que, independentemente disso, tal dispositivo ainda carece da devida regulamentação, motivo pelo qual é inaplicável. Não obstante, as autoridades administrativas valem-se de instrumentos como business purpose test e substance over form para desconsiderar determinadas estruturas de planejamento tributário.

## **Referências**

ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. Tributação internacional da renda: a competitividade brasileira à luz das ordens tributária e econômica. Série Doutrina Tributária, v. XII. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

AMARO, Luciano da Silva. Os tratados internacionais e a contribuição sobre o lucro, In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 1997.

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

\_\_\_\_\_. Tributação dos resultados auferidos no exterior. In BARRETO, Aires Fernandino (org.). Direito tributário contemporâneo. São Paulo: Malheiros, 2011.

BIANCO, João Francisco. A Cide sobre Royalties e os Tratados Internacionais contra a Dupla Tributação, In ROCHA, Valdir de Oliveira. Grandes Questões do Direito Tributário Atual, v. 08, São Paulo: Dialética, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. Tratados internacionais destinados a evitar dupla tributação e incidência de imposto sobre a renda no Brasil, In Revista tributária das américas, v. 1, 2010.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. As contribuições para a seguridade social e os tratados internacionais. In ROCHA, Valdir de Oliveira. Revista Dialética de Direito Tributário, v. 26. São Paulo: Dialética, 1997.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro e DERZI, Mizabel Abreu Machado. Os tratados internacionais e as contribuições para a Previdência Social - inexigibilidade quando o empregado estrangeiro, trabalhando no Brasil, mantenha vínculo com a seguridade do país de origem, In ROCHA, Valdir de Oliveira. Revista Dialética de Direito Tributário, v. 132. São Paulo: Dialética, 2006.

COSTA, Alcides Jorge. Os acordos para evitar a bitributação e a cláusula de não-discriminação. In ROCHA, Valdir de Oliveira. Revista Dialética de Direito Tributário, v. 06. São Paulo: Dialética, 1996.

PICONEZ, Matheus Bertholo. Lucros no exterior, equivalência e tributação da "parcela do ajuste do valor do investimento" à luz dos acordos de bitributação brasileiros, In MOSQUERA, Roberto Quiroga e LOPES, Alexandro Broedel, Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos), v. 06, São Paulo: Dialética, 2015.

ROCHA, Sergio André. A Lei n. 12.973/2014 e os Tratados Internacionais Tributários Celebrados pelo Brasil, In MOSQUERA, Ricardo Quiroga e LOPES, Alexandro Broedel, Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos), v. 06, São Paulo: Dialética, 2015.

\_\_\_\_\_. Troca internacional de informações para fins fiscais. - São Paulo: Quartier Latin, 2015.

ROTHMANN, Gerd Willi. Problemas de qualificação na aplicação das convenções contra a bitributação internacional, In ROCHA, Valdir de Oliveira. Revista Dialética de Direito Tributário, v. 76. São Paulo: Dialética, 2002.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: treaty shopping. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

SILVEIRA, Rodrigo Maitto da. Aplicação de tratados internacionais contra a bitributação – qualificação de “partnership joint ventures”. Série Doutrina Tributária vol. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

TAVOLARO, Agostinho Toffoli. Impostos abrangidos pelos tratados de dupla tributação, In TÔRRES, Heleno (coord.). Direito tributário internacional aplicado, v. V – São Paulo: Quartier Latin, 2008.

TÔRRES, Heleno. Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. \_\_\_\_\_. Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Aplicabilidade dos tratados para evitar a dupla tributação às contribuições, In ROCHA, Valdir de Oliveira. Grandes Questões do Direito Tributário Atual, v. 08, São Paulo: Dialética, 2004.

VIDAL, Arnaldo Sampaio de Moraes. O conceito de tax nos tratados internacionais tributários: paradoxos e possibilidades de um esperanto jurídico fiscal, In TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). Direito tributário internacional aplicado, v. VI. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

XAVIER, Alberto. Direito tributário internacional do Brasil. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

# **Orçamento Público e Legitimidade do Tributo: o Caso dos Fundos Estaduais de Combate à Pobreza**

por Tacio Lacerda Gama [1] e Eduardo Monteiro Cardoso [2]

Artigo publicado na revista *Economic Analysis of Law Review*.  
EALR, V. 12, nº 3, p. 520-530, Set-Dez, 2021

## **RESUMO**

Este artigo trata da inconstitucionalidade do adicional de ICMS aos Fundos Estaduais de Combate à Pobreza à luz da intersecção entre o direito financeiro e o direito tributário.

Palavras-chave: Direito Tributário; Direito Financeiro; Fundos estaduais; Combate; Pobreza.

JEL: K34

## **ABSTRACT**

This article deals with the unconstitutionality of the additional ICMS to the State Funds for Combating Poverty in light of the intersection between financial law and tax law.

Keywords: Tax Law; Financial Law; State Funds; Combat; Poverty.

R: 13/08/21 A: 01/12/21 P: 31/12/21

---

[1] Presidente do IAT. Mestre e Doutor em Direito Público pela PUC-SP. Professor dos cursos de graduação e pós-graduação da PUC-SP e do IBET. Advogado.

[2] Mestre pela PUC SP (2020). Graduado em Direito pela mesma instituição (2017).

## Introdução

Este artigo trata de um problema que, apesar de não ser novidade, continua na ordem do dia das discussões tributárias e financeiras, especialmente junto ao Supremo Tribunal Federal. Embora a Corte já tenha se manifestado, em algumas oportunidades, sobre a relação entre a validade do tributo e o destino dado ao produto da arrecadação, certos elementos de grande relevância para o debate não estão decididos e serão submetidos, muito provavelmente, a análise do Tribunal.

De fato, não é nova a discussão a respeito da ilegitimidade de um tributo em função da malversação das receitas obtidas através da sua cobrança. Há, no entanto, dois argumentos que não foram levados ao debate e que, se tratados com a devida atenção, podem modificar a compreensão que se tem atualmente sobre o tema.

O primeiro desses argumentos diz respeito à impositividade das leis orçamentárias, que não podem mais ser tratadas como meras peças de ficção, o que representa, inclusive, a evolução do entendimento do próprio Supremo Tribunal Federal. As normas orçamentárias consistem, na verdade, no modo que o contribuinte tem de verificar se e como o montante arrecadado está sendo utilizado [3]. Trata-se de poderoso instrumento de controle exercido pelos particulares sobre a Administração Pública, funcionando como um meio de fiscalização próprio do regime democrático[4].

Este primeiro argumento está fortemente vinculado à separação entre direito tributário e direito financeiro. A divisão entre estes dois ramos do direito, que tinha proposições exclusivamente didáticas, adquiriu um sentido limitador. De acordo com tal separação, realizada com objetivo epistêmico, cabe ao direito tributário tratar somente da instituição, arrecadação e fiscalização dos tributos,[5] estando localizado no seu objeto a emissão de juízos de validade ou invalidade sobre normas jurídicas emitidas nestes âmbitos.

---

[3] Nas palavras de Fernando Facury Scaff: "O ponto central é saber de quem se arrecada, com quem se gasta e quem comanda esse processo." (SCAFF, Fernando Facury. Orçamento Republicano e Liberdade Igual - Ensaio sobre Direito Financeiro, República e Direitos Fundamentais no Brasil. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 85).

[4] Nesse sentido, Heleno Torres, ao tratar das funções do orçamento público, destaca o seguinte: "E tem ainda a função de preservar e efetivar direitos e liberdades fundamentais, controlar as estimativas de receitas e a coerência, legitimidade e economicidade dos gastos públicos, além da necessária transparência para a opinião pública, com abertura para participação popular ao longo da deliberação e da execução." (TORRES, Heleno Taveira. Direito Constitucional Financeiro: Teoria da Constituição Financeira. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 340.).

[5]"Estamos em que o direito tributário positivo é o ramo didaticamente autônomo do direito, integrado pelo conjunto das proposições jurídico-normativas que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos." (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 42).

Não estaria na linguagem objeto do direito tributário o modo como o produto arrecadado é gasto. De modo semelhante, não competiria ao direito financeiro [6] tratar de validade ou invalidade de tributo, ainda mais após a retirada, no ordenamento jurídico positivo, do princípio da anualidade tributária,[7] que deixou de vigor a partir da EC n. 01/69. Ocorre, assim, um isolamento entre a discussão sobre a validade do tributo e as despesas que vem sendo por ele custeadas – isso quando o produto arrecadado não é contingenciado, sem dar cabo a qualquer despesa – como se as duas coisas estivessem sempre dissociadas.

Não se ignora que o recorte epistemológico realizado entre as ciências de cada um desses ramos do direito proporcionou ganhos metodológicos significativos. Contudo, paradoxalmente, a delimitação estreita dos objetos do direito tributário e do direito financeiro acabou criando um vácuo, na ciência do direito, com relação aos objetos que se encontram, exatamente, nos pontos de intersecção entre essas disciplinas.

Isso nos leva ao segundo argumento, que ainda não foi adequadamente debatido pelo Supremo Tribunal Federal. A relação entre a validade e o modo como o montante arrecadado é gasto tem importância a depender da espécie tributária tratada.

É verdade que há tributos cuja destinação do que foi arrecadado é irrelevante para a sua validade, como no caso dos impostos. Outros existem, no entanto, que prescrevem ações estatais como pressupostos necessários para a legitimidade da exação.[8] A pertinência de determinada espécie a um ou outro grupo dependerá de sua programação.[9]

---

[6] Nos dizeres de José Souto Maior Borges, “o direito financeiro, regulação jurídica das atividades financeiras do Estado, estuda as normas financeiras, coordenando-as na reciprocidade de relações em que estão agrupados os institutos financeiros.” (BORGES, José Souto Maior. Introdução ao direito financeiro. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 29).

[7] De acordo com o princípio da anualidade tributária, era necessária a autorização, ano a ano, da cobrança de tributos, prevista em cada lei orçamentária.

[8] Quanto à destinação e à interface entre direito financeiro e tributário, destaca Misabel Derzi, em atualização da obra de Aliomar Baleeiro: “São inconfundíveis as noções de fato gerador, base de cálculo e destinação do produto arrecadado. O fato gerador ou hipótese de incidência e a base de cálculo são aspectos ou critérios próprios, inerentes e internos à norma de tributação. A destinação do produto arrecadado, ou seja, sua aplicação vem determinada exogenamente, em outra norma, financeira ou orçamentária. Nem o fato gerador ou a base de cálculo dos impostos descrevem uma atuação do Estado relativa ao obrigado.” (BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel. Direito Tributário Brasileiro: CTN Comentado. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 53-54.).

[9] Sobre a ideia de programa, cf. LUHMANN, Niklas. Sociologia do direito II. Rio de Janeiro: Edições Tempo Brasileiro, 1985, p. 17 e seguintes.

A programação das contribuições de intervenção no domínio econômico, por exemplo, faz referência direta à natureza das despesas que devem ser custeadas com o montante arrecadado através da sua cobrança. Neste caso, a validade da instituição desta espécie tributária pela União depende efetivamente da utilização do montante adquirido como “instrumento de sua atuação nas respectivas áreas” [10], conforme prescreve de forma clara o art. 149[11] da Constituição da República.

Essa característica não existe somente no caso das contribuições de intervenção no domínio econômico; ela está presente sempre que a autorização para a instituição do tributo vier acompanhada de finalidade específica para os recursos arrecadados.

Entre os casos em que há essa imposição constitucional encontra-se, exatamente, a autorização para a instituição de adicional de alíquota de ICMS, direcionado ao financiamento dos Fundos Estaduais de Combate à Pobreza – FECOEPs. O art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT, incluído pela Emenda Constitucional n. 31/2000, autorizou a criação de novo tributo com destinação expressamente imposta: o financiamento do combate à pobreza.

Contudo, a instituição dos adicionais de alíquota pelos Estados veio acompanhada de diversas inconstitucionalidades, que demonstraremos a seguir, como exemplo da relação profícua que pode surgir da aproximação de temas do direito financeiro com aqueles do direito tributário.

---

[10] Sobre os meios de intervenção da União no domínio econômico e o art. 149 da CR, cf. GAMA, Tácio Lacerda. Contribuição ao FUST e artigo 149 da Constituição da República. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz (coord.). IV Congresso Nacional de Estudos Tributários: Tributação e Processo. São Paulo: Noeses, 2007. Naquela oportunidade, realizamos exposição sustentando a ilegitimidade da contribuição ao FUST com base nos seguintes argumentos: (i) impossibilidade de instituir contribuição de intervenção no domínio econômico para custear ações da União em atividades de direito público; (ii) inexistência de intervenção em setor específico da econômica; e (iii) não aplicação dos valores arrecadados.

[11] “Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.”

Portanto, este artigo demonstrará, num exemplo concreto, a intersecção entre o direito financeiro e o direito tributário na fundamentação das discussões da prática jurídica. Para isso, estabeleceremos algumas premissas com relação ao orçamento público, tema notadamente estudado pelo direito financeiro, para lidar com um tema tributário prático de grande relevância.

## **Controle das Normas Orçamentárias e a Evolução da Jurisprudência do STF**

Durante muito tempo, prevaleceu no Supremo Tribunal Federal o entendimento no sentido de que as normas orçamentárias não seriam passíveis de serem submetidas ao controle abstrato de constitucionalidade. O Tribunal sustentava sua argumentação na distinção entre leis formais – dentre as quais estariam as leis orçamentárias – e leis materiais. Segundo a Corte Suprema, os diplomas normativos que tratavam de matéria orçamentária seriam leis sem a generalidade e a abstração necessárias para terem sua validade perante a Constituição verificada.

Essa posição expressa uma ideia, acolhida por muito tempo também pela doutrina, de que as normas orçamentárias teriam caráter meramente autorizativo. Deste modo, não estabeleciam quaisquer obrigações ao administrador, consistindo em meros conselhos que poderiam ser ou não seguidos. Sobre este momento da dogmática jurídica nacional leciona Régis Fernandes de Oliveira:

O orçamento, enfim, na lição de notáveis especialistas da área, era mero documento de cunho financeiro, a saber, continha a previsão de receitas e despesas, enquadrando-se também, como peça contábil – simples lei autorizativa, figurando como previsão de entradas e gastos públicos, sem maior responsabilidade com a vida do país e sem maior relevância na programação da sociedade. Desvinculada de ideário político, continha mera previsão financeira. Logo, era neutra. Não continha quaisquer obrigações, de vez que mera proposta, e tornava o administrador irresponsável, pois ele não era obrigado a exaurir o que na lei se continha. Como lei de previsão, poderiam não se realizar os valores nela contidos, o que desarmava a sociedade de qualquer possível ação para o cumprimento do previsto em lei. [12]

---

[12] OLIVEIRA, Régis Fernandes de. Curso de direito financeiro. 3 ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010, p. 345.

Na ADI 1.640 (Rel. Min. Sidney Sanches, DJ 03.04.1998), por exemplo, ajuizada contra lei orçamentária que previa a destinação dos recursos resultantes da arrecadação da CPMF, o Pretório Excelso definiu o seguinte:

DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PROVISÓRIA SOBRE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA - C.P.M.F. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE "DA UTILIZAÇÃO DE RECURSOS DA C.P.M.F." COMO PREVISTA NA LEI Nº 9.438/97. LEI ORÇAMENTÁRIA: ATO POLÍTICO-ADMINISTRATIVO - E NÃO NORMATIVO. IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA DO PEDIDO: ART. 102, I, "A", DA C.F. 1. Não há, na presente Ação Direta de Inconstitucionalidade, a impugnação de um ato normativo. Não se pretende a suspensão cautelar nem a declaração final de inconstitucionalidade de uma norma, e sim de uma destinação de recursos, prevista em lei formal, mas de natureza e efeitos político-administrativos concretos, hipótese em que, na conformidade dos precedentes da Corte, descabe o controle concentrado de constitucionalidade como previsto no art. 102, I, "a", da Constituição Federal, pois ali se exige que se trate de ato normativo. Precedentes. (...)

Ainda que seja possível perceber sinais anteriores de que esse entendimento estava prestes a sofrer alteração [13], foi na ADI 4.048 que ficou evidente a mudança do posicionamento do STF. Durante a análise da Medida Cautelar formulada naquela ação direta de inconstitucionalidade, a Corte Suprema pôde rever sua jurisprudência, definindo o seguinte:

(...) II. CONTROLE ABSTRATO DE CONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS ORÇAMENTÁRIAS. REVISÃO DE JURISPRUDÊNCIA. O Supremo Tribunal Federal deve exercer sua função precípua de fiscalização da constitucionalidade das leis e dos atos normativos quando houver um tema ou uma controvérsia constitucional suscitada em abstrato, independente do caráter geral ou específico, concreto ou abstrato de seu objeto. Possibilidade de submissão das normas orçamentárias ao controle abstrato de constitucionalidade. (...) [14]

Provavelmente a decisão mais significativa nesta matéria, o entendimento adotado na ADI 4.048 foi aplicado no julgamento de outras ações diretas de inconstitucionalidade.[15]

13 Como se percebe, por exemplo, na ADI 2.925, na qual o STF admitiu ação ajuizada em face de dispositivos da Lei Orçamentária Anual (LOA) para o exercício financeiro de 2003.

[14] Medida Cautelar na ADI 4.048, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJe 21.08.2008.

[15] Destacam-se a ADI/MC 3.949, Rel. Min. Gilmar Mendes e a ADI 4.049, Rel. Min. Ayres Britto.

Fica evidente, deste modo, a completa mudança do entendimento do Supremo Tribunal Federal sobre o controle de constitucionalidade das normas orçamentárias. Enquanto antes não se admitia qualquer espécie de discussão sobre a validade ou invalidade da norma orçamentária, passou a Corte a ingressar no mérito das leis orçamentárias.

A partir daí, tornou-se comum o controle de constitucionalidade das normas orçamentárias efetuado pelo Judiciário. O fato de o STF – e do Judiciário como um todo – ter adotado esta nova posição, de ingressar no mérito do orçamento público, é o que dará o suporte para o segundo argumento relevante. Esse, por sua vez, somente adquire importância porque começa a ruir a separação entre a validade do tributo e o destino dado ao produto da arrecadação. Afinal, se determinados tributos possuem destinação constitucional ou legal, é evidente que a sua não afetação é inconstitucional. Essa ilicitude, no entanto, somente pode passar a ser reconhecida no atual momento jurisprudencial.

### **Tributos Cujas Válidas Instituições Pressupõem Situações Fáticas**

Nos valendo da ideia de programação a respeito da relação entre a validade e o exercício legítimo da competência, podemos afirmar que há diferentes modos de se programar a instituição de um tributo, que correspondem às espécies tributárias existentes. Niklas Luhmann definiu o conceito de programa da seguinte forma:

O conceito de programa significa que os problemas podem ser definidos especificando-se as condições restritivas de suas soluções ('constraints') e que eles são solucionáveis através de decisões baseadas nessa definição; além disso, o caráter pragmático significa que mesmo essa definição do problema é realizada por processos decisórios e é testada também por decisões. A reestruturação do direito na forma de programas decisórios deve, então, ser vista como um momento de sua positivação.

Cada espécie tributária [16] tem, para a sua legítima instituição, diferentes pressupostos, definidos pelo modo como a sua criação foi programada pela norma de competência.

---

[16] Com relação ao número de espécies tributárias, nos filiamos à posição do Supremo Tribunal Federal, adotada desde o julgamento do RE 138.284/CE, Rel. Min. Carlos Velloso. Cf. GAMA, Tácio Lacerda. Contribuições de intervenção no domínio econômico. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

No caso das contribuições de intervenção no domínio econômico, previstas no art. 149 da CR, por exemplo, o exercício regular da competência tributária demanda uma série de pressupostos que não se verificam com relação à criação de outras espécies tributárias. Inicialmente, para que se possa falar em legítima intervenção do Estado no domínio econômico devem ser preenchidos alguns requisitos, quais sejam: (i) criação de entidades com este perfil – fundo, instituto, autarquia; (ii) finalidade especialmente delimitada de intervir positivamente num setor da economia previamente definido; (iii) previsão em lei, tanto da criação do órgão, quanto das suas competências; (iv) entre suas finalidades, deve-se encontrar a atuação positiva em favor de um determinado setor da economia. Somente nesse caso existirá a possibilidade de serem editadas contribuições de intervenção no domínio econômico. É precisamente essa atuação, dirigida a um segmento da economia, que gera uma especial despesa, possibilitando a edição de contribuições de intervenção no domínio econômico.

Para se falar, ainda, em utilização do produto da arrecadação como instrumento da intervenção da União, é necessário também realizar um juízo de necessidade e proporção[17]. Sem a necessidade do tributo a sua instrumentalidade não se confirma, pois não surge oportunidade para o financiamento de qualquer atuação. O tributo será arrecadado para nada. E mais, o valor que se arrecada deve ser integralmente utilizado, pois aquilo que excede não serve, tampouco, de instrumento.

Assim, todo valor que excede ou que não é aplicado viola o texto constitucional. Há, entre outras, duas formas de evidenciar o desvio de finalidade: (i) inexistência de previsão orçamentária determinando a aplicação dos valores arrecadados na finalidade prevista em lei; e (ii) estabelecimento de finalidades que não configuram o financiamento da atuação estatal na modalidade incentivo. Em qualquer destes casos, faltarão legitimidade para instituição ou manutenção da cobrança do tributo.

Nas contribuições de intervenção no domínio econômico, o Estado atua para incentivar um dado setor da atividade econômica.

---

[17] Roque Antônio Carrazza esclarece: “estamos convencidos de que as ‘contribuições de intervenção no domínio econômico’ são tributos qualificados pela finalidade constitucional que devem atingir”. In: CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de direito constitucional tributário. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 367.

Este é o sentido da referência à respectiva área neste tipo de tributo. Acepções diferentes são construídas quando se trata de contribuições corporativas ou sociais. Nas primeiras, o tributo é arrecadado para financiar a própria corporação. Nas contribuições sociais, arrecada-se o tributo para financiar ações em prol de toda a coletividade. As contribuições interventivas, por sua vez, são arrecadadas para fazer frente às despesas do Estado com a promoção de um setor da economia.

Mas essa ideia não se limita às contribuições de intervenção no domínio econômico, embora essas sejam extremamente relevantes, tendo em vista a sua quantidade e imposição expressa do art. 149 da Constituição da República. Há outros tributos que, igualmente, fundamentam-se em dispositivo constitucional que prescreve a destinação do produto da arrecadação. É exatamente esse o caso do adicional de alíquota de ICMS direcionado aos Fundos Estaduais de Combate à Pobreza (FECOEPs), instituídos com base no art. 82 do ADCT, e que passamos a analisar a seguir.

### **O Caso dos Adicionais de Alíquota de ICMS para Instituição dos Fundos Estaduais de Combate à Pobreza - FECOEPs**

#### **O fundamento de instituição dos FECOEPs e a impossibilidade de constitucionalização superveniente**

A Emenda Constitucional n. 31/2000 acrescentou os arts. 82 e 83 ao ADCT, prescrevendo o dever de Estados, Distrito Federal e Municípios criarem Fundos de Combate à Pobreza. Para financiar esses Fundos, ainda que não de forma exclusiva, os §§ 1º e 2º do art. 82 estabeleceram a possibilidade de criação de adicionais de alíquota de ICMS e de ISS. E, no que se refere, especificamente, ao ICMS, o § 1º do art. 82 estabeleceu que o adicional incidiria (i) “sobre produtos e serviços supérfluos”; e (ii) “nas condições definidas na lei complementar de que trata o art. 155, § 2º, XII, da Constituição”.

Na redação original da EC n. 31/2000, foi outorgada competência para os Estados e o Distrito Federal instituírem seus Fundos de Combate à Pobreza nos mesmos moldes do fundo criado no âmbito da União (art. 79 do ADCT). Por se tratar de atribuição de competência nova – e, por certo, excepcional –, o constituinte foi bastante minucioso ao enumerar os requisitos formais e materiais para seu válido exercício.

Nesse sentido, o art. 83 previu a necessidade de lei federal para definir os produtos e serviços supérfluos sobre os quais o adicional incidiria. Ocorre que, mesmo antes de ser publicada a lei federal exigida expressamente pelo dispositivo em questão, alguns Estados criaram seus respectivos fundos e tributos sem observar os requisitos legais e constitucionais que se impunham. Em razão disso, muitos contribuintes recorreram ao Poder Judiciário para questionar a constitucionalidade dos “adicionais de ICMS” contrários à Constituição da República.

Na tentativa de “constitucionalizar” os fundos e os tributos criados ilicitamente pelos Estados – como se fosse possível regularizar situações pretéritas –, foi editada a EC n. 42/2003, a qual, além de excluir a necessidade de lei federal para definir os produtos e serviços supérfluos relacionados aos fundos estaduais, os quais eram abrangidos, originalmente, pelo art. 83 da ADCT, assim dispôs:

Art. 4º Os adicionais criados pelos Estados e pelo Distrito Federal até a data da promulgação desta Emenda, naquilo em que estiverem em desacordo com o previsto nesta Emenda, na Emenda Constitucional nº 31, de 14 de dezembro de 2000, ou na lei complementar de que trata o art. 155, § 2º, XII, da Constituição, terão vigência, no máximo, até o prazo previsto no art. 79 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Primeiro, é importante destacar que a EC n. 42/2003, conforme prescreve a sua redação, somente teria “constitucionalizado” os adicionais criados até a data de sua promulgação [18]. Assim, para os Estados que instituíram o tributo em momento posterior, descabe falar em legitimação posterior da cobrança. Ademais, por força dessa disposição, essa constitucionalização estaria limitada ao prazo previsto no art. 79 do ADCT, ou seja, ao ano de 2010. Neste ponto, não há que se falar em convalidação pela EC n. 67/2020, que apenas tratou do Fundo de Combate à Pobreza Federal.

Além disso, a suposta convalidação esbarra em outro fundamento, reconhecido de forma sistemática pelo STF: a inexistência, na ordem constitucional pátria, do fenômeno da constitucionalidade superveniente.

---

[18] Nesse mesmo sentido, Cf.: MOREIRA, André Mendes; ELER, Tuanny Campos. Inconstitucionalidade Casuística do Adicional de ICMS para o Fundo Estadual de Combate à Pobreza. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 36, p. 30-40, maio, 2015.

A questão foi definitivamente julgada quando, no âmbito do RE 390.840 (Min. Marco Aurélio, DJ 15.08.2006), o STF determinou que o art. 3º, § 1º, da Lei n. 9.718/98 não poderia ter sido convalidado pela EC n. 20/98, uma vez que o “sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente”. Naquele julgamento, o Min. Sepúlveda Pertence asseverou o seguinte em seu voto:

Na ADIn 2, defendi, exaustivamente neste Tribunal, o conceito de inconstitucionalidade superveniente, fundado, sobretudo, na novação que uma Constituição superveniente traz ao fundamento de validade das leis pré-constitucionais. Mas, a recíproca não é verdadeira: norma constitucional superveniente não pode constitucionalizar lei anterior, inconstitucional ao tempo de sua edição, ao menos enquanto vigorar o nosso conceito arraigado de inconstitucionalidade-nulidade. (p. 97 do acórdão).

A despeito da evidente inconstitucionalidade da EC n. 42/2003 e da jurisprudência até então firmada pelo STF, sua validade temporária foi reconhecida pela Suprema Corte. Isso se deu nos termos da decisão exarada pelo Ministro Carlos Britto, quando do julgamento, em 2004, da ADI 2.869, cuja conclusão que se perpetuou na jurisprudência do STF foi a seguinte:

(...)12. A bem da verdade, observa-se que o art. 4º da Emenda Constitucional nº 42/2003 validou os adicionais criados pelos Estados e pelo Distrito Federal, ainda que estes estivessem em desacordo com o previsto na Emenda Constitucional nº 31/2000. Sendo assim, se pairavam dúvidas acerca da constitucionalidade dos diplomas normativos ora adversados, estas foram expressamente enxotadas pelo mencionado art. 4º.

Recentemente, no entanto, as discussões referentes aos FECOEPs foram retomadas pela Corte Suprema, em sede do julgamento do RE 592.152, de relatoria do Min. Ricardo Lewandowski. Nele, finalmente, percebeu-se que sustentar que a EC n. 42/2003 teria convalidado os Fundos criados em desacordo com os critérios estabelecidos na EC n. 31/2000 conflitaria com a sua jurisprudência firmada pela própria Corte, segundo a qual inexistente constitucionalidade superveniente de lei em conflito com a Constituição no momento de sua edição. Veja-se trecho do voto de desempate do Min. Luís Roberto Barroso:

Quanto à análise da existência de precedente do Plenário sobre a constitucionalidade da referida previsão, não merece retoque o voto-vista trazido pelo Min. Luiz Fux. Isso porque a decisão monocrática na ADI 2869, utilizada como precedente pelas Turmas, somente extinguiu o feito sem resolução de mérito. O objeto da ação direta era a declaração de inconstitucionalidade de legislação fluminense em face da redação da EC 31/2000, que incluiu os arts. 79, 80, 81, 82 e 83 no ADCT. 12. Entendeu o Ministro Ayres Britto, relator da ADI, que, com a vigência da EC 42/2003, houve alteração substancial nos referidos artigos, o que ensejou a perda do objeto da ação, de modo que não passou por análise do Plenário a constitucionalização superveniente da legislação estadual. 13. Inclusive, destaca-se que o Tribunal Pleno desta Corte possui, ao menos, dois precedentes em sentido diverso, pela impossibilidade de constitucionalização superveniente de lei originalmente inconstitucional, sendo ambos assim ementados: (...) 16. Diante do exposto, voto pelo provimento do agravo regimental para acompanhar o Min. Marco Aurélio e o Min. Luiz Fux e permitir o processamento do recurso extraordinário. Naturalmente, caberá ao relator aferir se há repercussão geral adequada e suficientemente demonstrada, a justificar a submissão da matéria ao Plenário Virtual.

Por isso, foi dado provimento ao Agravo Regimental do contribuinte, para que fosse reconhecida a repercussão geral da questão e, portanto, seu julgamento fosse submetido ao Plenário do STF, o que ainda não ocorreu.

Dessa forma, não há que se falar em “convalidação” dos adicionais de alíquota a fim de evitar qualquer discussão com relação à forma de instituição dessas cobranças.

### **O desvio do produto da arrecadação com o fundamento para a ilegitimidade da cobrança do adicional de alíquota**

A autorização constitucional para a instituição, pelos Estados, de tributo destinado ao financiamento de fundos desta natureza é condicionada, entre outros requisitos, à efetiva utilização dos recursos em programas e ações de combate à pobreza, especialmente nas áreas de nutrição, habitação, educação, saúde e reforço de renda familiar. Noutros termos: se o Fundo é para combate à pobreza, os recursos arrecadados com esse fundamento não podem ter outra destinação.

Com efeito, a EC n. 31/2000 estabeleceu expressamente a necessidade de destinação específica a ser dada ao produto da arrecadação do tributo cuja instituição foi autorizada, atribuindo, assim, relevância jurídico-tributária a este dado.

Está-se diante, pois, de outorga de competência vinculada a uma finalidade pré-determinada. Assim, o tributo em questão somente pode ser validamente instituído e cobrado se for cumprida a finalidade para que foi previsto.

Não há, repita-se, simples atribuição de competência para a instituição de tributo, mas sim outorga de competência condicionada à destinação do produto da arrecadação a fim específico: ações de combate à pobreza no Estado. A destinação do produto da arrecadação é, portanto, elemento integrante da norma de competência que disciplina a criação do tributo ora analisado, sendo fator determinante para sua constitucionalidade.

Com base nessa autorização constitucional, as próprias leis estaduais de constituição dos Fundos determinam a forma de aplicação dos recursos, de modo a concretizar ou não a previsão normativa do texto constitucional.

A Lei Estadual de Alagoas n. 6.558/2004, por exemplo, estabelece o seguinte: (i) é objetivo do FECOEP/AL “viabilizar para toda a população de Alagoas o acesso a níveis dignos de subsistência, cujos recursos serão aplicados exclusivamente em ações suplementares de nutrição, habitação, educação, saúde, saneamento básico, reforço de renda familiar e em outros programas de relevante interesse social, voltados para a melhoria da qualidade de vida” (art. 1º); (ii) “os recursos do FECOEP não poderão ser utilizados em finalidade diversa da prevista” (art. 2º, § 1º); (iii) “é vedada a utilização dos recursos do FECOEP para remuneração de pessoal e encargos sociais” (art. 2º, § 2º). Ou seja, trata-se de Estado que cumpriu, ao menos em abstrato, a determinação constitucional.

Outros Estados, porém, não seguiram pelo mesmo caminho. O Decreto Estadual nº 6.883/09, que regulamenta a Lei nº 14.469/03 do Estado de Goiás, em total desrespeito a esta prescrição, dispôs que os recursos do Fundo – obtidos com a arrecadação do tributo instituído com esta única finalidade – serão usados, também, para atender despesas com pessoal. Ao assim proceder, incorreu o Estado de Goiás em flagrante inconstitucionalidade, eis que lhes deu destinação diversa daquela estabelecida na norma de competência prevista no ADCT.

Gastos com pessoal e com manutenção, seja de que área forem os servidores e funcionários remunerados, não são - e nem assim podem ser considerados - ações voltadas ao combate da pobreza e à melhora da qualidade de vida da população, única destinação constitucionalmente autorizada dos recursos obtidos com a tributação ora questionada. Em outras palavras: a autorização para utilização das receitas do Fundo de Proteção do Estado de Goiás no pagamento de pessoal e custeio de despesas com manutenção configura desvio na finalidade para a qual foi autorizada a criação do tributo que o financia, representando, assim, descumprimento da norma de competência do art. 82 do ADCT.

Há, porém, outro tipo de desvio, relacionado à forma efetiva de aplicação dos recursos obtidos, independentemente da previsão abstrata da legislação estadual. É comum que o orçamento do Fundo de Combate à Pobreza acabe sendo aplicado noutras despesas do Estado.

Ao descumprir a destinação constitucionalmente determinada, o que os Estados fazem, em última análise, é cobrar alíquota majorada de ICMS e, por consequência, burlar as regras de nãovinculação e de repartição das receitas dos impostos. Isso porque, violada a destinação constitucional, o que se tem não é a cobrança do tributo com fundamento no art. 82 do ADCT, mas sim um aumento de alíquota de ICMS, puro e simples. Nesse sentido, não há justificativa para que os valores arrecadados com esta cobrança não se submetam às regras de partilha aplicáveis aos impostos.

Com efeito, aplicar os recursos deste fundo em despesas que não aquelas autorizadas representa, em verdade, cobrar ICMS majorado e em desatenção à regra da não vinculação das receitas dos impostos e da repartição destas com os Municípios, o que é vedado pela Constituição e desrespeita frontalmente as normas de direito financeiro.

## **Conclusão**

Como foi possível analisar ao longo deste trabalho, a didática separação entre direito tributário e direito financeiro perde parte de sua importância face ao caso concreto, quando se impõe a observância simultânea de normas financeiras e tributárias.

Nesse contexto, ganha relevância o tema do adicional de ICMS aos Fundos Estaduais de Combate à Pobreza. Para que o tributo em questão seja válido, respeitando os ditames constitucionais, deverá atender não só regras e princípios tributários, como também financeiros. Ou seja, é mister que esteja presente a finalidade de combater a pobreza. E essa finalidade, além de constar da lei que instituir o FECOEP, deverá manifestar-se quando da efetiva destinação orçamentária do montante arrecadado, e, portanto, no momento do gasto público, matéria essencialmente financeira.

## Referências

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel. Direito Tributário Brasileiro: CTN Comentado. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BORGES, José Souto Maior. Introdução ao direito financeiro. São Paulo: Max Limonad, 1998.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 25. ed. - São Paulo: Saraiva, 2013.

GAMA, Tácio Lacerda. Contribuição ao FUST e artigo 149 da Constituição da República. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz (coord.). IV Congresso Nacional de Estudos Tributários: Tributação e Processo. São Paulo: Noeses, 2007.

----- . Contribuições de intervenção no domínio econômico. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

LUHMANN, Niklas. Sociologia do direito II. Rio de Janeiro: Edições Tempo Brasileiro, 1985.

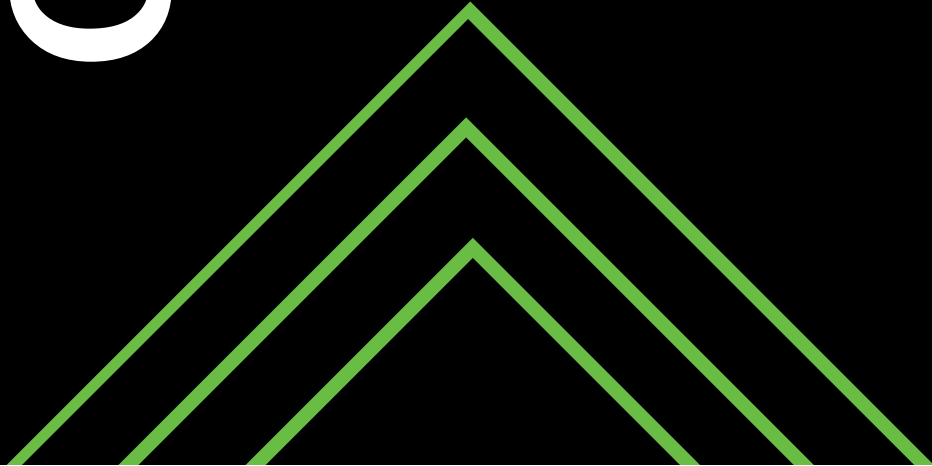
MOREIRA, André Mendes; ELER, Tuanny Campos. Inconstitucionalidade Casuística do Adicional de ICMS para o Fundo Estadual de Combate à Pobreza. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 36, p. 30-40, maio, 2015.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Curso de direito financeiro. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010.

SCAFF, Fernando Facury. Orçamento Republicano e Liberdade Igual - Ensaio sobre Direito Financeiro, República e Direitos Fundamentais no Brasil. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

TORRES, Heleno Taveira. Direito Constitucional Financeiro: Teoria da Constituição Financeira. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

# JURISPRUDÊNCIA COMENTADA



## Superior Tribunal de Justiça - STJ

STJ fixa tese sobre levantamento de constrição de ativos via BACENJUD em casos de concessão de parcelamento fiscal

Em julgamento realizado no dia 08/06/2022, sob relatoria do Min. Mauro Campbell Marques, a Primeira Seção do STJ decidiu, por unanimidade, pela fixação da seguinte tese, relativa ao tema 1012[1] (REsp 1.696.270-MG):

O bloqueio de ativos financeiros do executado via sistema BACENJUD, em caso de concessão de parcelamento fiscal, seguirá a seguinte orientação: (i) será levantado o bloqueio se a concessão é anterior à constrição; e (ii) fica mantido o bloqueio se a concessão ocorre em momento posterior à constrição, ressalvada, nessa hipótese, a possibilidade excepcional de substituição da penhora online por fiança bancária ou seguro garantia, diante das peculiaridades do caso concreto, mediante comprovação irrefutável, a cargo do executado, da necessidade de aplicação do princípio da menor onerosidade.

Com a fixação da tese, o a Primeira Seção do STJ assentou que a manutenção do bloqueio de valores via sistema BACENJUD realizado em momento anterior à concessão de parcelamento fiscal, seja em razão de expressa previsão, na legislação do parcelamento, de manutenção das garantias já prestadas, seja porque, ainda que não haja tal previsão na legislação do benefício, o parcelamento, a teor do art. 151, VI, do CTN, não extingue a obrigação, apenas suspende a exigibilidade do crédito tributário, mantendo a relação jurídica processual no estado em que ela se encontra, cuja execução fiscal poderá ser retomada, com a execução da garantia, em caso de eventual exclusão do contribuinte do programa de parcelamento fiscal.

Contudo, se o bloqueio de valores do executado via sistema BACENJUD ocorre em momento posterior à concessão de parcelamento fiscal, não se justifica a manutenção da constrição, devendo ser levantado o bloqueio, visto que: (i) se o parcelamento for daqueles cuja adesão exige, como um dos requisitos, a apresentação de garantias do débito, tais requisitos serão analisados pelo Fisco no âmbito administrativo e na forma da legislação pertinente para fins de inclusão do contribuinte no programa; e (ii) a suspensão da exigibilidade do crédito fiscal pelo parcelamento (já concedido) obsta sejam levadas a efeito medidas constrictivas enquanto durar a suspensão da exigibilidade do crédito, no caso, na vigência do parcelamento fiscal.

---

[1] Possibilidade de manutenção de penhora de valores via sistema BACENJUD no caso de parcelamento do crédito fiscal executado (art. 151, VI, do CTN).

## **Supremo Tribunal Federal - STF**

### **STF modula efeitos de decisão que afastou a incidência de IR e CSLL sobre a Selic**

No mérito, em 17.09.2021, a Corte havia declarado a inconstitucionalidade e IRPJ e da CSLL sobre a taxa Selic recebida pelo contribuinte na repetição de indébito. No julgamento dos Embargos de Declaração, estabeleceu que a decisão produzirá efeitos a partir da publicação da ata de julgamento do mérito, em 30.09.2021.

Segundo o relator Ministro Dias Toffoli, ela resultou em alteração no sistema jurídico, pois, há quase nove anos, vigia entendimento do STJ em sentido contrário e de observância obrigatória pelas instâncias inferiores. Além disso, ficam ressalvadas da modulação, as ações ajuizadas antes da data do início do julgamento do mérito, e os fatos geradores anteriores à publicação da ata em relação aos quais não tenha havido o pagamento do IRPJ ou da CSLL a que se refere a tese de repercussão geral.

(Embargos de Declaração Recurso Extraordinário nº 1.063.187 - Tema de Repercussão Geral nº 962. Julgado em 02.05.2022. Publicado em 16.05.2022.)

### **STF fixa prazo de 12 meses para Congresso regulamentar cobrança de imposto sobre doação e herança no exterior**

Em decisão unânime, o Plenário estabeleceu o prazo de 12 meses para que o Congresso Nacional edite lei complementar com normas gerais definidoras do ITCMD nas doações e nas heranças instituídas no exterior.

O prazo começa a contar a partir da data de publicação da ata de julgamento (09.06.2022). Na oportunidade, o STF reconheceu omissão legislativa na regulamentação do artigo 155, parágrafo 1º, inciso III, da Constituição Federal, referente às regras para que os estados e o Distrito Federal possam instituir a cobrança do imposto quando o doador tiver domicílio ou residência no exterior ou se a pessoa falecida possuir bens, tiver sido residente ou domiciliada ou tiver seu inventário processado no exterior.

(Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão (ADO) 67. Julgada em 06.06.2022.)

## **STF define que não incide imposto de renda sobre pensão alimentícia**

O Supremo Tribunal Federal, por maioria, afastou a incidência do Imposto de Renda (IR) sobre valores decorrentes do direito de família recebidos a título de alimentos ou de pensões alimentícias. O Min. Relator Dias Toffoli entendeu que deve haver acréscimo patrimonial para que incida o imposto. Ao fim, concluiu-se que os alimentos ou a pensão alimentícia oriunda do direito de família são simplesmente montantes retirados dos rendimentos recebidos pelo pagador (alimentante) para serem dados ao beneficiário, sendo inconstitucional a tributação nesse caso.

Dessa forma, alimentos ou pensão alimentícia não configurariam renda nem provento de qualquer natureza do credor dos alimentos, mas apenas montantes retirados dos rendimentos (acréscimos patrimoniais) recebidos pelo alimentante para serem dados ao alimentado. Assim, para o alimentando, o recebimento de valores a título de alimentos ou de pensão alimentícia representa tão somente uma entrada ou ingresso de valores, sem que haja “nova riqueza dada aos alimentandos”.

A ocorrência do bis in idem, “camuflado e sem justificação legítima”, restaria clara em atenção ao fato de que, não raro, é o alimentante quem recolhe o Imposto de Renda devido pelo alimentando através do Carnê-Leão. Por fim, conclui-se que a dedução das importâncias pagas a título de pensão alimentícia, quando em cumprimento de decisão judicial ou escritura pública (nos termos lá referidos), conforme prevista no art. 4º, II, da Lei nº 9.250/95, seria meramente um benefício fiscal, concedido por razões de política fiscal, mediante juízo de conveniência e oportunidade.

(Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.422. Julgada em 06.06.2022.)

## **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF**

### **Em negociações contratuais entre empresas, ainda que do mesmo grupo, deve prevalecer a realidade negocial em detrimento da forma jurídica**

CARF decide que as receitas advindas das prestações de serviços executadas para a revenda de veículos devem ser reconhecidas à empresa que efetivamente realizou o serviço, ainda que o contrato tenha sido firmado com outra empresa, mesmo que pertencente ao mesmo grupo econômico. Entendeu não haver a possibilidade de aceitar que as receitas advindas das prestações de serviços sejam reconhecidas por uma empresa e os custos decorrentes da execução dos mesmos serviços sejam reconhecidos por outra. A decisão, mais uma vez, embasou-se no fundamento da prevalência da essência sobre a forma jurídica. (Acórdão n. 9101-006.093, de 10.05.22)

## **Empresas optantes do lucro presumido que exercem atividades diversificadas devem aplicar o percentual de presunção decorrente de cada atividade para fins de incidência de IRPJ e CSLL**

Trata-se de caso envolvendo contrato de franquia, compreendido como um contrato complexo que se constitui por meio de um conjunto de relações jurídicas diferentes entre si, tais como: cessão de direitos, cessão de know-how, distribuição, prestação de serviços, venda de mercadorias, etc. Desse modo, tratando-se da execução de um conglomerado de atividades distintas, a legislação determina a aplicação do percentual de presunção de lucro correspondente a cada atividade para fins de incidência de IRPJ e CSLL, sendo insustentável a pretensão do fisco tributar a totalidade de receitas por um único percentual de 32% de presunção de lucro. (Acórdão n. 9101-006.087, de 09.05.22)

## **A simples apresentação de contratos e notas fiscais genéricas são insuficientes para a dedutibilidade de despesas da base de cálculo do IRPJ e CSLL.**

A CSRF considerou insuficiente, para fins de dedutibilidade da base de cálculo do IRPJ e CSLL, que uma despesa com prestação de serviços, considerada necessária ou operacional, seja comprovada com a mera apresentação de contratos de prestações de serviços devidamente firmados e de notas fiscais genéricas. O entendimento é no sentido de considerar indispensável também a demonstração da causa exata das operações e da justificativa dos preços adotados. Somente assim é que essa despesa deixará de ser glosada e passará a ser considerada como dedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. (Acórdão n. 9101-006.103, de 11.05.22)

## **Receita Federal Brasileira - RFB**

### **RFB altera entendimento sobre isenção do ganho na venda de imóveis residenciais**

A Receita Federal, finalmente, reconheceu que a isenção do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física na venda de imóveis residenciais se aplica nas hipóteses em que o valor é destinado à quitação de imóvel adquirido anteriormente àquela venda.

Em resumo, para aproveitar a isenção, o contribuinte não precisa aplicar o produto da venda em compra de imóvel residencial adquirido posteriormente à alienação.

A Receita publicou, em 16 de março de 2022, a Instrução Normativa n. 2070/2022, que alterou a redação da Instrução Normativa n. 599/2005, para incluir, entre as hipóteses de isenção do Imposto sobre a Renda, a possibilidade de o produto da venda do imóvel ser utilizado para quitação, ainda dentro dos 180 dias, de débito remanescente da aquisição a prazo ou à prestação de imóvel residencial já possuído antes da venda. Essa hipótese era vetada expressamente pela Receita Federal até março de 2022.

Essa alteração da Instrução Normativa se deu em razão das discussões judiciais que vinham sendo realizadas em relação à Lei n. 11.196/2005, que estabelecia no art. 39 a referida isenção e não estabelecia nenhuma restrição para a hipótese agora reconhecida pela Receita Federal.

Pouco depois da alteração da Instrução Normativa, foi proferida a Solução de Consulta COSIT n. 17/2022, que aplicou já o novo dispositivo para reconhecer a isenção para um contribuinte que utilizou o produto da venda do imóvel para quitar um financiamento de outro que já vinha sendo pago antes dessa venda.

I A T

---

INSTITUTO  
DE APLICAÇÃO  
DO TRIBUTO

Av. Angelica, 2466 - Bela Vista, São Paulo/SP  
Tel: +55 (11) 3660-8200

[www.institutoiat.org](http://www.institutoiat.org)

