

Acordos e Tratados de bitributação: regulação, segurança jurídica e reflexos fiscais

Double taxation agreements and treaties: regulation, legal certainty and fiscal consequences

Submetido(submitted): 6 May 2022

Parecer(revised): 23 May 2022

Aceito(accepted): 6 June 2022

Artigo submetido à revisão cega por pares (Article submitted to peer blind review)

Licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International

Marcelo Pereira de Amorim *

<https://orcid.org/0000-0002-0187-2586>

Abstract

[Purpose] *In the realm of treaties and international bilateral tax exists legal problems at the fiscal level which ensue legal uncertainty. This study will seek to analyze the convergence of international tax treaties and bilateral agreements signed by Brazil with tax and financial regulation, under the prism of the theory of responsive regulation, considering the position of the Superior Courts of Brazil.*

[Methodology/approach/design] *As to the approaching method, this research is classified as qualitative, centered on the analyze of the treaties and agreements signed by Brazil in the scope of the theory of responsive regulation with respect to tax norms and financial law, as well the position of superior courts on the issue.*

[Findings] *Based on the Theory of Responsive Regulation, verify whether there are distortions in the double taxation treaties and agreements in relation to tax and financial law legislation and, in this case, present proposals for corrective legal measures to public policy with a view to adapting these agreed instruments to regulation in force, ensuring the promotion of legal certainty.*

Keywords: *Regulation. Treaties. Legality. Fiscal consequences.*

Resumo

[Propósito] *No âmbito de tratados e acordos bilaterais internacionais de bitributação existem pendências legais na esfera fiscal que refletem insegurança jurídica. Este estudo buscará analisar se há convergência desses tratados e acordos de bitributação firmados pelo Brasil frente à regulação pátria tributária e financeira, sob o prisma da Teoria da*

*Auditor Federal de Finanças e Controle, Subsecretário de Administração Financeira Federal da Secretaria do Tesouro Nacional – STN/ME. Bacharel em Economia pela UCB, Bacharel em Direito pela UDF, MBA em Planejamento, Orçamento e Gestão Pública pela FGV, Pós-Graduação – Especialização em Direito Tributário – ENAP, Aluno Especial do Curso de Pós-Graduação em Direito e Estado [Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília - Mestrado]. Disciplinas cursadas: Direito Tributário Internacional – 2021 e Teorias Jurídicas da Regulação e Estado e Regulação – 2022. E-mail: marcelloamorim1@hotmail.com.

Regulação Responsiva, considerando o posicionamento dos Tribunais Superiores brasileiros.

[Metodologia/abordagem/design] Quanto ao método de abordagem, a pesquisa classifica-se como qualitativa, centrada na análise de tratados e acordos de bitributação firmados pelo Brasil no âmbito da Teoria da Regulação Responsiva frente às normas tributárias e de direito financeiro e posicionamento dos tribunais superiores.

[Resultados] Com base na Teoria da Regulação Responsiva, constatar as distorções nos tratados e acordos de bitributação em relação à legislação tributária e de direito financeiro e, nesse caso, apresentar propostas de medidas legais corretivas à política pública com vistas à adequação desses instrumentos pactuados à regulação fiscal vigente garantindo a promoção da segurança jurídica.

Palavras-chave: Regulação. Tratados. Legalidade. Reflexos fiscais.

INTRODUÇÃO

A transição de uma economia caracterizada pela presença maciça do Estado, por intermédio de monopólios e serviços públicos, para uma economia liberal - de livre mercado, é gradual haja vista o combate à consolidação de posições dominantes no mercado, sendo tal transição objeto da atuação da regulação implementada pelo próprio Estado, em especial sob a tutela do Direito Administrativo contemporâneo, com ênfase na atividade regulatória do Estado.

Dentro da dinâmica do desenvolvimento teórico do direito regulatório, surge a regulação responsiva com acréscimos e desenvolvimentos a partir de estudos realizados desde 1970, tendo se sobressaído a partir de Ayres e Braithwaite, em 1992, com o livro sobre regulação responsiva, no qual se explorou a teoria frente à regulação e desregulação. Dentre as bases teóricas da regulação responsiva, merece destaque o pressuposto da incapacidade da lei e do processo em atingirem simultaneamente os objetivos neles pretendidos (ARANHA e LOPES, 2019, p. 205).

Ainda segundo essa teoria, o bom funcionamento dos mercados somente pode atingir um estágio ótimo quando se estiver integrando o fluxo regulatório estatal, sendo que a boa regulação será aquela que sabe impor as sanções necessárias. A característica de reforço da autonomia do sistema regulado decorre da constatação de que a regulação pode aplicar uma recomendação para a regulação das relações internacionais “maximizar a liberdade como não-dominação” (ARANHA e LOPES, 2019, p. 209).

A teoria parte da premissa de que existem variadas motivações para *compliance*¹ por parte dos atores regulados (BRAITHWAITE, 1985). Haverá agentes que apenas cumprirão as normas quando o comportamento desejado corresponder à escolha economicamente racional (atores racionais), e aqueles agentes que cumprirão as normas porque imbuídos do sentimento de responsabilidade social (atores virtuosos). Por outro lado, haverá agentes que não conseguirão cumprir a norma em virtude de incompetência ou de irracionalidade.

A dinâmica do mercado mundial tem enfrentado mudanças, em especial em face do contínuo crescimento das transações realizadas, fazendo com que boa parte das economias nacionais se tornem dependentes dessas relações comerciais transnacionais. O fenômeno mundialmente conhecido como globalização econômica vem proporcionando a expansão do comércio e dos investimentos estrangeiros. Assim, nessas relações jurídicas e econômicas há a atividade regulatória, que se submete também à disciplina das normas internacionais para (re)fixação do marco regulatório nos diversos ordenamentos setoriais.

Nesse diapasão das atividades comerciais globais, o Direito Tributário Internacional também se tornou relevante, na medida em que as transações internacionais, praticadas por particulares, passaram a se sujeitar, além da disciplina legal pátria, às normas de direito transnacionais, aplicáveis, por exemplo, para solução de conflitos no tocante à incidência tributária sobre essas transações, sendo que essas decisões/acordos decorrem de barganha, negociações, *compliance* que se refletem em tratados e acordos bilaterais de natureza internacional.

Em face dessas situações transnacionais, com duplo encargo tributário, os países se veem obrigados a relativizar sua soberania e competência tributária, buscando a composição dos conflitos decorrentes, conforme suas motivações, incentivos e sua regulação responsiva. Assim, tanto internamente, de maneira unilateral, ou, consoante dito, mediante acordos bilaterais, os países vêm buscando solucionar a problemática relacionada à dupla tributação.

No Brasil, essas convenções bilaterais sobre bitributação têm sido recepcionadas, segundo entendimento do Supremo Tribunal Federal, com status de lei ordinária, gerando algumas controvérsias jurídicas entre a regulação pátria vigente e os efeitos desses atos firmados pela União no exercício de sua

¹ O termo *compliance*, nascido do verbo em inglês “*to comply*” é definido, de forma resumida por Coelho e Santos Jr (2021, p. 8) como “**satisfazer as imposições de ordem legal** ou de **ordem interna** da empresa” (grifos do original).

soberania, em especial quanto à efetiva renúncia de receitas públicas que eles potencialmente representam.

Quanto à dupla tributação internacional, em que pese deva ser combatida por representar um obstáculo às relações econômicas globais, alerta-se que pode significar malefícios às receitas tributárias estatais em face de representarem potencial perda de arrecadação. Ou seja, tal situação pode também alcançar a base arrecadatória brasileira, impactando negativamente as finanças dos entes brasileiros.

Consoante dito, dúvida surge quanto às renúncias de receitas advindas dos tratados e convenções tributários, bilaterais, pactuados pela União no exercício de sua atuação soberana, valendo-se das negociações legítimas à luz da regulação responsiva, utilizando-se da barganha, *compliance*, se elas devem se sujeitar à regulação pátria relativa às regras fiscais dispostas na própria Constituição, na Lei de Responsabilidade Fiscal e nas leis orçamentárias, ou se devem ser incorporadas ao sistema tributário de referência incondicionalmente em face da soberania da União no plano internacional, ainda que representem perda de receita e estejam em desacordo com preceitos legais fiscais, requerendo uma ação responsiva do regulador, ainda que com reflexos transnacionais.

Assim, o presente artigo abordará em seu conteúdo a teoria da regulação responsiva, a dupla tributação internacional, as medidas adotadas para seu enfrentamento nos tratados e acordos bilaterais firmados pelo Brasil e demonstrativos da União relativos a renúncias de receitas e a conexão com esses tratados.

TEORIA DA REGULAÇÃO RESPONSIVA

Dentro da dinâmica do desenvolvimento teórico do direito regulatório, surge a regulação responsiva com acréscimos e desenvolvimentos a partir de estudos realizados desde 1970, tendo se sobressaído a partir de Ayres e Braithwaite, em 1992, com o livro sobre regulação responsiva, no qual se explorou a teoria frente à regulação e desregulação. Dentre as bases teóricas da regulação responsiva, merece destaque o pressuposto da incapacidade da lei e do processo em atingirem simultaneamente os objetivos neles pretendidos (ARANHA e LOPES, 2019, p. 205).

Segundo Aranha e Lopes, estudos já da década de 2010, sobressaindo-se os australianos, demonstraram o uso da regulação responsiva e da pirâmide regulatória em diversos setores desde a atividade da administração regulatória, passando por saúde pública, meio-ambiente, transportes e comunicações (IVEC e BRAITHWAITE, 2015, Apud ARANHA e LOPES, 2019, p. 204).

Ayres e Braithwaite (1992, p.5) procuram identificar na regulação responsiva aspectos de flexibilidade, negociação e cidadania participativa próprios ao direito responsivo.

A função paradigmática do direito responsivo está na regulação, sendo esta o processo de elaboração e correção de políticas, processo este necessário à realização de um propósito legal (NONET e SELZNICK, 2017, Apud ARANHA e LOPES, 2019, p. 204).

Dentre as bases teóricas da regulação responsiva, destaca-se o pressuposto da incapacidade da lei e do processo em atingirem simultaneamente todos os objetivos neles pretendidos (BRAITHWAITE, 1984, p. 290; DIVER, 1979, p. 1499, Apud ARANHA e LOPES, 2019, p. 205).

A teoria da regulação responsiva é uma resposta à retórica de oposição entre desregular e regular mais intensamente. Seu principal expoente, John Braithwaite, apoiou o desenho regulatório responsivo em estudos empíricos comprováveis. Apoiar-se na constatação de que a desregulação como política leva a sua autodestruição e de que movimentos de privatização vêm acompanhados de aumento de regulação, chegando-se a dizer que privatização e desregulação seriam tendências de sinais trocados.

O pressuposto central da teoria encontra-se no fato de que seria no espaço de interação e influência recíproca entre regulação estatal e privada estariam as melhores oportunidades de construção de desenho regulatório. A regulação responsiva é uma prescrição de atuação estatal contínua à procura de novas estratégias quando o regulador é confrontado com insucessos recorrentes (BRAITHWAITE, 2014, p. 22, Apud ARANHA e LOPES, 2019, p. 207).

Persuadir, para essa teoria, é negociar renunciando-se à aplicação intransigente de punições para valorizar o comportamento cooperativo do regulado, pois a “punição nunca resulta sozinha em um meio efetivo de regulação de negócios” (BRAITHWAITE, 1985, p. 117, Apud ARANHA e LOPES, 2019, p. 207).

Assim, a boa regulação é aquela que sabe impor sanções, quando necessárias, pois as sanções drenam mais recursos regulatórios, apoiando-se no pressuposto de mais sinergias do que incompatibilidades entre punição e persuasão (BRAITHWAITE, 1985, p. 119, Apud ARANHA e LOPES, 2019, p. 208).

Para a teoria da regulação responsiva, a autorregulação seria uma opção de amenização das consequências pelo descumprimento de normas quando comparadas com constrangimentos públicos, uma vez que punições societárias decorrentes de departamento de *compliance* podem ser mais severas do que as extrinsecamente implementadas (BRAITHWAITE, 1985, p. 122, Apud ARANHA e LOPES, 2019, p. 208).

A teoria da regulação responsiva foi concebida sob a estratégia de governança de mercado, com ênfase no termo governança, para ressaltar que medidas regulatórias estatais somente têm reforço e limites quando confrontadas com medidas regulatórias internalizadas nos atores regulados. Essa característica também decorre da constatação de que a regulação pode aplicar uma recomendação para a regulação das relações internacionais: "maximizar a liberdade como não-dominação" (BRAITHWAITE, 1985, p. 124-125, Apud ARANHA e LOPES, 2019, p. 209).

Mas essa teoria se posiciona como uma teoria capaz de interagir com o novo fluxo regulatório, mediante um método de vantagens mútuas no jogo regulatório (AYRES e BRAITHWAITE, 1992, p. 17, Apud ARANHA e LOPES, 2019, p. 209).

Para os autores da teoria responsiva, os regulados são combos de compromissos contraditórios com valores de racionalidade econômica, respeito às leis e responsabilidade nos negócios. Não só cada ator regulado se comporta de uma forma, como cada ator regulado manifesta-se de diversas formas contraditórias a depender do momento, do contexto, das motivações, dos incentivos, enfim, do ambiente regulador.

Ao incorporar a figura da pirâmide regulatória, a teoria da regulação responsiva qualifica a migração necessária entre posturas cooperativas e punitivas pelo pressuposto de que o regulador que promove a escalada de estratégias regulatórias tem uma vantagem comparativa frente ao que não faz uso dela (BRAITHWAITE, 1985. p. 142, Apud ARANHA e LOPES, 2019, p. 212).

A existência de punições - em abstrato e em concreto - é um incentivo para o regulado ingressar no jogo cooperativo (AYRES e BRAITHWAITE, 1992, p. 34, Apud ARANHA e LOPES, 2019, p. 204).

Finalmente, a teoria da regulação responsiva parte do pressuposto de que a regulação cooperativa será tanto mais possível quanto maior for a dimensão ou intensidade de três requisitos: a) o uso de uma estratégia de barganha de retaliação equivalente; b) a disposição hierárquica de uma gama de sanções e de estilos regulatórios interventores nas pirâmides de constrangimento; e c) a altura da pirâmide, representada pela afluência de sua sanção mais severa (AYRES e BRAITHWAITE, 1992, p. 40).

Aranha e Lopes (2019, p. 214) ainda destaca que a teoria propõe que o regulador seja responsivo à constante transformação e, para isso, seja sensível à experiência contextual dos atores regulados. A responsividade do regulador é caracterizada por um diferencial próprio ao modelo responsivo: espera-se do regulador que atue de forma inovadora sobre o rol de respostas

regulatórias à dinâmica da estrutura, das motivações e do comportamento do regulado.

O caráter gradual de escalada na pirâmide de constrangimento da teoria se apresenta como outra marca identificadora da regulação responsiva, inspirada em estudos que revelam a ineficácia em se partir diretamente para estratégias dissuasivas ao invés de se apelar à ética dos negócios e a medidas educativas sobre as consequências das ações do regulado (PATERNOSTER e SIMPSON, 1996, Apud ARANHA e LOPES, 2019, p. 216).

O reforço do momento cooperativo entre regulador e regulado é o enfoque central da teoria responsiva, o momento de construção conjunta de soluções, inclusive sancionáveis, ainda que com expectativa de não se chegar a tal ponto.

Resumidamente, o Estado deve lançar mão da persuasão, no *front*, reservando a punição para a retaguarda, pois a teoria da regulação responsiva parte do pressuposto de que, quanto menos evidente e poderosa for a técnica de controle utilizada para alcance da conformidade, será mais provável que ocorra a internalização da norma no comportamento do regulado.

Dessa forma, o regulador deve seguir o princípio do mínimo suficiente, ou seja, somente deve ir até o ponto da pirâmide de constrangimento suficiente para o alcance da conformidade.

DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL

Noutro giro, em relação à teoria da regulação responsiva, vem à baila a constatação de que as economias nacionais atuais se tornaram dependentes das relações comerciais internacionais. Segundo Moreira (2003, p 2 a 8) o processo de integração mundial denominado globalização, que se acelerou desde 1980, proporcionou a expansão do comércio e dos investimentos no estrangeiro.

Ainda segundo esse autor, no tocante às relações tributárias, a globalização importou na transformação do modelo de Estado eminentemente protecionista, que se ocupava fundamentalmente da taxação de importações (às quais eram desestimuladas pelas elevadas alíquotas dos impostos aduaneiros), para um Estado inserido no mercado único global, onde a tributação de bens e de capitais se desenvolve dentro de novas realidades, com maior grau de complexidade. Tem-se nesse sentido, a busca pela aplicação da neutralidade e da isonomia comercial interna e externa.

Carol Gomam (Apud TANG, Roger Y. W, 1997, p.5) assim definiu o fenômeno, sob seus diversos aspectos:

Globalização é uma atitude – um modo de se pensar o mundo como um mercado único, ao invés de uma coleção de mercados nacionais (...).

Globalização é uma estratégia de negócios – um plano para desenvolver e transferir inovações para subsidiárias ao redor do mundo, para competir e colaborar internacionalmente, e para gerenciar operações multinacionais coordenadas por uma missão global (...). Globalização é um desafio gerencial – um processo que inclui a montagem de equipes em todo o mundo, adaptação de produtos e serviços para diversas preferências nacionais, comunicação com uma força de trabalho multinacional, e desenvolvimento de estratégias de carreira com uma visão global.

Nesse diapasão, em que pese as economias dos países estejam em uma dinâmica crescente de intercâmbio comercial, tecnológico e de investimentos, inclusive em resposta a era digital que também tangencia bens, direitos e serviços sujeitos à incidência tributária, o direito tributário internacional tem se tornado ainda mais relevante, na medida em que essas situações praticadas por particulares passaram a se sujeitar além da disciplina legal pátria, a normas de direito transnacionais, aplicáveis para solução de conflitos no tocante à incidência tributária.

Segundo Alberto Xavier (1998, p. 3 e 4), no tocante ao desenvolvimento do direito tributário internacional, “o Direito Tributário Internacional tem por objeto situações internacionais (*cross-border situations*), ou seja, situações da vida que têm contado, por qualquer dos seus elementos, com mais do que uma ordem jurídica dotada do poder de tributar”.

Dessa forma, situações fáticas nas quais mais de um Estado pode exercer seu poder de tributar ensejam na verificação inevitável de conflitos de competência, face a eventuais divergências entre os Estados Soberanos em relação a seus princípios tributários e seus interesses. Ou seja, há a presença de situações que colocam em xeque, de certa forma, a soberania absoluta, ensejando em muitas situações sua relativização.

O princípio da soberania fiscal é de fundamental importância no direito tributário internacional, sendo que há autores que a consideram de natureza absoluta – no sentido de que não existem normas de direito internacional público que a limitem, e de natureza relativa que reconhecem tais normas de Direito Internacional. Segundo Moura Borges (1992, p. 40 e 41), no século XIX verificou-se palpável retrocesso na concepção de soberania estatal, pois esta passou do entendimento de ser meramente relativa para absoluta, a partir da concepção dos autores alemães seguidores de Hegel que defendiam que não havia ordenamento jurídico capaz de limitar o ordenamento jurídico estatal.

Diferentemente, na atualidade prevalece o entendimento de que a soberania Estatal é mesmo relativa, recepcionando, assim, influência da ordem jurídica internacional. Para Pedro Soares Martínez, “no plano internacional, a soberania tributária do Estado acha-se naturalmente limitada, pela coexistência

de outras soberanias, às suas fronteiras territoriais, só dentro dela se exercendo, em princípio, o poder de tributar”.

Dessa forma, a soberania estatal tributária tem sua natureza relativa colocada à prova em face de situações comerciais decorrentes de operações realizadas entre Estados soberanos, nas quais, muitas vezes, importam em situações sujeitas à tributação, inicialmente, em ambos os Estados, ensejando, assim, potencialmente uma bitributação de natureza internacional.

Segundo Moura Borges (Apud GONTIJO, 2014, p. 2), a bitributação internacional pressupõe relações que ultrapassam as fronteiras de um Estado, no entanto, ela apenas ocorrerá caso os Estados cujas competências se sobrepõem, adotem critérios diferentes de delimitação de competência tributária internacional ou adotem o mesmo critério, porém entendido diversamente.

Assim, surge o fenômeno da Dupla Tributação ou pluritributação, nos casos de concursos de normas, em que um mesmo fato se integra na previsão de duas normas tributárias materiais distintas, sendo que se essa dupla tributação envolve dois ou mais Estados soberanos, tendo-se verificado identidade subjetiva do contribuinte, mesmo objeto e período similar, tem-se a Dupla Tributação Internacional.

Ainda, segundo Santos & Mascarenhas (2015, p. 475), a dupla tributação internacional é uma figura controversa no âmbito internacional tributário, uma vez que traz uma severa perda de competitividade internacional, representando uma diminuição das atividades econômicas transnacionais.

Assim, vê-se que não se trata de algo ilícito, mas de um fenômeno indesejável por ser capaz de ocasionar graves distorções no mercado internacional. Por esta razão os Estados tentam, através de tratados ou por meio de disposições unilaterais, minorar ou extirpar esses efeitos nocivos. Ou seja, economias modernas, globalizadas, devem atuar para se evitar essa dupla tributação, mas também, devem atuar para garantir um equilíbrio da tributação Estatal tão necessária à manutenção do Estado e a busca da garantia da neutralidade para com os contribuintes.

Assim, surgem concepções diferentes acerca do fenômeno da bitributação internacional. Há o entendimento de que isso representa perda de receita pela redução ou inibição das operações comerciais internacionais, mas tem-se, também, a leitura de que a solução bilateral para sanear o problema enseja renúncia de receita tributária prejudicial aos entes estatais.

MEDIDAS DE ENFRENTAMENTO À DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL

Levando-se em conta os impactos da bitributação sobre o comércio internacional, tem-se que não se trata de problemática de natureza jurídica, por não haver antijuridicidade, mas verifica-se bem as consequências no campo econômico, onerando as relações comerciais ou até mesmo limitando-as, sendo, portanto, item desagradável aos agentes econômicos privados face à incidência tributária ou ônus fiscal duplicado.

Nesse sentido, entre a dicotomia Estatal de garantir a manutenção de suas receitas tributárias, essenciais à sua sobrevivência, e a promoção do crescimento e do desenvolvimento econômico, em face também das transações comerciais advindas de relações com países estrangeiros, emergiu-se a necessidade de construção de mecanismos de afastamento da dupla tributação internacional e, também, da própria evasão fiscal pela ausência de alguma tributação.

A solução veio por meio das convenções internacionais, também chamadas de convenções para evitar a dupla tributação internacional (medidas bilaterais ou multilaterais) e por meio de previsões nos regimes internos unilaterais em matéria tributária (medidas unilaterais).

É cada vez mais frequente a utilização dos tratados internacionais em matéria tributária (SANTOS e MASCARENHAS, 2015, p. 484). Uma das espécies desses tratados, que chamamos de convenções para evitar a dupla tributação, é a mais usual hodiernamente. Sobre estes ensina Alberto Xavier (1998, p. 94):

É relativamente recente o movimento no sentido da celebração de tratados sobre a dupla tributação; e o fato não é de estranhar se atender ao predomínio durante muito tempo exercido pelas formas imobiliárias da riqueza e à menor intensidade das relações econômicas internacionais, o que determinava uma reduzida frequência de casos em que a mesma manifestação de riqueza se encontrava submetida a mais do que um ordenamento tributário.

Só a partir da 1ª Guerra Mundial se começam, na verdade, a estipular convenções tendentes a eliminar duplas tributações entre países Europeus, sob os auspícios da Sociedade das Nações. O tratado entre a Alemanha e a Itália, de 1925, foi o primeiro de uma longa série que tomou por modelo (cerca de 20 tratados até o início da 2ª Guerra Mundial).

A partir da 2ª Grande Guerra, o movimento intensifica-se e são celebradas numerosas convenções, agora com predomínio para os países anglo-saxônicos, já em virtude da internacionalização progressiva da economia norte-americana, já no âmbito das relações entre a Inglaterra e os países do Commonwealth. A corrente de investimentos internacionais para um e outro lado do Atlântico e o movimento de integração econômica europeia, no quadro de uma política mundial de liberalização do comércio, conduziram a

aceleração do fenômeno, impulsionado pela Câmara de Comércio Internacional, e deram origem à criação do Comitê Fiscal da OCDE.

De forma sintética, essas soluções distintas podem ser classificadas como medidas unilaterais - combate à pluritributação internacional, por meio do método da isenção tributária, do crédito de imposto, da dedução dos tributos pagos no exterior como despesa; cooperação administrativa e transparência fiscal, e, também, medidas bilaterais adotadas por convenções bilaterais.

Já com relação aos métodos bilaterais, têm-se os acordos firmados entre os países, denominados tratados de Direito Internacional, nos termos da definição trazida pelo art. 2º da Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados (1969), *in verbis*:

Tratado é o acordo internacional celebrado por escrito entre Estados e regido pelo Direito Internacional, quer conste de um instrumento único, quer de dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja sua denominação particular.

No tocante aos tratados envolvendo questões de natureza tributária internacional, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE se ocupou de criar um modelo de convênio para combater os malefícios da dupla imposição internacional. Assim, editou sua primeira versão em 1963, tendo sido a atual publicada em 1997, após diversas modificações.

Entretanto, em face de serem seus países membros desenvolvidos, diga-se de passagem, a modelagem adotada pela OCDE resguardava os interesses desses países, em detrimento dos interesses dos países em desenvolvimento, partindo do pressuposto de que há neutralidade tributária entre os países, pois possuem o mesmo fluxo de investimentos, o que de fato, não se verifica na realidade.

Haja vista tratar-se de situação não idêntica, no tocante às relações entre um país em desenvolvimento e um país desenvolvido, os países em desenvolvimento iniciaram um movimento para que os modelos de tratados considerassem as distintas realidades entre o primeiro e o terceiro mundo e os malefícios que um acordo que objetiva tão-somente a neutralidade tributária traz ao desenvolvimento dos países pobres. Antonio Figueiroa (Apud CAMPAGNALE, CATINOT e PARRONDO, 2000, p. 30) analisou essa movimentação dos países em desenvolvimento para a modificação das regras-padrão dos tratados internacionais contra a dupla tributação:

[os países em desenvolvimento] colocaram como objetivo na formulação de tratado com os países desenvolvidos o estabelecimento de um sistema de incentivos, que alente o investimento de capitais, já que não se pretende somente remover as barreiras tributárias ao investimento, criando um estado de neutralidade impositiva, mas também que o tratado contribua, por meio de incentivos, a induzir os investimentos nos países em desenvolvimento, o que,

obviamente, o afasta do conceito de neutralidade invocado pelos países desenvolvidos.

Nessa linha, a Organização das Nações Unidas editou, em 1973, seu primeiro modelo de tratado para evitar a dupla imposição, voltado para as relações entre os países desenvolvidos e os países em desenvolvimento. Uma das críticas apresentadas ao modelo da OCDE é que ele tende a privilegiar os países desenvolvidos em detrimento de países em desenvolvimento, beneficiando o Estado de residência (dono da riqueza, do capital) sobre o Estado de fonte (onde se produz a riqueza).

ACORDOS BILATERAIS X SOBERANIA ESTATAL

Segundo Márcio Ávila (2012) no que concerne às Convenções Contra a Dupla Tributação - CCDTs, a própria capacidade dos Estados em celebrá-las já implica numa manifestação da soberania tributária. A renúncia parcial ou total de determinado rendimento também é expressão da soberania. Assim, a soberania é uma pré-condição da jurisdição para a incidência das leis respeitando os limites de jurisdição.

E para que haja uma harmonia entre os diversos Estados soberanos eles devem seguir uma ordem internacional de normas e comportamentos rotinizados para conseguirem gerir uma política internacional com o objetivo de reduzir um caos quando forem unir as diferentes normas nas relações entre os Estados. Tudo isso tem o intuito de organizar a política mundial, estabelecer regras de coexistência de cooperação entre os atores internacionais, definir competências, atribuir direitos e obrigações e buscar uma mobilização para obediências das regras de coexistência e cooperação.

Dessa forma, a pactuação entre Estados soberanos decorre, de certa forma, na relativização de suas soberanias, na medida em que o tratado firmado seja recepcionado nas legislações pátrias, ainda que cada país discipline de forma diversa a sua natureza dentro de seu ordenamento jurídico.

Importante destacar o princípio de que o tratado internacional prevalece sobre o direito interno do País, à luz do direito internacional. Dessa forma, a doutrina bem entende que alterações nos pactos realizadas, ainda que efetivadas via direito interno dos países, ou até mesmo a revogação dos acordos, de forma unilateral, ferem de morte o pacto celebrado, gerando insegurança jurídica pelo rompimento contratual, na medida em que o outro país signatário do tratado teria seus direitos violados em face de alterações não por ele pactuadas.

Nesse sentido, há diferentes teorias aplicáveis à matéria. A teoria dualista pugna pela existência de dois sistemas jurídicos independentes e autônomos, os quais não entrariam em conflito pelo fato de ser necessária a

incorporação ao direito interno da norma de direito internacional. Nessa lógica, o direito internacional somente teria validade em determinado Estado se fosse incorporado pelo direito interno do País, o que em tese evitaria qualquer controvérsia entre os sistemas jurídicos.

A concepção monista (que prevalece no direito hodierno) não reconhece a existência de duas ordens jurídicas autônomas (interna e internacional), mas sim de um único ordenamento, no qual pode prevalecer o direito interno ou o direito internacional.

A Constituição Federal de 1988, ao prever expressamente que os direitos e garantias previstos na Lei Maior não excluem aqueles previstos em tratados internacionais (art. 5º, § 2º²) adotou a concepção monista com primado do direito internacional. Segundo o entendimento de Alberto Xavier (1998, p. 101 a 102):

(...) o §2º do artigo 5º da Constituição Federal de 1988 (...) dá solução clara e unívoca a esta problemática, resolvendo dissídios e ambigüidades suscitadas no anterior direito constitucional brasileiro, e permitindo afirmar que o ordenamento jurídico brasileiro não só se assume como um ordenamento que não vive alheado do ordenamento internacional, pois com ele se conexas de modo sistemático e institucional, como também e sobretudo se auto-afirma como um ordenamento que coexiste na ordem interna coerentemente com um direito internacional convencional aí dotado de vigência autônoma e plena. Está assim hoje definitivamente superada na nossa ordem jurídica a querela entre as teses que, classicamente é na ausência de normas constitucionais expressas, eram colocadas em abstrato: a tese dualista e a tese monista.

De forma didática, uma vez aprovado pelo Congresso Nacional (art. 49, I da CF/88), o tratado internacional é ratificado (há a troca ou depósito dos instrumentos de ratificação), sendo objeto de um Decreto Legislativo e posteriormente publicado internamente via Decreto do Poder Executivo. Esse processo pode levar e normalmente leva, diversos anos.

Não obstante a existência de distintas doutrinas brasileiras acerca da natureza desses tratados no ordenamento jurídico brasileiro, o Supremo Tribunal Federal aplica-lhes a natureza de lei ordinária, o que gera certa crítica no tocante à possibilidade, sob o entendimento de se tratar de lei ordinária, de que o Legislativo possa, inclusive, usurpar da soberania da União, mudando seus termos ou até o denunciando, gerando controvérsia inclusive quanto ao alcance do próprio art. 98 do Código Tributário Nacional - CTN³, que assim dispõe:

2 Constituição Federal - 1988:

“Art. 5º. (...)”

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

3 Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

A Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, de 1969, foi assinada pelo Brasil em 23 de maio de 1969, possuindo, dentre outras partes importantes, a cláusula 27 que assim dispõe⁴:

Artigo 27. Uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado. (...).

Em que pese tal convenção só tenha sido aprovada pelo Congresso Nacional em 17 de julho de 2009, por meio do Decreto Legislativo nº 496/2009, e ratificada pelo Poder Executivo por intermédio do Decreto nº 7.030/2009, de 14 de dezembro de 2009, sempre houve o entendimento consensual no sentido de que o tratado não pode, sob nenhuma hipótese, violar a Constituição Federal. Assim, eventual convenção que venha a ser referendada pelo Congresso Nacional e ratificada pelo Presidente da República, mas que contrarie a Lei Maior, poderá ser objeto de controle jurisdicional de constitucionalidade, cabendo ao STF a palavra final sobre a validade ou não do tratado firmado pelo Brasil.

O Professor Sacha Calmon (1992, p. 194) sugere a realização de um controle prévio de constitucionalidade dos convênios internacionais firmados pelo Brasil, de modo a evitar problemas de incompatibilidade do tratado com a Constituição Federal verificados somente após a ratificação. Nas palavras do eminente Professor:

Ao STF compete a guarda da Constituição (art. 102). Cabe-lhe o controle jurisdicional difuso e concentrado, em rito sucessivo, da constitucionalidade das leis e atos normativos (artigo 102, I, a e III, a, b, c). Por oportuno o STF exercita o controle misto de constitucionalidade (diferentemente do controle exclusivamente concentrado exercido pelas Cortes Constitucionais europeias e diferentemente, também, do controle difuso exercido nos EEUU, por isso que os dois tipos de controle, ao mesmo tempo, é que caracterizam o sistema misto). Estamos propondo que antes do decreto legislativo que homologa o acordo pronuncie-se a Suprema Corte sobre a sua constitucionalidade, como faz a Corte Constitucional Alemã de modo próprio, embora não exista uma palavra sequer na Lei Fundamental de Bonn, conferindo-lhe tal prerrogativa. O exame prévio decorre exatamente da cláusula geral da guarda da Constituição. A razão é simples. Evitar que tratados referendados pelo Congresso venham depois ser inquinados de inconstitucionais, gerando dúvidas e prejuízos às partes e aos seus nacionais.

Ademais, tem-se também o entendimento de que os tratados em matéria tributária estão situados em plano hierárquico superior ao das leis

4 Decreto nº 7.030, de 14 de dezembro de 2009. Promulga a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, concluída em 23 de maio de 1969, com reserva aos Artigos 25 e 66. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d7030.htm

ordinárias, em razão de disposição expressa do Código Tributário Nacional - CTN, repise-se:

Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

A EXEGESE DO ART. 98 DO CTN NOS TRIBUNAIS SUPERIORES

Consoante mencionado, e diante da notoriedade das relações brasileiras com o resto do mundo, é sabido que o Brasil tem e vem celebrando diversos tratados internacionais sobre a tributação da renda e do capital, os quais, em linhas gerais, seguem a Convenção Modelo editada pela Organização para Cooperação Econômica e Desenvolvimento -OCDE, mesmo não figurando o Brasil como membro da organização (em processo de adesão à OCDE).

Essas convenções internacionais tributárias diversas vezes conflitam com o direito positivo brasileiro. Regra geral, nas situações em que o tratado internacional é posterior à legislação interna não há maiores dúvidas quanto à sua prevalência. Entretanto, a crítica, consoante dito, está na possibilidade de a legislação interna superveniente afastar a aplicação da convenção internacional, configurando o chamado *treaty override*, a violação do tratado.

Segundo Sérgio André Rocha (2013, p. 104) a questão do *treaty override* no Brasil, no que se refere às convenções internacionais, passa: (a) pela definição da posição hierárquica de tais tratados no ordenamento jurídico pátrio; e (b) pela possibilidade de aplicação do critério de especialidade, caso se conclua pela inexistência de superioridade dos tratados sobre a legislação ordinária.

Embora o entendimento do Supremo Tribunal Federal de que tratados de natureza tributária possuem status de lei ordinária, a problemática envolvendo a possível revogação de um tratado por lei ordinária superveniente, contudo, inexistente em matéria tributária, em razão do disposto no art. 98 do Código Tributário Nacional (CTN).

Dessa forma, o CTN estabelece que versando um tratado sobre matéria tributária, não será a ele dispensado o mesmo tratamento dos tratados firmados pelo Brasil sobre outras matérias. Assim, não caberá ao STF, mas sim ao Superior Tribunal de Justiça – posto que se trata de norma infraconstitucional – determinar o alcance da dicção contida no art. 98 do Código Tributário Nacional.

Sobre referido dispositivo, Misabel Derzi já se manifestou nos seguintes termos:

Como se sabe, o art. 98 do Código Tributário Nacional estabelece que os tratados e convenções internacionais revogam ou modificam a legislação

tributária interna e serão observados pela legislação que lhes sobrevenha. A União representa o Estado brasileiro na ordem internacional. Uma vez celebrado o acordo ou ato internacional pelo Presidente da República e ratificado pelo Congresso Nacional em decreto legislativo, incorpora-se à ordem jurídica interna, revogando as normas incompatíveis que lhe sejam contrárias.

Em entendimento uníssono, a Corte Superior de Justiça tem assentado pela prevalência dos tratados internacionais em matéria tributária sobre o direito interno infraconstitucional (nesse sentido: RESP nº 130.670, DJ 03.06.2002, p. 143; RESP nº 104.566, DJ 07.06.1999, p. 88; RESP nº 167.758, DJ 03.08.1998, p. 211; RESP nº 104.944, DJ 11.05.1998, p. 68; RESP nº 112.550, DJ 11.05.1998, p. 69).

Em que pese o posicionamento dos Tribunais Superiores supracitados carreguem alguma diferença interpretativa quanto ao alcance do art. 98 do CTN em relação aos tratados internacionais tributários, ainda há que se observar, em homenagem ao debate, a transversalidade desses tratados internacionais de natureza tributária em relação às leis fiscais pátrias – que disciplinam as finanças públicas brasileiras e abrangem o processo legislativo brasileiro atual.

Nesse sentido, embora esses tratados/acordos tributários de certa forma estejam ajustados frente ao CTN, há que se destacar a necessidade de analisá-los no aspecto temporal e contextual legal sistêmico, em especial às leis à época vigentes que estabelecem regras fiscais.

Assim, consoante citado, a teoria da regulação responsiva traz, resumidamente, algumas características a ela inerentes em relação à regulação dela objeto de estudo e aplicação, a saber: a busca da flexibilização pelo uso da negociação, a correção de políticas públicas com adoção de novas estratégias, uso da persuasão na negociação e busca da governança. Trata-se, em síntese, da construção conjunta de soluções inclusive com a implementação da conformidade, plenamente aplicável no direito tributário internacional, mais especificamente nos problemas que envolvem bitributação entre nações que mantêm relações comerciais.

Nesse sentido, a adoção de medidas unilaterais contra essa dupla tributação (de autoria exclusiva do Brasil) aparenta ser um caminho mais árduo de ser seguido em tempos atuais. Isso tendo em vista que a medida decorre da gestão de uma norma jurídica interna permeada de regras formais e materiais, e, em se tratando de matéria tributária, leia-se, transversalmente, receitas públicas, também se deve observar, quando da edição dessas medidas, regras fiscais aplicáveis na gestão dos recursos públicos.

Assim, medidas unilaterais que ensejam renúncia de receita, por exemplo, carecem de observar regramentos normativos que buscam a

preservação do montante de receita objeto da renúncia ou que definam medidas compensatórias equivalentes, consoante disciplina da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Sendo o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) de que um tratado internacional tributário tenha prevalência sobre o direito interno infraconstitucional, salvo entendimento diverso, estaria sujeito precipuamente à Constituição Federal, entendimento esse que iria ao encontro da construção doutrinária de que, assim, haveria a supremacia do Direito Internacional (primazia do direito internacional) e assim, teria o condão de se sobressair às normas fiscais vigentes de natureza infraconstitucional, não carecendo de cumprimento medidas legais compensativas com vistas a confiar-lhes segurança jurídica, à luz de outras normas infraconstitucionais que estabeleçam regras fiscais.

Entretanto, em outra perspectiva, dúvida surge quanto às medidas bilaterais (tratados e convenções bilaterais tributários) firmados pela União se também carecem dessa avaliação frente à norma fiscal visando o equilíbrio financeiro do estado. Sendo a interpretação do STF de que determinado tratado internacional tributário tem força de lei ordinária, passando esse tratado inclusive pelo crivo de constitucionalidade, salvo melhor juízo, deveriam se sujeitar também às disposições da própria Constituição Federal, da Lei de Responsabilidade Fiscal e das leis anuais específicas que disciplinam as diretrizes orçamentárias no tocante também à renúncia de receitas.

Preliminarmente, cabe refletir que semelhantemente à evolução supracitada envolvendo as relações internacionais das economias mundiais, com reflexo nas operações comerciais e seus respectivos tributos devidos, a evolução do Estado brasileiro também passou pela fixação, na legislação nacional, de regras fiscais atinentes à gestão dos recursos públicos, inclusive aqueles também decorrentes do exercício do poder de tributar.

No aspecto temporal, o Código Tributário Nacional (CTN), aprovado em 1966, também teve a companhia, dentre tantas outras leis estruturantes, da Lei nº 4.320, de 1964, que disciplinou normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, bem como da própria Constituição de 1988 que estabeleceu um capítulo próprio para o tratamento das Finanças Públicas (Título VI - Capítulo II da CF).

Se de um lado o Direito Tributário brasileiro veio acompanhado de leis e normas supervenientes, esparsas, disciplinando os diversos tributos legalmente existentes, diversos atos normativos também foram editados na busca da regulação do Estado Fiscal brasileiro, culminando, mais recentemente, em regras fiscais fixadas na própria Constituição Federal, a partir do Poder

Constituinte derivado, e em especial na edição da Lei de Responsabilidade Fiscal e nas leis anuais que disciplinam diretrizes orçamentárias.

Nessa linha, o art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT – Emenda Constitucional nº 95/2016) dispõe que uma proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro. Quanto à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. O seu art. 1º, parágrafo primeiro, disciplina que a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

Essas regras fiscais se relacionam tanto com despesas estatais quanto com receitas legalmente previstas, inclusive no tocante à disciplina legal no caso de renúncia de receita. Segundo Regis Fernandes de Oliveira (2013, p. 162) o art. 14 da Lei Complementar nº 101/2000 contém as disposições legais gerais relativas à matéria e traz requisitos para a concessão. Assevera, ainda que o texto constitucional prevê a necessidade de lei específica para a concessão de todo e qualquer benefício (art.150, § 6º, CF), cabendo aos gestores públicos prestar atenção a essas disposições legais, pois a não observância delas implica em ato de improbidade administrativa, conforme disposto no art. 10, VII, da Lei nº 8.429/1992⁵.

O TRATAMENTO DA UNIÃO COM AS RENÚNCIAS DE RECEITAS

Haja vista se estar avaliando a interrelação entre tratados internacionais tributários e aspectos fiscais aplicáveis, propõe-se ater somente à disposição legal relativa a receitas públicas tributárias. Nesse sentido,

5 Lei nº 8429/1992.

Art. 10. Constitui ato de improbidade administrativa que causa lesão ao erário qualquer ação ou omissão, dolosa ou culposa, que enseje perda patrimonial, desvio, apropriação, malbaratamento ou dilapidação dos bens ou haveres das entidades referidas no art. 1º desta lei, e notadamente:

(...)

VII - conceder benefício administrativo ou fiscal sem a observância das formalidades legais ou regulamentares aplicáveis à espécie;

interessante repisar a disposição do art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT:

Art. 113. A proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro”. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 95, de 2016).

Dúvida intrigante surge ao se tentar relacionar um tratado internacional tributário a uma “lei ordinária”. Sendo recepcionado no direito interno via Decreto Legislativo e, posteriormente, um Decreto do Poder Executivo, entende-se ser pertinente a interpretação de que se trata de uma proposição legislativa, cabendo, portanto, a observância do supracitado art.113 do ADCT, pois, plenamente aplicável.

Assim, já há que se avaliar que previamente à assinatura de tratados internacionais de natureza tributária ou, pelo menos, durante o período em que está sujeito às regras de aprovação pelo Congresso Nacional, tal tratado deve buscar apresentar o cumprimento dessa disposição constitucional, sinalizando os efeitos financeiros com relação a sua eventual entrada em vigor, ainda que tais efeitos estejam previstos, via de regra, para o período futuro ao de sua entrada em vigor no território nacional.

Consoante dito, analisando-se, ainda, os aspectos da LRF no tocante às receitas tributárias públicas, tem-se destaque seu art. 14:

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:(Vide Medida Provisória nº 2.159, de 2001) (Vide Lei nº 10.276, de 2001) (Vide ADI 6357)

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o caput deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o

benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

(...)

Nos termos do § 1º acima descrito, a renúncia de receita compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado. Assim, isenções decorrentes de acordos bilaterais de natureza tributária (tax exemption) bem como a concessão de crédito fiscal estrangeiros (foreign tax credit) se enquadram nesse conceito de renúncia de receita, inclusive por terem natureza não geral, devendo se submeter às disposições desse artigo 14 da LRF, inclusive observando as disposições estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias.

A Lei nº 14.194, de 20 de agosto de 2021, LDO 2022, dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e a execução da Lei Orçamentária de 2022. O capítulo IX dessa lei disciplina as regras de adequação orçamentária das alterações na legislação brasileira.

Nesse sentido, caso o objeto de determinado tratado internacional de natureza tributária envolva renúncia de receita ao Brasil, a sua legalidade perpassa pela observância das normas retromencionadas, devendo tais valores de renúncia de receita terem sido já recepcionados nas estimativas de receita constantes da lei orçamentária do ano de sua entrada em vigência ou, caso negativo, estarem acompanhadas de medidas compensatórias que anulem o efeito da renúncia nas contas do Governo. Isso visando a preservação do *status quo*, em termos financeiros, do equilíbrio entre receitas e despesas antes da vigência de tal tratado tributário.

Uma vez que o sistema tributário é permeado por desonerações fiscais, tanto nos países desenvolvidos quanto naqueles em desenvolvimento, é importante analisar a política de concessão de incentivos e benefícios fiscais e seus reflexos sobre a base arrecadatória, sobre o emprego e sobre a atividade econômica.

O Brasil adota critérios internacionalmente validados para mensuração dos gastos tributários, conforme se verifica no Demonstrativo de Gastos Tributários anualmente publicado pela Receita Federal do Brasil (RFB).

Sabe-se que países desenvolvidos usam incentivos fiscais para promover pesquisa e desenvolver atividades e para apoiar a competitividade de suas empresas no mercado global. Já países em desenvolvimento os utilizam para atrair investimentos estrangeiros e fomentar indústrias nacionais. Embora incentivos fiscais pareçam não ter custos que afetam o orçamento, eles podem envolver custos, tais como perda de receita, baixa eficiência econômica,

planejamento tributário excessivo e evasão fiscal, que podem corroer a base tributável (CIAT, 2018, p. 16).

Assim, os incentivos fiscais podem desempenhar um papel útil no incentivo ao investimento interno e externo. A extensão de sua utilidade, e a que custo, depende de quão bem os programas de incentivo fiscal são projetados, implementados e monitorados. Podemos aplicar esse entendimento também às decisões acerca da bitributação entre países nas operações comerciais. Ou seja, qual a natureza do benefício e seu montante para o Brasil, por exemplo, frente a eventual renúncia de receita pactuada num acordo bilateral?

Não se trata de questionamento de fácil verificação. Basta destacar a experiência brasileira na elaboração de estimativas envolvendo incentivos e benefícios fiscais concedidos pelo Governo Federal em seus impostos, o que de pronto nos permite inferir quão desafiador é apurar os resultados sobre a atividade econômica decorrentes de algum benefício de natureza tributária porventura concedido.

Dessa forma, ao tempo em que a concessão de incentivos e benefícios fiscais concedidos pelo Estado pode apresentar impactos financeiros negativos à arrecadação tributária, há que se reconhecer que esses mesmos benefícios, concedidos com intuito de fomento à economia, também podem apresentar impactos econômicos, na forma de geração de renda e emprego, bem como na melhora da base arrecadatória pelo acréscimo do consumo e, por consequência, da tributação. Mais uma vez, por simetria, podemos aplicar esse entendimento à determinada medida unilateral ou bilateral para se evitar bitributação entre países em suas operações comerciais.

A mensuração e o controle dos benefícios fiscais concedidos também não são tarefas triviais para o Estado brasileiro. É desafiador para o Brasil a constante construção de mecanismos de controle e avaliação dos resultados desejados e apurados com essas medidas, devendo, inclusive, as políticas isentivas serem acompanhadas pelo Poder Legislativo com auxílio do Tribunais de Contas e outros órgãos de Controles Internos.

Consoante isso, a União tem, anualmente, publicado um Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (Demonstrativo de Gastos Tributários), encaminhado juntamente com a proposta de Lei Orçamentária. O citado demonstrativo tem por objetivo estimar a perda da arrecadação decorrente da concessão de benefícios de natureza tributária (gastos tributários) e, desse modo, dar maior transparência às políticas fiscais e aos tratamentos diferenciados existentes, bem como subsidiar os formuladores de políticas públicas e possibilitar aos cidadãos visualizar a alocação dos recursos públicos e a distribuição da carga tributária, em observância ao art. 165, § 6º da CF/88 e ao art. 5º, II, da LC nº 101/2000:

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

(...)

§ 6º O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

Art. 5º O projeto de lei orçamentária anual, elaborado de forma compatível com o plano plurianual, com a lei de diretrizes orçamentárias e com as normas desta Lei Complementar:

(...)

II - será acompanhado do documento a que se refere o § 6º do art. 165 da Constituição, bem como das medidas de compensação a renúncias de receita e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado;

(...)

Destaca-se que, de uma forma geral, os sistemas tributários não possuem outro objetivo senão o de gerar recursos financeiros para custear os gastos governamentais pela via da execução orçamentária. No tocante ao sistema tributário, conforme já mencionado, está permeado de desonerações tributárias que, segundo a Receita Federal do Brasil, correspondem a todas e quaisquer situações que promovam presunções creditícias, isenções, anistias, reduções de alíquotas, deduções, abatimentos e diferimentos de obrigações de natureza tributária (BRASIL, 2018, p. 7).

Algumas das desonerações supracitadas se materializam em ações com objetivo da promoção do desenvolvimento econômico ou social, não realizadas no orçamento, mas, sim, por intermédio do sistema tributário, compondo o que se convencionou denominar de “Gastos Tributários” (BRASIL, 2018, p. 8).

Há que se destacar que um gasto tributário se caracteriza pela alteração de preceitos de equidade, da progressividade e neutralidade, típicos de um sistema tributário (BRASIL, 2018, p. 9). Dessa forma, na visão da RFB, Gastos Tributários são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando atender objetivos econômicos e sociais e constituem-se uma exceção ao sistema tributário de referência, reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte (BRASIL, 2018, p. 7).

Cada país possui um modelo específico de sistema tributário de referência que geralmente é composto por: estrutura legal, convenções contábeis, deduções de pagamentos compulsórios, provisões para facilitar a

administração e provisões relacionadas a obrigações fiscais internacionais (BID 2009) (BRASIL, 2020, p. 8). O Brasil adotou o enfoque legal, com um Sistema Tributário de Referência baseado na legislação tributária vigente, em normas contábeis, em princípios econômicos, em princípios tributários e na doutrina especializada.

Quanto aos aspectos metodológicos utilizados pela RFB para cálculo dos gastos tributários, tem-se que sua apuração é uma tarefa analítica que consiste na mensuração individualizada dos itens que compõem os Demonstrativos de Gastos Tributários (próximo de 300). Diferentemente da arrecadação, os valores dos tributos que deixam de ser arrecadados, em decorrência dos gastos tributários, não podem ser observados diretamente. Por isso, os Demonstrativos de Gastos Tributários (DGT) têm natureza de estimativas, projeções ou provisões (BRASIL, 2019, p. 5).

O Brasil se utiliza do método de perda de arrecadação⁶, sendo que os demonstrativos dos gastos tributários elaborados pela RFB têm por objetivo auxiliar o processo de elaboração do orçamento federal. As estimativas realizadas com base em dados agregados consistem em simular a apuração normal do tributo, aplicado ao caso específico desonerado, a partir de informações sobre a base de cálculo ou outras que possam indicar seu volume. Esses dados são obtidos de forma agregada, nas declarações e nas escriturações apresentadas pelos contribuintes, a exemplo da Declaração de Importação (DI), da Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física (DIRPF) e da Escrituração Contábil Fiscal (ECF). Também são utilizadas informações de fontes externas, constantes de estatísticas oficiais produzidas por instituições como o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), Banco Central etc. (BRASIL, 2018. P. 34).

Assim, interessante relacionar que as medidas unilaterais ou bilaterais adotadas no país, no tocante à exclusão da bitributação, em especial sobre a renda, podem levar à renúncia de receitas tributárias, inclusive caso haja prevalência da tributação no critério da residência sobre o critério da fonte. Reitere-se que, a princípio, prevalecendo tal critério de residência, há forte favorecimento às empresas de países desenvolvidos frente às dos países em desenvolvimento, na medida que não há simetria entre eles.

Ademais, eventuais renúncias de receitas decorrentes de acordos bilaterais, geralmente, passam a vigor a partir do exercício financeiro seguinte à sua promulgação. Entretanto, eventuais renúncias de receitas decorrentes de acordos bilaterais de natureza tributária não são atualmente

⁶ Método que, resumidamente, simula uma tributação normal sobre o volume das operações desoneradas que efetivamente ocorreram, ou esperadas para o futuro, mantendo os demais fatores constantes. Por definição, não leva em consideração as alterações de comportamento dos contribuintes.

incorporadas ao DGT elaborado pela União. Logo, não sendo tais valores incorporados ao referido Demonstrativo, tem-se a interpretação de que essas eventuais renúncias de receitas acabam por serem consideradas como alterações no sistema tributário de referência. Portanto, não se tem esses valores estimados, consoante previsto no art. 113 do ADCT, publicizados, e nem, caso de fato representem perda à base arrecadatória, se é apresentada medida compensatória consoante estabelecido na LRF e na LDO.

Ainda, dado que esses acordos bilaterais, que resultem em renúncia de receita, possuem alcance somente interpartes, ou seja, entre os países deles signatários, infere-se que tais renúncias se enquadram no conceito de renúncia de receita estabelecido pela LRF, art. 14, § 1º, em especial pela natureza não geral desses acordos e respectivas eventuais renúncias de receita.

Art. 14. § 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

MEDIDAS LEGAIS CORRETIVAS PARA REGULAÇÃO FISCAL VIGENTE E SEGURANÇA JURÍDICA

Assim, prevalecendo-se o entendimento de que os acordos que impliquem renúncia de receita não se tratam de alterações no sistema tributário de referência, os demonstrativos anuais de gastos tributários deveriam incorporar em seu conteúdo seção/demonstrativo em que apresente as perdas potenciais de arrecadação em face desses acordos bilaterais firmados pelo Brasil de natureza tributária que porventura representem renúncia de receita, similarmente ao tratamento em relação aos incentivos e benefícios fiscais concedidos no âmbito nacional, adequando-se ao disposto no art. 113 do ADCT (CF/88).

Creio que a questão se torna ainda mais relevante quando a analisamos sob a perspectiva das mudanças tributárias em fase de enfrentamento pelo Brasil, em tramitação no Congresso Nacional. O Projeto de Lei nº 2.337/2021, que trata do Imposto de renda, já aprovado na Câmara dos Deputados (BRASIL, 2021), dentre outras mudanças, prevê no art. 2º a tributação sobre lucros ou dividendos pagos ou creditados sob qualquer forma. Considerando o crescimento das operações comerciais e relações internacionais entre empresas globais, há possibilidade de que, se de fato houver confirmação pelo Legislativo brasileiro quanto à tributação sobre Dividendos, haverá uma hipótese de incidência que pode suscitar o fenômeno da dupla tributação, e, possivelmente ensejará revisão dos acordos já firmados ou a inclusão de novo

item a ser objeto de discussão e negociação em alteração ou novos acordos bilaterais.

Similarmente, podemos traçar um paralelo com eventuais batalhas tributárias atualmente existentes sobre o mercado digital mundial, a exemplo da prestação de serviço de *streaming* e outros similares. Trata-se de hipótese de incidência tributária de natureza global, complexa, pois envolvem atores ativos e passivos em países diversos, o que será um desafio para se definir os critérios de tributação, buscando-se a preservação dos interesses de cada país. Ou seja, matéria que colocará também em xeque a soberania absoluta das nações.

Assim, esses dois exemplos podem representar expressiva parcela de tributos que podem vir a ser incorporados à base tributária brasileira e que, no caso de existência de regras em acordos bilaterais em que se haja renúncia do todo ou parte desses novos fatos geradores, tais valores renunciados serão de forte relevância à arrecadação, sendo que a renúncia deles representará, além da renúncia à autonomia do país no poder de tributar, a efetiva redução de recursos tributários disponíveis ao Tesouro Nacional.

Isso posto, infere-se que se exigirá adequação dessas medidas bilaterais à luz das disposições legais previstas e vigentes na CF, na LRF e na LDO, em especial às medidas compensatórias equivalentes às perdas porventura estimadas.

Por fim, há que se observar a adoção dos procedimentos legais acima previstos também como medida de transparência à sociedade. Em tempos fiscais de déficit elevados e que comprometem a capacidade do Estado fomentador, regulador e distribuidor de renda, medidas que ensejam perda de receita pública, em especial de natureza tributária, têm sido fortemente combatidas pelo Legislativo, tornando-se um assunto de relevância constitucional, inclusive sendo matéria objeto da Emenda Constitucional nº 109, de 2020⁷, a qual determinou ao Poder Executivo Federal a adequação dos Gastos

7 EC nº 109/2021:

“Art. 4º O Presidente da República deve encaminhar ao Congresso Nacional, em até 6 (seis) meses após a promulgação desta Emenda Constitucional, plano de redução gradual de incentivos e benefícios federais de natureza tributária, acompanhado das correspondentes proposições legislativas e das estimativas dos respectivos impactos orçamentários e financeiros.

§ 1º As proposições legislativas a que se refere o caput devem propiciar, em conjunto, redução do montante total dos incentivos e benefícios referidos no caput deste artigo:

(...)”

I - para o exercício em que forem encaminhadas, de pelo menos 10% (dez por cento), em termos anualizados, em relação aos incentivos e benefícios vigentes por ocasião da promulgação desta Emenda Constitucional;

II - de modo que esse montante, no prazo de até 8 (oito) anos, não ultrapasse 2% (dois por cento) do produto interno bruto.

Tributários da União para o patamar de 2% do Produto Interno Bruto no período de até oito anos.

Ou seja, em que pese e se reconheça a importância dos incentivos e benefícios fiscais à economia nacional, via crescimento econômico, comercial e geração de renda, assim como a potencialidade positiva decorrente de acordo bilaterais de natureza tributária sobre o comércio internacional e sobre o PIB dos países, essas medidas carecem da observância das disposições normativas aplicáveis para que possam produzir efeitos legais, zelando pela transparência e, acima dela, zelando pela isonomia sistêmica entre as medidas de natureza tributária que tenham transversalidade e impactos sobre as finanças públicas brasileiras.

Dessa forma, à luz dos interesses da Regulação Responsiva, preocupada com a inovação, atualização, valendo-se da negociação e da persuasão alternativamente à busca incessante da retaliação/punição, e adstrita ao interesse regulatório pela correção de políticas públicas, buscando o propósito legal, ideal seria que tais medidas bilaterais, se representarem perda de receitas tributárias, só tenham vigência efetiva quando superadas as questões legais supracitadas, sendo que, como regra geral, os demonstrativos da União (DGT) poderiam ser objeto de evolução, passando a incorporar seção específica que contemple os decretos legislativos em tramitação no Congresso Nacional e

§ 2º O disposto no caput deste artigo, bem como o atingimento das metas estabelecidas no § 1º deste artigo, não se aplica aos incentivos e benefícios:

I - estabelecidos com fundamento na alínea "d" do inciso III do caput e no parágrafo único do art. 146 da Constituição Federal;

II - concedidos a entidades sem fins lucrativos com fundamento na alínea "c" do inciso VI do caput do art. 150 e no § 7º do art. 195 da Constituição Federal;

III - concedidos aos programas de que trata a alínea "c" do inciso I do caput do art. 159 da Constituição Federal;

IV - relativos ao regime especial estabelecido nos termos do art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e às áreas de livre comércio e zonas francas estabelecidas na forma da lei;

V - relacionados aos produtos que compõem a cesta básica; e

VI - concedidos aos programas estabelecidos em lei destinados à concessão de bolsas de estudo integrais e parciais para estudantes de cursos superiores em instituições privadas de ensino superior, com ou sem fins lucrativos.

§ 3º Para efeitos deste artigo, considera-se incentivo ou benefício de natureza tributária aquele assim definido na mais recente publicação do demonstrativo a que se refere o § 6º do art. 165 da Constituição Federal.

§ 4º Lei complementar tratará de:

I - critérios objetivos, metas de desempenho e procedimentos para a concessão e a alteração de incentivo ou benefício de natureza tributária, financeira ou creditícia para pessoas jurídicas do qual decorra diminuição de receita ou aumento de despesa;

II - regras para a avaliação periódica obrigatória dos impactos econômico sociais dos incentivos ou benefícios de que trata o inciso I deste parágrafo, com divulgação irrestrita dos respectivos resultados;

III - redução gradual de incentivos fiscais federais de natureza tributária, sem prejuízo do plano emergencial de que trata o caput deste artigo.

que porventura hajam expectativa de vigência no exercício de referência do demonstrativo.

Nessa toada, para fins de eficácia da medida supracitada nos demonstrativos de gastos tributários da União, ideal também fosse tal possibilidade incorporada à lei de diretrizes orçamentárias, a fim de se estabelecer comando legal legítimo, garantindo-se segurança jurídica aos países signatários, às empresas envolvidas e ao próprio Estado pátrio tributante.

Assim, infere-se que superados estariam os empecilhos legais relativos ao controle fiscal de outras medidas legais que porventura representem efetiva perda de receitas públicas, não se colocando risco quanto à validade jurídica de acordos e tratados internacionais tributários cujo objeto corresponda a perda efetiva de receitas públicas.

CONCLUSÃO

O presente artigo buscou explorar, com base na teoria regulação responsiva, que os objetivos estabelecidos pela teoria têm o arcabouço de possibilitar a busca contínua da inovação das políticas públicas, com prontas e atualizadas respostas regulatórias, valendo-se do instituto da negociação, da persuasão, ao invés de se focar apenas na punição, não obstante também se valha desta dentro de uma pirâmide regulatória prevista na teoria.

Dessa forma, como mecanismo de correção de rumos e ajustes das políticas públicas, a teoria da regulação responsiva mostrou-se aplicável às relações legalmente existentes entre o Brasil e as nações estrangeiras no tocante às matérias tributárias, mais especificamente aos acordos e tratados relacionados à bitributação existente nas relações comerciais entre esses países. Consoante explorado, o mercado mundial tem enfrentado mudanças, fazendo com que boa parte das economias nacionais se tornem dependente dessas relações comerciais transnacionais, dado o fenômeno da globalização econômica que vem proporcionando a expansão do comércio e dos investimentos estrangeiros.

Nesse diapasão das atividades comerciais globais praticadas por particulares, há previsão de sujeição à disciplina legal pátria, às normas de direito transnacionais aplicáveis para solução de conflitos no tocante à incidência tributária sobre essas transações, sendo que essas decisões/acordos decorrem de barganha, negociações, *compliance* que se refletem em tratados e acordos bilaterais de natureza internacional.

O Brasil tem firmado convenções bilaterais sobre bitributação que têm sido recepcionadas, segundo entendimento do Supremo Tribunal Federal, com status de lei ordinária, gerando algumas controvérsias jurídicas entre a regulação pátria vigente e os efeitos desses atos firmados pela União no

exercício de sua soberania, em especial quanto à efetiva renúncia de receitas públicas que eles representam.

Assim, em que pese haja previsão legal para efetiva validade jurídica desses instrumentos firmados, verifica-se que tais acordos e tratados, por vezes, representam perda de receitas à União, porém, não são confrontados face às regras fiscais dispostas na própria Constituição Federal, na Lei de Responsabilidade Fiscal e nas leis orçamentárias, exigidas e perseguidas nos atos legais de cunho nacional que, similarmente, possuam em seu objeto matéria que represente perda de receitas tributárias.

Dessa forma, buscou-se demonstrar, à luz da legislação fiscal vigente e face à situação fática envolvendo a atuação do Brasil no Acordos e Tratados Internacionais relativos à bitributação internacional, a possibilidade de se promover ajustes de natureza administrativa e normativa, em pleno amparo aos ditames da teoria da regulação responsiva, na busca da correção das políticas públicas, de maneira a que os acordos e tratados tributários, relativos à bitributação internacional, resultante de medidas bilaterais, e que representem perda de receitas tributárias, só tenham vigência efetiva quando esses impactos estejam dispostos nas receitas tributárias previstas do ano em que entrar em vigor ou que, não estando, venham acompanhadas de medidas compensatórias que garantam o equilíbrio fiscal, consoante disciplina normativa fiscal vigente no país.

Ademais, em que pese mereça ser objeto de maior estudo e aprofundamento, sugere-se avaliação quanto à possibilidade de incorporação de regra na Lei de Diretrizes Orçamentárias Anuais, no sentido de se impor comando para criação de seção específica no atual Demonstrativo de Gastos Indiretos da União, de forma que apresente a relação dos acordos e tratados em tramitação no Congresso Nacional, relacionados à bitributação, bem como os respectivos impactos fiscais decorrentes de eventuais renúncias de receitas que eles venham a representar, nos termos estabelecidos pelo art. 113 do ADCT (CF/88), do art. 14 da LRF e dos art. 124 e seguintes aplicáveis previstos na LDO 2022, além de limitar a vigência do tratado ou acordo à superação dos comandos legais já mencionados.

Repise-se que o assunto carece de maior aprofundamento científico, tendo este artigo apenas suscitado o problema e sinalizado numa eventual medida positiva e colaborativa à solução do problema aventado, qual seja, garantir segurança jurídica aos acordos e tratados tributários. Não obstante, a medida proposta é meritória pela transparência que representa, além da segurança jurídica que possa representar aos países signatários, seus fiscos e às empresas que se valem dos tratados e acordos, indo ainda ao encontro das normas fiscais pátrias vigentes, considerando, ainda, as eventuais propostas

legislativas em tramitação no país que, dentre outros aspectos, enfrentam a tributação de dividendos e da economia digital que tangenciam boa parte dos países que possuem ou que desejam firmar acordos bilaterais com o Brasil envolvendo a questão da bitributação nas relações comerciais.

Dessa forma, assim como as relações globais comerciais representam um caminho sem retorno na atualidade, é premente a adequação dos institutos contratuais firmados não somente às normas internacionais mas também às regras nacionais legais, até por respeito à isonomia de tratamento entre os contribuintes nacionais e estrangeiros.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil.** Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>.

Acesso em: 05 mar. 2022.

BRASIL. Constituição (1988). **Emenda Constitucional n. 109, de 15 de Março de 2021.** Altera os arts. 29-A, 37, 49, 84, 163, 165, 167, 168 e 169 da Constituição Federal e os arts. 101 e 109 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; acrescenta à Constituição Federal os arts. 164-A, 167- A, 167-B, 167-C, 167-D, 167-E, 167-F e 167-G; revoga dispositivos do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e institui regras transitórias sobre redução de benefícios tributários; desvincula parcialmente o superávit financeiro de fundos públicos; e suspende condicionalidades para realização de despesas com concessão de auxílio emergencial residual para enfrentar as consequências sociais e econômicas da pandemia da Covid-19. Disponível em:<
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc109.htm>. Acesso em: 3 abr. 2022.

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.** Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 10 abr. 2022.

BRASIL. Lei n. 8.429, de 2 de junho de 1992. **Dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional e dá outras providências.** Disponível em: <

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18429.htm>. Acesso em 20 abr. 2022.

BRASIL. Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000. **Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.** Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 20 mar. 2022.

BRASIL. Lei n. 14.194, de 20 de agosto de 2021. **Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e a execução da Lei Orçamentária de 2022 e dá outras providências.** Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/L14194.htm>. Acesso em: 20 mar. 2022.

BRASIL. Projeto de Lei nº 2.337-B de 2021. **Reforma do Imposto de Renda.** Disponível em:<<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2288389>>. Acessado em 20 mar. 2022.

BRASIL. Decreto nº 7.030, de 14 de dezembro de 2009. **Promulga a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados**, concluída em 23 de maio de 1969, com reserva aos Artigos 25 e 66. Disponível em :<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d7030.htm>. Acesso em 25 abr. 2022.

BRASIL, Ministério da Economia. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (Gastos Tributários) – PLOA 2019.** Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-ploa-2019.pdf> > Acesso em 20 abr. 2022.

BRASIL, Ministério da Economia. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Gasto Tributário – Conceito e Critérios de Classificação.** p.7. <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/arquivos-e-imagens/sistema-tributario-de-referencia-str-v1-02.pdf> > Acesso em 20 abr. 2022.

BRASIL, Ministério da Economia. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (Gastos Tributários) PLOA 2020.** p. 5 <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados->

abertos/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-ploa/ploa-2020/dgt-ploa-2020-base-conceitual-v1-1.pdf > Acesso em 26 set. 2021.

ABREU, José Carlos de Castro. **A tributação dos estabelecimentos estáveis**. Vida econômica, Porto, 2012.

AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do. (coord.) **Tratados internacionais na ordem jurídica brasileira**. São Paulo: Lex Editora/Aduaneiras, 2005.

ARANHA, Marcio Iório. LOPES, Othon de Azevedo. **Estudo sobre Teorias Jurídicas da Regulação apoiadas em incentivos**. Centro de Políticas, Direito, Economia e Tecnologias das Comunicações. Brasília: UNB, 2019.

ÁVILA, Márcio. **A soberania e o direito tributário internacional**. Revista da Faculdade de Direito da UERJ, v.2, n.22, jul/dez. 2012.

AYRES, I.; BRAITHWAITE, J. **Responsive Regulation: Transcending the Deregulation Debate**. Oxford: Oxford University Press, 1992.

BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre Dupla Tributação Internacional**. Teresina: EDUFPI; São Paulo: IBDT, 1992.

CAMPAGNALE, Norberto P.; CATINOT, Silvia G.; PARRONDO, Alfredo J. **El Impacto de la Tributación sobre las Operaciones Internacionales**. Buenos Aires: La Ley, 2000.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Tratados Internacionais em matéria tributária perante a Constituição Federal do Brasil de 1988**. Revista de Direito Tributário, nº 59, 1992.

GONTIJO, Danielly Cristina Araújo. **Bitributação Internacional: as medidas internas e internacionais para evitá-la ou diminuí-la. Conteúdo Jurídico**. Disponível em: < Conteúdo Jurídico | Bitributação internacional: as medidas internas e internacionais para evitá-la ou diminuí-la (conteudojuridico.com.br) >; Acesso em: 05 set. 2021.

MARGALIO, Yoram. **Tax competition, foreign direct investments and growth: using the tax system to promote developing countries**, Virginia Tax Review, vol. 23, issue 1 (2003).

MOREIRA, André Mendes. **Dupla Imposição Internacional – métodos unilaterais e multilaterais contra os excessos tributários**. Revista Eletrônica da Associação Brasileira de Direito Tributário, v. 25, 2003.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro – 5ª ed ver., atual e ampl.** – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 162.

Projeto e Avaliação de Incentivos Fiscais em países em desenvolvimento.

United Nations, New York, 2018. CIAT. Tradução livre pelo autor.
Disponível em: <https://www.un.org/esa/ffd/publications/design-and-assessment-of-tax-incentives-in-developing-countries.html>

Rocha, Sergio André. **Tributação Internacional** – São Paulo: Quartier Latin, 2013.

SANTOS, Alex Taveira; MASCARENHAS, Igor de Lucena. **O papel dos tratados internacionais para evitar a dupla (não) tributação involuntária.** Livro Eletrônico de Direito Internacional do CONPEDI, 2015, p.475.

TANG, Roger Y. W. **Intrafirm Trade and Global Transfer Pricing Regulations.** Londres: Quorum Books, 1997, p. 5.

XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional.** 2. ed. Coimbra: Almedina, 2009.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil.** 5. ed. Forense, Rio de Janeiro, 1998.

Journal of Law and Regulation
Revista de Direito Setorial e Regulatório

Contact:

Universidade de Brasília - Faculdade de Direito - Núcleo de Direito Setorial e Regulatório
Campus Universitário de Brasília
Brasília, DF, CEP 70919-970
Caixa Postal 04413

Phone: +55(61)3107-2683/2688

E-mail: ndsr@unb.br

Submissions are welcome at: <https://periodicos.unb.br/index.php/RDSR>