

Maria Beatriz Gomes de Melo Gardelli

**CIDE-REMESSAS: ANÁLISE DE SUA
(NÃO)INCIDÊNCIA COM ALÍQUOTA DE
10% EM RELAÇÃO A TRATADOS CONTRA
A BITRIBUTAÇÃO**

São Paulo

2023

Maria Beatriz Gomes de Melo Gardelli

**CIDE-REMESSAS: ANÁLISE DE SUA
(NÃO)INCIDÊNCIA COM ALÍQUOTA DE 10% EM
RELAÇÃO A TRATADOS CONTRA A BITRIBUTAÇÃO**

Universidade Presbiteriana Mackenzie
Faculdade de Direito

Orientador: Prof. Rangel Fiorin Perucci

São Paulo
2023

MARIA BEATRIZ GOMES DE MELO GARDELLI

**CIDE-REMESSAS: ANÁLISE DE SUA (NÃO)INCIDÊNCIA COM
ALÍQUOTA DE 10% EM RELAÇÃO A TRATADOS CONTRA A
BITRIBUTAÇÃO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à banca examinadora da Faculdade de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito, sob orientação do Prof. Rangel Fiorin Perucci.

Aprovado em: __/__/2023.

BANCA EXAMINADORA:

Orientador Dr. Rangel Perrucci Fiorin
Universidade Presbiteriana Mackenzie

Examinador (a):

Examinador (a):

À Alice, minha avó e madrinha, que sempre me apoiou, incentivou e me amou para além
dessa vida.

Agradecimentos

Primeiramente, quero agradecer à Deus por tudo o que me proporcionou até o presente momento, sem fé eu nada seria.

Quero agradecer à minha mãe, Renata, e meu pai, Luciano, que sempre estiveram junto comigo, sem o amor incondicional deles não poderia ser essa pessoa que sou hoje. Vocês são o meu Norte, serei eternamente grata por ter vocês, não só como pais, mas também como amigos!

À minha irmã, Dra. Maria Isabel, que mesmo com 5 anos de diferença sinto como se fosse minha irmã gêmea. Obrigada por todo incentivo e risadas, você é a luz, a alegria da nossa família e sempre será o meu orgulho.

À minha avó Alice, que além de madrinha, é um exemplo de mulher e pessoa para mim, te amo e sempre te amarei, serei eternamente grata por ser sua neta.

À minha tia, Fernanda, uma mulher de fibra que não se deixa abater pelas dificuldades, além de possuir um grande intelecto, possui um grande coração. Obrigada, companheira de leitura!

Aos meus primos, Lucas, Felipe e Rafael, que sempre me trataram com tanto amor e carinho, me ajudando a estudar matemática e vibrando com minhas conquistas. Para mim, vocês sempre serão meus irmãos, amo vocês!

A todos familiares, obrigada por sempre estarem ao meu lado, sem vocês não chegaria a me tornar essa pessoa que sou hoje.

Aos meus amigos, professores da faculdade, muito obrigada por me abrirem o mundo jurídico e por me apoiarem nessa jornada!

Ao meu orientador, Professor Rangel, que com suas aulas me abriu para o mundo do Direito Tributário, tenho certeza de que sem seus ensinamentos, tal área do direito nunca teria se aberto para mim. Obrigada por toda sua ajuda e orientação!

Resumo

O presente estudo tem como foco a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, conhecida por sua sigla CIDE, incidente sobre remessas ao exterior (CIDE-Remessas), partindo-se de um breve contexto histórico da importância e conceituação do tributo no decorrer da história da humanidade. Após, será analisada a natureza jurídica do tributo para o Direito brasileiro, os dois aspectos essenciais para a caracterização para sua incidência, a intervenção no domínio econômico e a referibilidade. Em razão de se tratar sobre pagamentos remetidos ao exterior será apreciado os tratados internacionais contra a dupla tributação, principalmente em relação a sua interpretação. Outro ponto estudado será a Convenção Modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico que dá diretrizes sobre a economia entre Estados soberanos, em especial acerca da bitributação, utilizada por diversos países, inclusive pelo Brasil. Encerrando a análise de conceitos fundamentais para a discussão acerca da CIDE-Remessas será apresentada a concepção de duas problemáticas da interpretação dos tratados internacionais, o “treaty override” e o “treaty dodging”. Assim será exposto a problemática quanto à CIDE-Remessa acerca do alargamento da sua incidência e o estabelecimento de alíquota em 10%,. Logo, será discutida a abrangência da CIDE-Remessa, acarretando na análise de sua similaridade com a CSLL, como “tributo adicional”. Por fim, também será colocado em discussão o parágrafo 4º, do artigo 2º da Convenção Modelo da OCDE, por tratar da abrangência de determinado tratado ao tributo.

Palavras-chaves: CIDE-Remessa, OCDE, tratados internacionais, tributo adicional, Treaty Dodging, parágrafo 4º, alargamento, intervenção

Abstract

This study focuses on the Contribution for Intervention in the Economic Domain, known by its acronym CIDE, levied on remittances abroad (CIDE-Remessas), starting with a brief historical context of the importance and conceptualisation of the tax throughout human history. The legal nature of the tax under Brazilian law will then be analysed, along with the two essential aspects for characterising its incidence: intervention in the economic domain and referability. As it concerns payments remitted abroad, the international treaties against double taxation will be analysed, especially in relation to their interpretation. Another point studied will be the Organisation for Economic Co-operation and Development's Model Convention, which gives guidelines on the economy between sovereign states, especially on double taxation, used by several countries, including Brazil. Closing the analysis of fundamental concepts for the discussion on CIDE-Remittances, we will present the concept of two problems in the interpretation of international treaties, treaty override and treaty dodging. The problem of the CIDE-Remittance will then be discussed in relation to the extension of its incidence and the establishment of a rate of 10%. The scope of CIDE-Remessa will then be discussed, leading to an analysis of its similarity to CSLL, as an "additional tax". Finally, paragraph 4 of Article 2 of the OECD Model Convention will also be discussed, as it deals with the scope of a given treaty to the tax.

Keywords: CIDE-Remittance, OECD, international treaties, additional tax, treaty dodging, paragraph 4, extension, intervention

Sumário

Sumário	11
1 INTRODUÇÃO	13
2 CIDE-REMESSA	15
2.1 Breve contexto histórico dos tributos	15
2.2 Natureza jurídica das espécies tributárias	16
2.3 Intervenção no domínio econômico	19
2.4 Referibilidade	21
3 TRATADOS CONTRA A BITRIBUTAÇÃO	25
3.1 Interpretação dos tratados internacionais	26
3.2 Convenção da OCDE	27
3.3 Problemáticas na interpretação: Treaty override X Treaty dodging	29
4 (IN)CIDÊNCIA	33
4.1 Abrangência da CIDE-Remessas	34
4.2 Similaridade com CSLL	39
4.3 Análise do §4º do artigo 2º da OCDE	41
5 CONCLUSÃO	49
REFERÊNCIAS	51

1 Introdução

O Direito Tributário possui uma grande importância em qualquer sociedade, pois é através dele que se regem as maneiras do Estado soberano de angariar fundos com o intuito de melhorar a qualidade de vida em comunidade.

No Direito brasileiro, o Estado adquire seus fundos através de tributos que são cobrados dos cidadãos pelos entes federativos. Esses tributos se subdividem, de acordo com a teoria pentapartite adotada pelo Supremo Tribunal Federal, em cinco espécies tributárias, sendo elas: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais.

O presente estudo tem o intuito de se analisar uma espécie tributária em específico, a contribuição de intervenção no domínio econômico, popularmente chamada pela sua sigla “CIDE”, com fundamentação no artigo 149, da Constituição Federal de 1988. A análise em questão será de um subtipo da CIDE, chamada de CIDE-Remessa, na qual incide sobre pagamentos, ou seja, remessas ao exterior.

Com o surgimento da globalização, houve um significativo aumento nas interações comerciais e jurídicas entre diversos países, que com culturas, tradições e idiomas distintos necessitaram criar um acordo pelo qual, nessas relações não iria ser ferida a soberania de cada Estado. Assim cada vez mais foi se percebendo a necessidade de realizar diversos tratados, principalmente, no âmbito tributário, onde o principal objeto desse instrumento é evitar uma dupla tributação.

Dessa forma os tratados internacionais contra a bitributação possuem grande importância para o exame da contribuição, objeto do presente estudo. Isso se deve a instituição dessa espécie tributária, que ocasionou com a finalidade de viabilizar a comunicação entre diferentes legislações, fazendo com que os países contratantes desse acordo alcançassem o interesse que possuíam em comum.

Mesmo com a sua criação em diversos tratados, as diferenças linguísticas e interpretativas acarretaram uma possível incidência indevida de alguns tributos, o que torna por gerar grandes discussões e consequências para o âmbito tributário nacional e internacional.

Uma dessas consequências é a dupla tributação, que ocorre quando ambos os países querem fazer incidir o imposto, cada qual de sua competência, sobre um mesmo fato gerador. Em relação à CIDE-Remessas o seu fato gerador em análise são as importâncias pagas, entregues, creditadas ou remetidas ao exterior à título de royalties de qualquer natureza.

Contudo, é neste cenário em que ambos os países criam tratados para evitar essa dupla tributação, que será a efetiva incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) sobre Remessas ao Exterior será analisada.

Esse exame partirá desde a conceituação do que é um tributo, a origem dos tratados internacionais até o cerne da questão, ora estudada. As perguntas que guiam o presente trabalho é se a

CIDE-Remessa ao exterior, após a alteração da Medida Provisória nº 2.062-60, ainda preservaria as características essenciais de uma contribuição; ou, se tal incidência foi apenas uma forma de se esquivar da diminuição no percentual do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica sobre as Remessas ao Exterior exigida pelos tratados internacionais contra a bitributação.

O que conseqüentemente gera outras questões, como se a CIDE-Remessa acabou por se transformar em um “adicional” do IPRJ sobre as remessas ao exterior, e por conseguinte, possibilitou o Brasil a continuar arrecadar em uma porcentagem de 25% sobre essas remessas. Dessa forma, talvez haja uma bitributação em seu próprio território nacional o que poderia ocasionar em uma errônea interpretação que teria como consequência a incidência equivocada do tributo, em relação aos acordos internacionais assinados com outros países.

2 CIDE-Remessa

2.1 Breve contexto histórico dos tributos

Para a realização de uma análise detalhada da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) em Remessas ao Exterior, se faz necessário, primeiro, apresentar e explicitar conceitos de grande importância para a discussão.

O tributo acompanhou toda a evolução da sociedade, sua origem se deu no período histórico greco-romano clássico, no qual, para a Grécia, o imposto possuía como sua principal finalidade a proteção do bem coletivo (GUIMARAES, 1983), sendo suportado pelos povos vencidos ou subjugados pelas civilizações gregas.

Entretanto, é no direito romano que advém boa parte dos tributos utilizados na atualidade. A semelhança entre a sua cobrança com a grega é que recai sobre os povos vencidos ou subjugados, tentando poupar ao máximo os cidadãos romanos.

Tôres (2003) afirma que a tributação era vista pelo povo romano como um instrumento de opressão, e que poderia até se afirmar que sua imposição para cobrir as necessidades de receitas do Império, que só cresciam conforme a aumentava sua expansão, foi o causador do declínio do sistema tributário romano.

Já na Idade Média, com a criação da organização feudal, o tributo acabou por perder sua grande relevância que tinha para o Império Romano, cedendo ao escambo, no qual o vassalo prestava serviços ao senhor feudal em troca de proteção no feudo, sendo assim, tal troca entre serviços e prestações foram a fonte do que se chama atualmente de receitas derivadas.

Com o passar dos séculos, nos Estados Absolutistas, se cobrava um percentual igualmente entre todos, pelo uso das terras que pertenciam ao monarca, no qual se originou assim, a expressão “Estado Patrimonial”. Para o escocês Adam Smith (2023), a receita desses modelos estatais advinha por muito tempo da renda proveniente das terras da Coroa ocupadas pela nobreza e seus súditos (SMITH, 2023).

Com a chegada das cruzadas, os monarcas se viram obrigados a retornar o uso dos tributos para custear financeiramente os seus exércitos, designados pela Igreja Católica para lutar pela libertação da Terra Santa dos povos turcos e dos muçulmanos. Logo, com a insatisfação dos súditos, que tiveram um aumento na cobrança, foi realizada na Inglaterra, em 1215, a Magna Charta Libertatum, que além de ser um marco na limitação ao poder de tributar, também iniciou o conceito da legalidade como expressão da vontade do povo através de seus representantes.

Alguns séculos depois, tal disposição trouxe o surgimento do Estado Liberal, bastante influenciado pelos pensamentos e pela ideologia iluminista de John Locke, na qual o soberano possuía limites para tributar com a finalidade de haver um aumento na fomentação da produção de riquezas, distanciando assim, o homem do Estado (LOCKE, 2015).

Por conseguinte, é possível notar que o tributo volta a se assemelhar com o conceito na era greco-romana clássica, na qual ele torna-se o preço a se pagar para exercer a própria liberdade, conforme ensina [Torres \(2007\)](#). Pois, é com esse afastamento entre o homem e o Estado, que a tributação acaba por virar essencial para o sustento da nação, instituindo-se o Estado Tributário ou Estado Fiscal ([NABAIS, 2023](#)).

Em um panorama liberal, a tributação era a forma de igualar as pessoas que possuíam privilégios de classe e as que não possuíam tais condições, muito se devendo tal panorama a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, que conceituou o tributo como um instrumento para a manutenção das despesas do Estado, a fim de que este se proporcionasse e zelasse pela “felicidade geral”.

Após a Revolução Francesa, o Estado passou por uma drástica mudança com os movimentos anarquistas, socialistas e pelo próprio marxismo, sendo este, agora, a criação do Estado Social. Esse novo modelo de Estado acarretou alterações também na tributação, que se deve ao fato do Estado se tornar o principal agente proporcionador do direito ao trabalho, à educação, à saúde, à moradia e entre outros direitos fundamentais para o ser humano, o que acabou, por consequentemente, gerar um aumento nas receitas tributárias.

Entretanto, apenas no século XIX que o tributo deixa de ser uma fonte de receita qualquer e passa a ser visto como o principal instrumento para a realização de justiça, desfrutando do princípio da capacidade contributiva para onerar os economicamente favorecidos com o intuito de beneficiar aqueles desfavorecidos, conforme expõe [Gruppenmacher \(2003\)](#).

Do ponto de vista do Estado Democrático de Direito, o tributo acaba por ter a função, nas palavras de [Torres \(2011\)](#), de “concretizar o catálogo de garantias constitucionais de proteção aos direitos e liberdades fundamentais dos contribuintes”.

Assim, o contribuinte torna-se um participante ativo da própria ordem na qual se insere, fazendo com que a receita obtida através da tributação sirva como um suporte para a atuação do Estado, a fim de que seja proporcionado uma justiça social distributiva, no qual a arrecadação se dá para que o Estado possa se dispor a prestar serviços que a sociedade necessita.

2.2 Natureza jurídica das espécies tributárias

Após tal digressão, o atual sistema tributário, em seu artigo 3º, do Código Tributário Nacional, recepcionado pela Constituição Federal, conceitua expressamente o tributo como sendo uma prestação pecuniária compulsória, que não constitua sanção de ato ilícito, devendo ser instituída por lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Art. 3º Tributo é 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.

Ainda, no artigo 4º do dispositivo citado acima, é estabelecido expressamente que a natureza jurídica, ou seja, como o mundo jurídico vê, o tributo é determinado apenas pelo seu fato

imponível ou fato gerador, independentemente de sua denominação, características previstas em lei e a destinação legal do produto arrecadado.

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Sacha Calmon [Coelho](#) ([2000](#)) acredita que essa conceituação traz à tona uma das maiores qualidades do tributo, conforme explicita de maneira cirúrgica:

um **teor de elasticidade normativa** suficientemente dilargado para **abarc**ar **quaisquer exigências pecuniárias que os governos da federação** façam a seus jurisdicionados, **baseadas em fatos lícitos unilateralmente descritos em lei e cobradas administrativamente.** ([COELHO, 2000](#))

Assim, buscando haver uma melhor compreensão e aplicabilidade do tributo, em decorrência das diversas situações que acarretariam o fato imponible deste, a doutrina brasileira optou por subdividir os tributos em diversas espécies, diferenciando-os por meio do critério da prestação de serviço por parte do Estado. Contudo, essa organização das espécies tributárias não possui um entendimento consolidado pela própria doutrina brasileira.

Assim, a primeira teoria a ser adotada por uma pequena parcela da doutrina tributária brasileira é intitulada de bipartite, que possui como adeptos Geraldo Ataliba³ e Alfredo Augusto Becker.⁴ Para essa teoria, só existem apenas duas espécies tributárias, os tributos vinculados, que possuem como principal característica ter como fato gerador uma atuação estatal, no qual as taxas se enquadrariam.

Já a outra espécie de tributos é os não vinculados, na qual o seu fato gerador não necessita de uma atuação estatal, os impostos estariam classificados nessa espécie.

A teoria tripartite, é a segunda teoria, uma das mais adotada pela doutrina, defendida por alguns doutrinadores como Roque Antônio [Carrazza](#) ([1991](#)) e o Dr. Paulo de Barros [Carvalho](#) ([2018](#)). Nessa teoria, os tributos são subdivididos em taxas, impostos e contribuições de melhoria, com fundamento no artigo 145º, da Constituição Federal de 1988, e do artigo 5º do Código Tributário Nacional, pelo qual as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios seriam enquadrados como taxa ou imposto.

A terceira teoria é chamada de quadricotômica, quadripartite ou tetrapartida, nela os tributos são divididos em impostos, taxas, contribuições e empréstimo compulsório. Ou seja, a teoria adotada por Bernardo Ribeiro de [Moraes](#) ([1984](#)) faz com que o empréstimo compulsório assuma o caráter de um imposto restituível. Enquanto, na visão de Ricardo Lobo [Torres](#) ([2011](#)), a diferença dessa teoria se encontra no fato das contribuições de melhoria e as parafiscais estarem classificadas juntas, apenas como contribuições.

Por fim, a última teoria é defendida não só por Hugo de Brito [Machado](#) ([2003](#)), mas também adotada majoritariamente pela doutrina, na qual entende que há cinco espécies tributárias,

divididas em impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimo compulsório e as contribuições especiais. Essa teoria, intitulada como teoria quimpartite ou pentapartite, é a adotada atualmente no âmbito jurídico brasileiro, em decorrência do próprio Supremo Tribunal Federal consolidar no seu entendimento de que as espécies tributárias possuem natureza jurídica própria, portanto, se distinguindo entre si.

Luis Eduardo Schoueri (2003) com o intuito de esclarecer melhor essa subdivisão realizada pelo legislador e pela doutrina designa que:

na disciplina dos impostos se encontram, de um lado, **normas cuja causa (justificação) se encontra na necessidade financeira do Estado e outras cuja causa (justificação) reside na intervenção do Estado sobre o Domínio Econômico.** Schoueri (2003)

Assim, torna-se evidente de que, as espécies de contribuições necessitam de uma contraprestação do Estado para que haja sua incidência e essencialmente uma destinação específica e vinculada. O próprio Roque Carrazza (2015)¹¹ afirma que, para as contribuições, o que realmente importa não é seu fato gerador, como ocorre com os impostos, mas sim sua finalidade constitucional.

Tal característica é chamada de vinculação, o que significa que é necessário haver sua presença para a instauração da relação jurídica entre o ente federativo e quem praticou o fato gerador, logo, o contribuinte.

Assim, tal classificação acaba por segregar os tributos em espécies: vinculadas e não vinculadas. Sacha Calmon Navarro Coêlho (2000) propõe essa distinção de tributos de maneira límpida ao distinguir que, entre os tributos vinculados, estão as taxas de polícia e serviço, as contribuições de melhoria e as previdenciárias sinalagmáticas. O ministro Ilmar Galvão dispôs tal entendimento em seu voto no REsp 146.733-99, ao dizer que *“a especificidade da destinação do produto da arrecadação do tributo em causa é que, obviamente, lhe confere o caráter de contribuição”*. (BRASIL, 1992)

Quanto aos tributos não vinculados, se encontram nesta espécie tributária os impostos em sentido estrito, os impostos restituíveis, como os empréstimos compulsórios, e os impostos especiais, que seriam as contribuições previdenciárias não-sinalagmáticas (COÊLHO, 2000).

No presente estudo focar-se-á nas contribuições especiais, contribuições essas que estão previstas no caput do artigo 149 da Constituição Federal, que dispõe da seguinte forma:

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.

Conforme previsão expressa no texto constitucional, a sua instituição é de competência privativa da União, o que acaba por gerar uma concentração financeira, tendo em vista que não há

uma partilha dos rendimentos obtidos pelo seu estabelecimento com os Estados, Distrito Federal e Municípios.

Logo, tal liberdade na sua instituição, dada pela Constituição Federal, acarreta a instituição de contribuições com diversas finalidades e tudo com o único propósito de recolher um montante maior para a União. Ou seja, tal contribuição ganha um aspecto de extrafiscalidade, na qual a sua finalidade vai além de fomentar o Estado a intervir em um domínio econômico específico, mas apenas no intuito de fazer com que a União arrecade mais, sem haver qualquer divisão do rendimento obtido.

2.3 Intervenção no domínio econômico

Essa extrafiscalidade da CIDE se deve à sua intervenção no domínio econômico, autorizada pelo já mencionado artigo 149 da Constituição Federal de 1988, na qual a União poderia atuar na economia através da instituição dessa subespécie de contribuição.

Criada pelo “Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação”, na Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, a CIDE possui como principal objetivo a estimulação do desenvolvimento tecnológico brasileiro, se enquadrando assim no estilo de intervenção previsto no artigo 170 da Constituição Federal.

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

I - soberania nacional;

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade;

IV - livre concorrência;

V - defesa do consumidor;

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII - busca do pleno emprego;

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

O artigo transcrito acima, valoriza o trabalho humano e da livre iniciativa, assegurando a todos uma existência digna, defendendo por consequência os princípios econômicos do livre mercado e concorrência. Isso se deve ao fato de o constituinte, no momento de elaboração da Constituição, implementar os valores sociais e o da livre iniciativa na sua economia de mercado (REALE, 2008; CORRÊA, 1994).

Logo, torna-se nítido que a função principal dessa contribuição é assegurar o programa instituído citado acima, em que a intervenção do Estado no domínio econômico requer apenas uma forma de angariar fundos para a estimulação do desenvolvimento tecnológico, além do patrocínio de universidades.

Dessa maneira, almejando-se um futuro no qual o Brasil não necessite mais importar tecnologia, nem apenas fomentar sua produção, mas sim, criar sua própria autonomia tecnológica, desde que, nesse processo evolutivo da ciência e educação não seja ferido os princípios econômicos sob proteção da Constituição Federal brasileira.

Isto posto, a intervenção estatal deve obrigatoriamente beneficiar os contribuintes da exação de modo direto, levando-se em consideração que o Brasil é um país com um grande desequilíbrio, sendo um deles no âmbito tecnológico, o que justificaria a intervenção da União nesse domínio econômico.

Para um melhor assentamento do conceito de intervenção econômico, é necessário ressaltar que a Constituição em seu artigo 173, caput, declarou que seria permitido a intervenção estatal, desde que seja para atender a interesse coletivo relevante ou para imperativos da segurança social, como pode ser visto abaixo:

Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, **a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo**, conforme definidos em lei.

Assim, mostra-se necessário uma explanação acerca da separação feita pela doutrina das duas modalidades de intervenção estatal, a direta e a indireta.

A intervenção na modalidade direta ocorre quando o Estado atua pessoalmente na economia, como se fosse um empresário que atua através de suas “empresas”. Ou seja, por meio de uma sociedade de economia mista, de uma empresa pública, de uma autarquia ou de fundações públicas, ele atuaria na economia nacional.

Logo, em tal categoria o Estado consegue concorrer de maneira igual com outras empresas formadas por pessoas jurídicas de direito privado, não havendo qualquer desequilíbrio na ordem econômica do país.

Quanto à intervenção indireta, nesta modalidade, o Estado é apenas um agente disciplinador da economia, conforme previsto no próprio artigo 174 da Constituição Federal:

Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado **exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.**

§ 1º A lei estabelecerá as diretrizes e bases do planejamento do desenvolvimento nacional equilibrado, o qual incorporará e compatibilizará os planos nacionais e regionais de desenvolvimento.

§ 2º A lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo.

§ 3º O Estado favorecerá a organização da atividade garimpeira em cooperativas, levando em conta a proteção do meio ambiente e a promoção econômico-social dos garimpeiros.

§ 4º As cooperativas a que se refere o parágrafo anterior terão prioridade na autorização ou concessão para pesquisa e lavra dos recursos e jazidas de minerais garimpáveis, nas áreas onde estejam atuando, e naquelas fixadas de acordo com o art. 21, XXV, na forma da lei.

José Afonso da Silva (1984) explicou de forma simples e clara o conceito disposto no artigo acima, ao dizer que o Estado terá a faculdade de assumir três papéis distintos de suma importância, ou seja, podendo ele ser um regulador, promotor e um Estado planejador da atividade econômica, além de conseguir exercê-los de maneira distinta ou em conjunto.

O primeiro papel descrito por José Afonso da Silva é o de regulador, no qual o Estado fiscalizaria a atividade econômica, verificando qualquer abuso do poder econômico, tendência de dominação do mercado e à eliminação de concorrência, ou mesmo, qualquer prática nociva a uma economia de mercado.

O Estado também poderia ser promotor, sendo seu principal papel de fomentar, proteger e estimular as atividades que satisfaçam as necessidades ou conveniências.

Por fim, o Estado também poderia atuar como o planejador da atividade econômica, no qual ele realizaria planos com o propósito de organizar essas atividades para a obtenção dos resultados previamente planejados.

Assim, é possível verificar que quanto à CIDE, o Estado estaria exercendo o papel de promotor, no qual essa contribuição seria o seu instrumento pelo qual conseguiria arrecadar fundos.

Além disso, é através dessa intervenção em um determinado domínio econômico, que o Estado, buscando fomentar principalmente o setor da tecnologia, da educação e da ciência brasileira, terminaria com esse desequilíbrio nacional e aumentaria o seu desenvolvimento tecnológico brasileiro.

Para uma melhor exemplificação de como funcionaria a intervenção no domínio econômico no caso da CIDE-Remessa, o Desembargador Federal Nery da Costa Junior, no julgamento da Apelação de nº 5006867-67.2021.4.03.6110 explanando o conceito ao trazer o conceito consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça acerca desse requisito:

Segundo o STJ, **a CIDE produz intervenção no domínio econômico ao onerar a importação da tecnologia estrangeira, com a finalidade de "fazer com que a tecnologia (nas várias vertentes: licença, conhecimento/comercialização, transferência) seja adquirida no mercado nacional e não no exterior, evitando-se as remessas de remuneração ou royalties.** (REsp 1642249/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, j. 15/08/2017). (BRASIL, 2023)

2.4 Referibilidade

Para esse desenvolvimento tecnológico nacional ocorrer torna-se necessário haver uma correlação lógica entre o contribuinte e o benefício trazido pela contribuição.

Essa ligação é intitulada de referibilidade, instituto este, criado pela própria doutrina e jurisprudência, que possui extrema importância para a contribuição em questão, tendo em vista ser um requisito essencial para a sua caracterização como contribuição.

Sacha Calmon [Coelho](#) ([2000](#)) descreveu a grande relevância da referibilidade para as contribuições da seguinte forma:

Assim, é forçoso concluir que a **referibilidade** (entendida esta como a correlação lógica entre os pagantes e o benefício trazido pela contribuição) **é elemento essencial das CIDEs. Em inexistindo essa contraprestação estatal específica, não há que se falar em tributo vinculado a uma atuação do Estado.** ([COELHO](#), [2000](#))

Dessa forma, é perceptível que caso não haja essa contraprestação estatal específica não há um tributo vinculado, e não sendo um tributo vinculado não poderia ser classificado como a contribuição de intervenção no domínio econômico, levando em consideração de que tal contribuição pertence a espécie tributária de “tributos vinculados”.

No caso da CIDE- Remessas, quando posta em prática, nota-se que o benefício da contribuição não atua para o amparo de uma específica atividade econômica, mas sim, para um grupo econômico em específico, que seria ligado à tecnologia e desenvolvimento da educação e da ciência no país.

A própria doutrina intitulou esse tipo de referibilidade da CIDE como “indireta”, pois não há qualquer ligação linear entre o contribuinte e o benefício oferecido pelo Estado, pois essa ligação se dá através da intervenção no domínio econômico.

O próprio Supremo Tribunal Federal ao discutir a constitucionalidade dessa contribuição ao SEBRAE ([BRASIL](#), [2003](#))(discussão essa que merece ser estudada afundo, porém em outro momento) determinou ser crucial à CIDE que o contribuinte esteja circunscrito dentro desse segmento econômico, justificando assim, sua incidência, na qual seria a ligação indireta entre contribuinte e benefício.

Logo, não basta que haja outros requisitos para incidência de uma contribuição especial, é necessário haver essa ligação entre o sujeito passivo e o proveito obtido à suas custas. Além disso, para incidir no domínio econômico é de suma importância que o contribuinte esteja dentro desse domínio, no qual a contribuição angaria fundos para fomentar seu desenvolvimento.

Tal conceito ganha uma nova roupagem quando essa contribuição é incidente sobre valores pagos, creditados, entregues, comprados ou até mesmo remetidos, mensalmente a residentes ou domiciliados no exterior, na qualidade de remuneração acerca de contratos com a finalidade de licença de uso e transferência de tecnologia serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes, logo, royalties de qualquer natureza.

Assim, finalizado a explanação de conceitos elementares para o entendimento e análise da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre Remessas remetidas ao exterior, torna-se de grande relevância abordar a questão dos tratados internacionais que regem as relações entre os Estado soberanos.

Principalmente, em relação à aqueles que foram criados com a finalidade de se evitar que haja a dupla tributação entre países, em decorrência da contribuição em foco ter como fato gerador os valores pagos, creditados, entregues, comprados ou até mesmo remetidos, mensalmente a residentes ou domiciliados no exterior, na qualidade de remuneração acerca de contratos com a finalidade de licença de uso e transferência de tecnologia serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes.

3 Tratados contra a bitributação

Como o escopo do presente estudo se concentra na análise da CIDE incidente nas remessas ao exterior, torna-se vital se debruçar a fundo acerca da interpretação dos tratados internacionais, que foram instituídos com o objetivo de possibilitar um diálogo entre legislações de diferentes países, culturas e tradições.

Os tratados internacionais surgiram em meados dos séculos XIX, momento mundial que se havia a necessidade de que os países tivessem um pacífico entendimento sobre diversas questões, principalmente no âmbito tributário. Isso se deve ao fato de os países começarem a possuir interesses em comum e necessitarem do outro para que alcançassem o resultado almejado.

Os tratados foram criados para serem um acordo firmado por pessoas jurídicas de direito internacional público, que se obrigam, mediante a um documento escrito, a calcar o seu modo de agir por determinadas normas internacionais, segundo explana José Dalmo Fairbanks Belfort de [Mattos \(1979\)](#).

O marco inicial para criação dos tratados internacionais foi após o Congresso de Viena, em 1815, que realizou a primeira discussão entre diversos Estados visando alcançar um mesmo objetivo, a nova ordem geopolítica europeia após as invasões napoleônicas.

À medida que foram acontecendo mudanças políticas, econômicas e sociais nos Estados ao decorrer das décadas, foi se intensificando cada vez mais as relações internacionais. Essa movimentação se deve muito a globalização, que nas palavras de [Pereira \(2020\)](#):

[...] significa viver em um mundo em que **as distâncias entre as nações sejam culturais, sejam econômicas, tornam-se reduzidas, facilitando o intercâmbio cultural, investimentos internacionais, o comércio de serviços e mercadorias, a mobilidade de fatores de produção, mobilidade de trabalhadores**, entre outras diferentes formas de aproximação entre os Estados. ([PEREIRA, 2020](#))

Com esse estreitamento entre as relações internacionais, a globalização torna-se vital para os países serem mais atrativos para investidores estrangeiros. Essa atração de investidores começa através de um planejamento de uma rede de tratados acerca da tributação da renda e do capital, além daqueles que possuem como escopo a proteção dos investidores.

Ademais, os contratantes nesse tipo de contrato são pessoas jurídicas de direito público internacional, ou seja, são Estados que possuem soberania em sua própria legislação que dita seus costumes, tradições específicas e o regimento do próprio país. Isso se deve à sua soberania estatal que, em seus primórdios, possuía o intuito de estabelecer uma ordem jurídica internacional, na qual nenhum outro Estado poderia discutir as leis internas de um determinado país.

Logo, a interpretação acerca de determinada norma possui fundamental papel nessa busca de investimento no Estado, devendo essa ser a mesma, para que assim, não haja um desequilíbrio ou prejuízo à determinada nação, ainda mais quando se trata de dois países contratantes. Em outras

palavras, se tornou indispensável a criação de normas para se aplicar normas, como conceitua Klaus Vogel.

3.1 Interpretação dos tratados internacionais

A necessidade de interpretação advém não apenas de uma diferença entre idiomas, mas de um consenso acerca de expressões técnicas, principalmente no que diz respeito ao ramo tributário. Para Celso D. de Albuquerque Mello (1982), os tratados precisam ser interpretados com o intuito de se verificar qual era a real intenção das partes contratantes com sua criação.

Ou seja, assim como ocorre no direito interno, a interpretação de uma norma é essencial para sua utilização, logo, não se pode haver uma distinção entre o direito internacional e o direito nacional, mas deve haver uma complementariedade entre ambos, em especial na sua interpretação.

Para Heleno Tórres, a interpretação dos tratados contra a dupla tributação internacional deve ser de maneira ampla e generalizante, para que haja, em suas palavras, “uma melhor congruência com os ordenamentos internos e a realidade cambiante” (TÓRRES, 2001).

A Convenção de Viena de Tratados Internacionais, realizada em 1969, foi um grande marco para a interpretação dos tratados internacionais em geral, pois foi nela que se estabeleceu critérios para facilitar e uniformizar o entendimento acerca de determinado tratado. Outrossim, esses requisitos são complementares entre si, indo além de uma mera análise da linguagem propriamente dita.

Em seu artigo 31, item 2,¹ a Convenção de Viena estabeleceu como um dos principais elementos de interpretação, o contexto do tratado, na qual possui grande importância para sua análise interpretativa. Esse elemento encontra-se muito interligado com o segundo, o teleológico, no qual, levando em consideração seu contexto, interpreta o tratado sob a perspectiva do seu objetivo e sua finalidade.

A questão histórica também é um requisito para se interpretar um acordo entre nações, conforme diz a própria Convenção de Viena, pois é através das mudanças da sociedade, da sua economia e do seu desenvolvimento, que justifica a criação de um determinado tratado.

Por isso, o juiz belga Charles de Visscher, conceitua primorosamente que o elemento interpretativo histórico deve abarcar todos os fatos, circunstâncias e até os documentos, que influen-

¹ Art. 31. Regra geral de interpretação: 1. Um tratado deve ser interpretado de boa-fé segundo o sentido comum atribuível aos termos do tratado em seu contexto e à luz de seu objetivo e finalidade. 2. Para os fins de interpretação de um tratado, o contexto compreenderá, além do texto, seu preâmbulo e anexos: a) qualquer acordo relativo ao tratado e feito entre todas as partes em conexão com a conclusão do tratado; b) qualquer instrumento estabelecido por uma ou várias partes em conexão com a conclusão do tratado e aceito pelas outras partes como instrumento relativo ao tratado. 3. Serão levados em consideração, juntamente com o contexto: a) qualquer acordo posterior entre as partes relativo à interpretação do tratado ou à aplicação de suas disposições; b) qualquer prática seguida posteriormente na aplicação do tratado, pela qual se estabeleça o acordo das partes relativo à sua interpretação; c) quaisquer regras pertinentes de Direito Internacional aplicáveis às relações entre as partes. 4. Um termo será entendido em sentido especial se estiver estabelecido que essa era a intenção das partes.

ciaram a elaboração do tratado (VISSCHER, 1963).

Por fim, não poderia ser deixado de lado um dos elementos interpretativos que possui extrema importância em todo o âmbito jurídico, independente a qualquer nação, que é a boa-fé.

Esse elemento é imprescindível, pois é através dele que se interpreta de forma razoável, estabelecendo o que as partes não poderão se eximir, e nem exigir da outra parte o que está além do que foi contratado.

Dessa maneira, devido à sua grande relevância na interpretação dos tratados internacionais gera-se uma discussão acerca da sua aplicação em relação a lei interna, causando uma divisão nos internacionalistas que acreditam na teoria da “transformação” e os que defendem a da “adoção”².

Em um singelo resumo, a teoria da adoção não se diferencia em seus resultados da teoria da transformação, ao passo que, ao final, a interpretação dos tratados internacionais deveria ser segundo o direito internacional.

Assim, é nítido que a interpretação dos tratados deve ser feita sob diversas perspectivas para se tentar ao máximo diminuir os conflitos quanto ao que cada ente contratante entende ser o certo. Principalmente, na questão tributária, onde a interpretação é de grande valia e deve-se ter uma ligação entre o entendimento acerca do seu conceito, por exemplo, o conceito de renda. Pois, é a partir desse entendimento de expressões técnicas que se pode auferir a ocorrência do fato imponible de determinado tributo.

3.2 Convenção da OCDE

Nesse intuito de unificar o entendimento entre os Estados contratantes, em 1956 foi criada a Organização Europeia de Cooperação Econômica (OECE) que tinha como finalidade a apresentação de um modelo de acordos contra bitributação.

Entretanto, essa organização foi substituída em 1961, pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), uma associação de Direito Internacional Público composta com as grandes nações industrializadas, focada em desenvolver convenções modelos, que são a base para quase todos os acordos internacionais firmados na atualidade.

Klaus Vogel trouxe um grande esclarecimento acerca da interpretação desses tratados, na qual explicou de forma nítida que a Convenção Modelo da OCDE possui três níveis de interpretação, além dos requisitos pré-estabelecidos na Convenção de Viena sobre Tratados Internacionais.

O primeiro nível interpretativo dos tratados, segundo Vogel, é do contribuinte, quando este realiza o fato imponible do tributo. A administração pública realiza o segundo nível de interpretação, que será decisivo para a aplicação do tratado, ao determinar o que entende ser o correto. Porém, caso haja irresignação de alguma das partes caberá as cortes a decisão final, sendo ela, o último e terceiro nível de interpretação.

² Para uma visão mais detalhada da discussão, cf. Luís Eduardo Schoueri. Planejamento Fiscal através de Acordos de Bitributação: Treaty Shopping. São Paulo: RT, 1995, p. 31 e seguintes.

Dessa maneira, é necessário haver esses três níveis de interpretação para que o conteúdo dos tratados seja vinculante no direito interno dos Estados contratantes. Devido ao fato de ser através desse poder vinculante que os tratados ganham compatibilidade com as normas administrativas do direito interno.

Em outras palavras, ao praticar o fato imponible o contribuinte realiza uma interpretação acerca da incidência de determinado tributo. Ao realizar o pagamento e a declaração, fica com o Estado a responsabilidade de verificar se tal interpretação está correta, sendo realizado, portanto, uma segunda interpretação da incidência desse tributo. Ao final, caso o contribuinte ou o Estado tenham divergências em suas interpretações caberá recorrer ao processo administrativo ou até mesmo ao judicial, a fim de que as cortes realizem a interpretação final ao proferir sua decisão.

Essas divergências interpretativas decorrem de as expressões tributárias serem específicas e técnicas, ocasionado na impossibilidade de se encontrar o mesmo significado para elas, entre os Estados contratantes. No caso da tributação da renda, por exemplo, pode se surgir a dúvida acerca de qual dos Estados contratantes é autorizado a recolher a tributação sobre os rendimentos. Assim, o entendimento dos significados torna-se decisivo para uma efetiva interpretação dos tratados, sobretudo em questões tributárias.

Em se tratando de acordos contra a bitributação o artigo 3º, § 2º da Convenção-Modelo da OCDE, traz ainda mais dúvidas quanto a sua interpretação, ao dispor que, caso não haja uma definição específica para determinada expressão técnica no acordo, deve ser aplicado o entendimento do direito interno de cada Estado contratante.

Entretanto, tal artigo entra em confronto com o artigo 31, parágrafos 1º e 2º, da Convenção de Viena, pois ambos conceituam o “contexto” de maneira distinta.

Enquanto a Convenção de Viena traz um conceito mais restrito de contexto, o Modelo da OCDE utiliza um conceito mais amplo, na qual se deve levar em consideração a intenção das partes ao elaborar o acordo contra a bitributação e o significado atribuído pela legislação interna dos Estados contratantes. Nesse sentido:

É imperioso perceber que o termo “contexto” no artigo 3 (2) da Convenção-Modelo da OCDE não tem o mesmo sentido que aquele referido pelo artigo 31, parágrafos 1 e 2, da Convenção de Viena. No artigo 3 (2), a noção de contexto tem por foco uma abordagem subjetiva (intenção das partes), ao passo que, do modo como usado no artigo 31 da Convenção de Viena, o enfoque é efetivamente objetivo. (SILVEIRA; HUCK, 2005).

Todavia, mesmo com essa diferença, Vogel finaliza seu entendimento informando que os tratados internacionais de maneira nenhuma revogam a legislação interna do estado, a lei interna continua sua atuação, porém limitada pelo tratado contra bitributação.

³ Comentário ao parágrafo 2º do art. 3º do Modelo OCDE. Tradução in SILVEIRA, Rodrigo Maitto. Aplicação dos Tratados Internacionais Contra a Bitributação – Qualificação de Partnership Joint Ventures. Vol. I. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 125.

Isso só demonstra que o Estado com toda sua soberania inviolável por qualquer outra nação se autodelimita no âmbito tributário, pois, ao assinar esses tratados que busca lutar contra a bitributação o país acaba por colocar restrições em sua pretensão tributária.

Assim, torna-se notável a necessidade de haver um modelo de delimitação da soberania estatal, no qual todos os Estados se delimitam de maneira equitativa, e não de forma desigual trazendo um desequilíbrio na relação contratual.

3.3 Problemáticas na interpretação: Treaty override X Treaty dodging

Todavia, mesmo o Modelo da OCDE sendo um parâmetro para tentar harmonizar cada vez mais o direito interno e o internacional, há ainda a possibilidade de ocorrer o que a Klaus Vogel separou por Treaty Override e Treaty Dodging Intitulado como Treaty Override, esse primeiro conflito de interpretação, possui como tradução linguística para o português de suas palavras da seguinte forma, “Treaty” é a palavra da língua inglesa que significa: convenção, tratado. Já a palavra “Override” pode ser traduzida como ultrapassagem, se sobre pôr a algo ou alguém, passar por cima.

Logo, o conceito de Treaty Override nada mais é do que, na perspectiva da OCDE, a preferência de determinado Estado por determinada legislação doméstica, em detrimento do próprio direito internacional.

Em outras palavras, é quando o entendimento do direito interno de determinada matéria se sobrepõe ao do direito internacional, ocorrendo de certa forma uma hierarquia das normas, na qual a lei doméstica estaria acima do tratado firmado entre nações.

Por conseguinte, tal problemática internacional acaba sendo realizada na maioria das vezes pelo Poder Legislativo, que acaba por contrariar ou até mesmo deixar de aplicar determinada norma acordada entre Estados soberanos (SCHOUERI, 2014).

Essa prática é combatida pela OCDE que defende a plena aplicação dos tratados internacionais contra a dupla tributação, tendo em vista que o Treaty Override é claramente uma ofensa ao pact sunt servanda firmado pelos países. Para o combate a violação desse princípio tão caro ao direito internacional, a OCDE estabelece a atribuição de uma preferência hierárquica com os tratados e convenções em relação ao direito interno de algum dos Estados contratantes.

Entretanto, essa prática de prevenção contra o Treaty Override sugerida pela OCDE não é aplicada pelo Direito brasileiro, que em nenhum momento estabeleceu alguma hierarquia entre as normas internas e os tratados firmados com outros países. Assim, em caso de conflito entre ambas as normas o critério de desempate deve ser o advindo do direito romano, da “lex posterior derogat priori”, que determina a utilização da lei posterior em detrimento da lei anteriormente estabelecida.

E em caso desse princípio não ser capaz de desempatar ambas as normas, o Direito brasileiro

se utiliza de outra herança do direito romano, o “*lex specialis*”, na qual a norma que rege alguma matéria específica deve se impor em relação à norma que regula uma matéria geral.

Levando-se em consideração esse cenário jurídico internacional brasileiro, qualquer tratado firmado entre Brasil e outro país, principalmente em relação à tributação sobre a renda e o capital, seria uma lei especial o que acarretaria uma ausência de interferência do direito doméstico brasileiro ocasionando uma desvantagem para o outro país contratante.

A problemática principal se faz presente no caso de se ocasionar uma lei mais específica e especial em determinada matéria, como ocorre no caso dos royalties, um dos objetos da CIDE-Remessas, podendo se sobrepor, ou até mesmo contrariar, o que foi previsto em convenção anteriormente assinada.

Entretanto, é possível ser realizada uma análise minuciosa e detalhada da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, no qual chega-se à conclusão de que os Tribunais Superiores estabeleceram que o direito brasileiro realmente não utiliza essa primazia hierárquica sugerida pela própria OCDE (OLIVEIRA, 2019).

Pelo contrário, a jurisprudência acredita que a solução a ser seguida seria resolvida em conformidade com critérios cronológicos e de especialidade, independentemente de sua matéria, ressaltando aquelas que abordam questões de direitos humanos.

Isso se deve ao disposto no artigo 98, do CTN, que apesar de sua má redação estabelece o impedimento da criação de norma que seja capaz de violar disposições previstas em convenções internacionais, acabando assim, com o *treaty override*.

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

Em outras palavras, o Direito brasileiro recepciona normas de acordos contra a dupla tributação assegurando aquilo convencionado com outros países, de modo que, mesmo quando indiretamente, tal norma se esbarre em assuntos acordados internacionalmente, como no caso dos royalties, sempre deve ser observado o que é estabelecido pelo dispositivo citado acima, sob pena de serem retiradas do sistema.

Diferente do exposto acima, o *Treaty Dodging* ou *Treaty Circumvention* é o problema de ajustamento enfrentado atualmente pelo Direito brasileiro. Conforme realizado anteriormente, a palavra “*Treaty*” possui o mesmo significado da primeira análise linguística realizada, isto é, convenção. O diferencial se encontra na palavra “*Dodging*”, que é uma derivação da palavra de origem inglesa “*dodge*” traduzido para o português como: esquivar-se, sonegar algo.

Por consequência, Klaus Vogel utilizou tal expressão para nomear a prática de se elaborar uma nova lei com o intuito de esquivar-se da jurisdição de tributar, a fim de que possa elevar a arrecadação dos tributos.

Essa expressão também pode ser conceituada como sendo uma edição de normas posteriores à tratados firmados entre países, gerando assim uma alteração considerável no equilíbrio da relação entre os próprios Estados soberanos contratantes.

O que nas palavras de Klaus Vogel foi conceituado da seguinte maneira:

It should be noted that states, too, can circumvent tax treaties. They can do so by drafting laws that according to their language try to avoid certain treaty situations, though in substance the treaty situation is present, because they want to avoid certain consequences which they may consider undesirable. Or, conversely, they may draft laws that artificially create treaty situations which the law-making state considers desirable. **By such legislation the material content of a treaty, though not its language, may be infringed. The legal consequences of such "treaty circumvention" by states cannot be basically different from those of tax avoidance by taxpayers.** (VOGEL, 1986)

O que Vogel quis dizer em sua fala foi de que, os tratados podem ser infringidos e tal infração por parte do Estado contratante não se diferiria daquela cometida pelo contribuinte que praticou evasão fiscal, ou seja, quando o detentor da obrigação tributária não realiza o pagamento do tributo. A lógica por tal explanação realizada por Vogel se deve ao fato do Estado criar uma legislação, posterior ao acordo firmado com outro país, apenas para deixar de pagar o tributo, o que no final das contas, se torna equivalente a uma evasão fiscal internacional.

Desse modo, o Treaty Dodging viola o princípio da boa-fé e do pact sunt servanda, que são os pilares do Direito Internacional, ao não seguir com as expectativas dos Estados contratantes no momento em que firmaram o determinado tratado. Pode-se concluir assim, que há um obstáculo para a aplicação da lei interna superveniente, cujo seu emprego acaba por modificar substancialmente o equilíbrio entre as partes acordadas.

Em relação à CIDE-Remessa, demonstra-se que o seu planejamento tributário representa de maneira didática a prática do treaty dodging, em decorrência da tentativa de se esquivar da diminuição no percentual da alíquota do imposto sobre a renda referente a remessas ao exterior. Pois ao final, há uma dupla tributação das remessas com destino ao estrangeiro, além de se alterar sem a expressa anuência de todas as partes contratantes aos cenários vigentes, quando o tratado foi assinado.

4 (IN)CIDÊNCIA

Após essa importantíssima explanação de conceitos, para um melhor entendimento do presente estudo e entendimento acerca da interpretação e relevância dos tratados internacionais contra a dupla tributação, faz-se necessário primeiramente a realização de uma pequena introdução sobre como se iniciou tal questionamento no âmbito jurídico brasileiro.

Tudo se iniciou em 30 de novembro de 2000, quando foi publicada a Medida Provisória nº 2.062-60, que determinava em seu artigo 3º, § 1º, a redução da alíquota de 25% para o imposto sobre a renda retido na fonte incidente nas importâncias pagas, creditadas, empregadas, entregues ou mesmo remetidas ao exterior a título de royalties, contados seu fato gerador a partir de 1º de janeiro de 2001.

Um mês após a publicação dessa Medida Provisória foi instituída a Lei nº 10.168/00 no qual estabelecia que a incidência da CIDE-Royalties, que posteriormente teve seu nome alterado para CIDE-Remessas, em relação à valores que tenham sido pagos, creditados, entregues ou remetidos aos residentes ou domiciliados em países estrangeiros, à título de remuneração decorrente de contratos ou licenças de usos no qual efetivamente tenha ocorrido a transferência de tecnologia.

O art. 2º, em seus parágrafos 1º e 2º, da Lei nº 10.168/00, estabeleceu que essa incidência da CIDE deve estar relacionada à exploração de patentes ou uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica.

Art. 2º Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior.

§ 1º Consideram-se, para fins desta Lei, **contratos de transferência de tecnologia os relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica.**

[...]

§ 2º A partir de 1º de janeiro de 2022, a contribuição de que trata o *caput* deste artigo passa a ser **devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior**, bem assim, **pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.**

[...]

Todavia, na hipótese de incidência da CIDE-Remessa sobre as importâncias pagas, entregues, creditadas ou remetidas ao exterior à título de royalties de qualquer natureza, teria uma redução da alíquota referente ao imposto de renda retido na fonte (IRRF), de 25% para 15%. Ou seja, quando há a incidência da CIDE-Remessas, com a alíquota de 10%, o imposto de renda retido na fonte incidirá sobre o fato gerador com alíquota de 15%.

4.1 Abrangência da CIDE-Remessas

Anteriormente à análise de sua incidência é essencial verificar se a instituição da CIDE estaria enquadrada dentro dos parâmetros constitucionais brasileiros. O artigo 149, da Constituição Federal, dispõe a criação das contribuições, conforme já explanado anteriormente no tópico 2, respeitando os ditames previstos nos artigos 146, III, e 150, I e II, do mesmo dispositivo acima, que são essenciais para análise:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
- c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.
- d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; [...] (BRASIL, 1988)

Quanto aos limites presentes no artigo 146 da Constituição Federal, em que restringe as normas gerais sobre os tributos à lei complementar, em relação à CIDE, a doutrina atual acaba por se subdividir em três correntes de pensamentos.

A primeira corrente doutrinária institui que as contribuições de intervenção no domínio econômico somente poderiam ser instituídas mediante a edição de lei complementar. Já segunda corrente se diferencia da primeira por entender que, nos termos do artigo 149, da Constituição Federal, seria imprescindível a criação de uma lei complementar que a criação da CIDE, como estabelece a primeira linha de pensamento, porém, possibilitaria que a instituição dessa contribuição se desse somente por lei ordinária.

Ainda assim, o Supremo Tribunal Federal ao julgar tal discussão tem adotado em conjunto com a terceira parte da doutrina que possui o entendimento de não ser necessário à instituição da CIDE pela via da lei complementar, pois ao estarem em conformidade com o previsto no Código Tributário Nacional, já estariam por consequência cumprindo com o que é disciplinado pelo artigo 149 da Constituição.

Tal entendimento ficou explicado de maneira muito clara e concisa no voto prolatado pelo Ministro Carlos Velloso, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 138.824/CE, que possuía como discussão a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), porém que se estendeu à todas as espécies de contribuição:

Todas as contribuições, sem exceção, sujeitam-se à lei complementar de normas gerais, assim ao CTN (art. 146, III ex vi do disposto no art. 149). **Isto não quer dizer que a instituição dessas contribuições exige lei complementar**: porque não são impostos. Não há exigência no sentido de que seus fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes estejam definidos em lei complementar (art. 146, III, a). A questão da prescrição e decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios da lei complementar de normas gerais (art. 146, III, b). Quer dizer, os prazos de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais (CF, art. 146, III, b; art. 149). (STF, Pleno, RE nº 138.284/CE, Relator Min. CARLOS VELLOSO, j. 01.07.1992).

Tal entendimento por parte do Supremo Tribunal Federal, em muito se contradiz com o próprio texto escrito na Constituição Federal, que expressamente no artigo 149 prevê sua instituição, estabelece ser essencial a observância do disposto no artigo 146, do mesmo dispositivo.

Para uma melhor compreensão, o artigo 146 estabelece abertamente que cabe a lei complementar designar normas gerais sobre tributos, sendo necessário realizar uma análise do dispositivo acima completo:

Em nenhum momento a Constituição Federal estabelece expressamente que essa instituição se limita apenas a espécie de impostos, conforme é utilizado como argumento por aqueles que defendem não ser necessário a instituição da CIDE por lei complementar. Pelo contrário, a Constituição brasileira claramente coloca como uma das principais funções da lei complementar a de conceituar os tributos e suas espécies, logo, a de definir as contribuições.

Ao consolidar essa compreensão, de que apenas seguir os ditames do Código Tributário Nacional já estaria cumprindo com o previsto no artigo 149, e conseqüentemente o previsto no artigo 146, aparenta ser uma interpretação confusa e de veras incongruente por parte do Supremo, que deveria ser o intérprete das leis.

Entretanto, tendo em vista que o Supremo Tribunal Federal entende por ser constitucional a sua instituição em relação as importâncias pagas, entregues, creditadas ou remetidas ao exterior à título de royalties de qualquer natureza, adota-se, no presente trabalho, este entendimento como sendo o correto, tendo em vista que é o presente cenário judicial brasileiro.

Assim, a abrangência da CIDE-Remessa se torna então, ponto crucial para análise de sua incidência, o que será realizado abaixo.

Como explicado anteriormente, as contribuições possuem como ponto essencial em sua constituição a ligação entre o contribuinte e a finalidade da sua exação, principalmente em se tratado da CIDE que possui como requisito essencial para sua existência a referibilidade.

O conceito de referibilidade já foi tratado acima neste estudo, não obstante, é de grande valia recordar que esse requisito é essencial para a caracterização deste tipo de contribuição,

pois caso não esteja presente não poderá se dizer que incide a contribuição de intervenção no domínio econômico.

A CIDE-Remessa dispõe como escopo o disposto nos incisos do artigo 3º, do Decreto nº 4.195, de 11 de abril de 2002, que regulamenta a instituição dessa contribuição que tem como propósito o financiamento do Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para Apoio à Inovação, previstos na Lei nº 10.168/2000 e na Lei nº 10.332/2001, na qual institui mecanismos para angariar fundos que estimulem os programas de ciência e tecnologia, como pode ser visto abaixo:

Art. 3º Para efeito do disposto neste Decreto, o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação compreenderá as seguintes atividades:

- I - projetos de pesquisa científica e tecnológica;
- II - desenvolvimento tecnológico experimental;
- III - desenvolvimento de tecnologia industrial básica;
- IV - implantação de infra-estrutura para atividades de pesquisa e inovação;
- V - capacitação de recursos humanos para a pesquisa e inovação;
- VI - difusão do conhecimento científico e tecnológico;
- VII - educação para a inovação;
- VIII - capacitação em gestão tecnológica e em propriedade intelectual;
- IX - ações de estímulo a novas iniciativas;
- X - ações de estímulo ao desenvolvimento de empresas de base tecnológica;
- XI - promoção da inovação tecnológica nas micro e pequenas empresas;
- XII - apoio ao surgimento e consolidação de incubadoras e parques tecnológicos;
- XIII - apoio à organização e consolidação de aglomerados produtivos locais; e
- XIV - processos de inovação, agregação de valor e aumento da competitividade do setor empresarial.

Por conseguinte, é notável de que as empresas que celebram contratos de fornecimento de tecnologia, prestação de serviços técnicos e administrativos, cessão e licença do uso de marcas e de exploração de patentes, ou até mesmo as que pagam royalties a qualquer título, com domiciliados ou residentes no exterior, não possuem qualquer ligação com a exação da contribuição.

Além do mais, faz-se necessário esclarecer que nem todos os serviços técnicos possui algum conteúdo tecnológico ou sua própria transferência desse conhecimento, e nem todo royalty remetido ao exterior se designa a direitos de natureza tecnológica.

Apesar das universidades e centros tecnológicos brasileiros estarem realmente necessitados de fundos para a que haja uma efetiva incitação do desenvolvimento da pesquisa científica, para que assim o país inteiro se beneficie dessa evolução, não podem responsabilizar um terceiro, que nada tem a ver com esse domínio econômico, ao custeio de uma contribuição.

Tal alargamento de sua incidência pode se dar ao fato de que a própria redação do artigo 1º da lei que institui a CIDE, Lei nº 10.168/2000, de maneira genérica possibilita que haja uma

ampliação indevida ao estipular que o objetivo principal dessa contribuição é para estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro.

Art. 1º Fica instituído o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, cujo **objetivo principal é estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo.**

Ainda que a alegação para que tal exação possua um nexos com o referido contribuinte, é notório que esse alargamento procura de tributar a pessoa que obtenha tecnologia adquirida do exterior ou quem paga royalties a qualquer título para empresas estrangeiras, independente do contrato firmado entre ambos versar ou não da transferência da tecnologia.

Esse argumento mostra-se equivocado e cheio de lacunas na sua fundamentação, o que torna tal alargamento da incidência dessa contribuição um erro jurídico cometido pela União.

Ademais, cabe apontar que há uma discussão doutrinária acerca da constitucionalidade do Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico, em decorrência de sua criação ter se dado mediante o Decreto-Lei nº 719/69, ou seja, antes da Constituição Federal de 1988, que determinava que todos os fundos criados anteriormente deveriam ser ratificados no período de dois anos após sua vigência, de acordo com o artigo 36 da ADCT¹.

Apenas dois anos e três meses após a Constituição Federal é que se criou a Lei nº 8.712/91, que “reestabeleceu” esse fundo, entretanto, tal lei não seria o meio idôneo para restituí-lo. Isso se deve à Constituição Federal determinar que caberia a lei complementar essa função, bem como a lei ora tratada acima não poderia reestabelecer esse fundo, o que por lógica se conclui que ele não foi ratificado nos moldes do novo regimento brasileiro.

Não apenas a via utilizada pela sua instituição justificaria esse ampliamto na incidência dessa contribuição, mas também quanto ao domínio no qual se alega haver intervenção econômica.

Ao contrário da alegação da presença da referibilidade na CIDE-Remessas, a contribuição acaba incidindo em domínio econômico que muitas vezes não é o do contribuinte. Conforme já exposto anteriormente, a referibilidade é requisito fundamental para a instituição da CIDE, no qual é necessário haver uma ligação entre a exação dessa contribuição com o contribuinte, e caso não haja essa conexão não há efetivamente a presença do seu fato imponible.

No presente cenário brasileiro, após a instituição da CIDE-Remessa, pela Lei nº 10.168/2000, houve um alargamento de sua incidência, na qual sua base de cálculo praticamente a mesma base do imposto de renda retido na fonte, conforme será discutido mais adiante. Ou seja, a contribuição que em sua essência deveria apenas ser cobrada pela União para quando firmados contratos com teor exclusivamente tecnológico, acabou por ter sua sina deturpada.

¹ Art. 36. Os fundos existentes na data da promulgação da Constituição, excetuados os resultantes de isenções fiscais que passem a integrar patrimônio privado e os que interessem à defesa nacional, extinguir-se-ão se não forem ratificados pelo Congresso Nacional no prazo de dois anos.

Logo, para ser efetiva sua incidência da contribuição sobre intervenção no domínio econômico deveria ser incidente apenas àqueles que detém a tecnologia, ou seja, no caso da CIDE-Remessas, o residente no exterior, que possui o conhecimento técnico e irá repassá-lo para o contratante residente no Brasil.

Essa ampliação de incidência se deve ao advento da Lei nº 10.332/01, que passou a compreender como contribuinte da CIDE-Remessas também as pessoas jurídicas signatárias de contratos com a finalidade de prestar serviços técnicos e de assistência administrativa aos residentes ou domiciliados no exterior. Bem como, as pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, para os residentes ou domiciliados em país estrangeiro, segundo a alteração realizada pelo artigo 6º, da referida lei acima:

“Art. 6º O art. 2o da Lei nº 10.168, de 2000, passa a vigorar com a seguinte redação: ”Art. 2º [...] § 2º A partir de 1o de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o *caput* deste artigo passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior. [...] (BRASIL, 2001)

Em outras palavras, tal determinação legislativa levou a Receita Federal a cobrar a referida contribuição, mesmo quando o serviço prestado entre os contratantes não contenha nenhum conteúdo tecnológico, pois, nem todo serviço técnico ou assistência prestada possui esse tipo de conteúdo, assim como no caso da royalties.

Sendo assim, esse alargamento possibilitou também uma hipótese de responsabilidade tributária, a de substituição, instituto este previsto no artigo 121, II, do Código Tributário Nacional. Ou seja, quando uma pessoa diferente da relação econômica gerada pelo fato gerador possui a responsabilidade pela obrigação tributária.

Na atual conjuntura do cenário jurídico brasileiro, isso acabou por acarretar ao contribuinte da CIDE-Remessa o mesmo fato gerador que o do imposto de renda retido na fonte sobre os pagamentos efetuados aos residentes no exterior.

Ora, a própria legislação, após sua edição, não classifica como “contribuinte” aquele que paga a exação, mas apenas delimitou ser pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos.

Ademais, essa ampliação de sua incidência também recai sobre sua base de cálculo que passou a abarcar também os serviços técnicos e de assistência administrativa, além de royalties, ou seja, igualando sua base de cálculo com a do imposto de renda retido na fonte incidente sobre as remessas ao exterior.

Tal semelhança não se restringe apenas à sua base de cálculo ou ao sujeito passivo, mas chega também à sua alíquota que teve a mesma porcentagem daquela retirada do imposto de renda retido na fonte sobre as remessas.

Com essa redução de 10% da alíquota do imposto pela Medida Provisória, indo para 15%, a instituição da CIDE-Remessa em uma alíquota de 10% teve o intuito apenas de aparentar que o país cumpriu com o que foi acordado nos tratados contra a bitributação.

Esta manobra não passou despercebida pelo mundo jurídico, como pode ser visto no que expôs Hiromi Higuchi e Celso Hiroyuki Higuchi:

A Lei nº 10.168, de 2000, alterada pela Lei 10.332, de 2001, instituiu a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE, com alíquota de 10%, incidente no pagamento ou crédito para residentes no exterior a título de remuneração pelo uso de marcas e patentes e por diversos tipos de serviços prestados, nada mais sendo do que imposto de renda na fonte camuflado. (HIGUCHI, 2014, p. 598). (HIGUCHI; HIGUCHI; HIGUCHI, 1999)

Assim, torna-se visível que a instituição da CIDE-Remessa não passou de um instrumento para se evitar a perda de recursos arrecadados pelo imposto de renda retido na fonte devido às alterações efetuadas pelos tratados contra a dupla tributação firmados pelo Brasil com outros países. Além de ser também uma via de angariar fundos, no qual não há necessidade de repassar ao Fundo de Participação dos Estados, Distrito Federal e Municípios, conforme previsto expressamente pelo art. 159, I, da Constituição Federal de 1988.

4.2 Similaridade com CSLL

A análise da CIDE-Remessa, na qual se percebe que ela possui a mesma base de cálculo e os mesmos contribuintes que o do imposto de renda retido na fonte (IRPJ) incidente sobre as remessas ao exterior, além de sua alíquota ser complementar ao do imposto, pode facilmente ser justificada em razão à sua similitude com a Contribuição Sobre o Lucro Líquido, popularmente conhecida pela sua sigla, CSLL.

A Lei nº 7.689/88, através dos poderes conferidos à União pelo artigo 195, I, “a”, da Constituição Federal de 1988, instituiu a CSLL com a finalidade de financiar a seguridade social.

Art. 195 A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) A folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; [...]

O fato gerador da contribuição sobre o lucro líquido é a apuração do próprio lucro líquido, ou seja, sobre o valor que a empresa efetivamente ganha após ser realizada todas as deduções de custos, despesas e os tributos a serem pagos.

A CSLL possui muitas semelhanças com a CIDE-Remessas, principalmente quando se aborda acerca da instituição de ambas as contribuições. Isso se deve ao fato da criação da CSLL se dar

após uma redução na alíquota do IRPJ, em 8%, a mesma porcentagem de alíquota cobrada inicialmente para essa contribuição.

Em outras palavras, a única diferenciação para com esse imposto era que, enquanto o produto arrecado por ele era dividido com os outros entes federativos, a arrecadação da CSLL ficava integralmente com a própria União, tendo em vista sua finalidade ser o financiamento da seguridade social.

A constitucionalidade de sua incidência também foi alvo de discussões no mundo jurídico tributário, que teve como encerramento pelo entendimento do próprio Supremo Tribunal Federal ao se verificar que, ainda que ambos os tributos tenham as mesmas características, a Constituição em momento algum vedou que contribuição e imposto, espécies distintas de tributos, pudessem incidir sobre o mesmo fato imponible, conforme pode ser visto no trecho abaixo retirado do julgamento do RE nº 146.733-9/SP:

[...] obviou-se a duplicidade de meios com vistas à arrecadação dos dois tributos, já que têm eles [o IRPJ e a CSLL], praticamente, fonte de referência comum, o balanço anual das empresas. **A Constituição não veda essa provi-dência posta em prática no prol do interesse público.**

Entretanto, a doutrina fortemente entendeu que a CSLL possuía sim, um caráter de “tributo adicional” do IRPJ, o que foi constatado de uma forma coesa e bem fundamentada por Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo:

Visto que as **contribuições têm fato gerador e base de cálculo, como os impostos, sendo apenas outro o critério de aferição de sua constitucionalidade, resta claro que podem ser consideradas, em determinados casos, adicionais destes.** Deve-se ter em mente, para tanto, que um tributo se identifica com adicional de outro essencialmente pelo fato de terem os dois o mesmo fato gerador. O que constitui a essência do adicional é a identidade entre o seu fato gerador e o fato gerador do título preexistente, como se verifica, indubitavelmente, com a Contribuição Social sobre o Lucro e o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas. [...] Irrelevante, outrossim, é o fato de ser distinto o produto de arrecadação do IRPJ e da CSL. **Essa destinação diversa, embora determinante da natureza da contribuição social, não lhe retira a condição de adicional de impostos, determinada pela identidade de fato gerador.**(MACHADO, 2001)

Não só eles, mas Antônio Roberto Sampaio Dória seguiu a mesma linha de raciocínio citado acima, ao dispor que:

Ora, diante desse quadro, se a **contribuição social é um imposto, quando incide sobre lucros, então equipara-se ao imposto da renda, ou melhor, a um adicional deste**, cujas bases de cálculo são, igual e precisamente, seus lucros. (DORIA, 1989)

Assim, é possível concluir que o mesmo ocorre com a CIDE-Remessas, ambas possuem o mesmo histórico de instituição, ou seja, o seu surgimento se deu após uma redução de alíquota do IRPJ, porcentagem essa utilizada como alíquota para a instituição da nova contribuição.

Além disso, ambas advêm do mesmo imposto, a única diferenciação é de que a CIDE recai sobre as remessas ao exterior, enquanto a CSLL sobre o lucro líquido da empresa.

É possível associar uma similaridade entre essas contribuições, o que se torna lógico concluir que a CIDE-Remessas também possui esse caráter de “tributo adicional” do IRPJ incidente sobre remessas a países estrangeiros.

Em outras palavras, demonstra que não há efetivamente a ocorrência de seu fato impositivo que justificaria sua incidência, mas apenas um mero jogo de palavras que possibilita sua cobrança no intuito de complementar aquilo que foi reduzido do imposto em questão.

Se tal assunto mostra-se tão confuso para o ambiente jurídico brasileiro, para o direito dos países estrangeiros torna-se ainda mais difícil uma compreensão adequada para a criação de tratados contra a dupla tributação, em decorrência dessa falta de uma definição específica do Direito brasileiro ou até mesmo uma discussão mais a fundo acerca das incidências dos tributos nacionais.

Essa insegurança jurídica já foi demonstrada por diversos países que quiseram fazer um adendo em seus tratados com o Brasil para dispor explicitamente que, nos termos acordados entre eles, estaria compreendendo a Contribuição Sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Países, como foi o caso de Portugal, Paraguai, República de Trindade e Tobago e Bélgica, quiseram se garantir com tais alterações que, conforme já exposto no tópico de interpretação dos tratados do presente estudo, teriam um caráter declaratório interpretativo, a fim de se esclarecer a real extensão do tratado firmado.

Mesmo com essa similitude com a CSLL, a CIDE-Remessa possui um tópico essencial que não se demonstra de extrema importância para a CSLL, que é a interpretação dos tratados internacionais, levando em consideração que o objeto da CIDE é justamente os valores que tenham sido pagos, creditados, entregues ou remetidos aos residentes ou domiciliados em países estrangeiros, à título de remuneração decorrente de contratos ou licenças de usos no qual efetivamente tenha ocorrido a transferência de tecnologia.

4.3 Análise do §4º do artigo 2º da OCDE

Apesar de toda essa confusão no âmbito jurídico brasileiro, tal dúvida sobre os conceitos não poderia existir no Direito Internacional se não houvesse alguma brecha nos tratados.

Como já exposto mais acima, o Brasil se utiliza do modelo da OCDE para elaborar seus tratados internacionais contra dupla tributação, assim, nele há uma lacuna na interpretação do seu artigo 2º, que se faz importante explicar no presente estudo.

Meramente para se ter uma consolidada noção acerca dessa lacuna trazida pelo modelo da OCDE, é primordial que se rememore que a OCDE, Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, possui um importante papel para diversos países que utilizam seus ditames a fim de reger sua economia relacionada com outros Estados soberanos.

Essa lacuna se encontra no § 4º do artigo 2º da OCDE, mas primeiramente faz-se necessário compreender o escopo desse artigo para que se possa, analisar o seu item 4 de maneira completa e sem defasagem.

Para isso, é preciso ter um panorama geral do artigo:


Artigo 2º Tributos Visados 1. A presente Convenção aplica-se aos tributos sobre a renda e sobre o capital exigidos por cada um dos Estados contratantes, suas subdivisões políticas e suas autarquias locais, seja qual for o sistema usado para a sua cobrança.

2. São considerados tributos sobre a renda e sobre o capital todos os tributos incidentes sobre o total da renda, sobre a totalidade do capital ou sobre parcelas da renda ou do capital, incluindo os tributos sobre os ganhos derivados da alienação de bens mobiliários ou imobiliários, os tributos sobre o montante global dos salários pagos pelas empresas, bem como os tributos sobre as mais-valias.

3. Os tributos atuais a que a Convenção se aplica são, em particular, os seguintes:

a) (No Estado A):

b) (No Estado B):

4. A Convenção se aplica também aos tributos de natureza idêntica ou similar que entrem em vigor posteriormente à data da assinatura da Convenção, seja em adição aos tributos atuais, seja em sua substituição. As autoridades competentes dos Estados contratantes comunicarão uma à outra as modificações significativas ocorridas nas respectivas legislações tributárias. 

Como um ponto chave para os tratados, o artigo 2º da Convenção Modelo da OCDE possui a finalidade de determinar o direito material do acordo firmado entre os Estados. Em seu 1º parágrafo é estabelecido que sua aplicação abará todos os tributos incidentes sobre a renda e o capital, demarcando assim um limite para sua incidência.

O §2º vem justamente para conceituar quais seriam esses tributos que incidem sobre a renda e o capital, entretanto, analisando-se bem sua redação é perceptível notar que esse parágrafo nada mais faz do que, orientar de maneira vaga o significado dos tributos, pois, ao definir esses tributos se utiliza o próprio termo para conceituá-lo. Sendo assim, esse parágrafo acaba por representar uma ampliação do parágrafo anterior, conforme apontado por diversos autores.

([BRANDSTETTER, 2010](#))

Diferentemente dos §1º e §2º, o 3º dispõe acerca de todos os tributos abarcados pelo tratado quando o mesmo foi firmado entre seus contratantes, se tornando assim, em uma lista exemplificativa.

² Em seu texto original: Article 2 – Taxes Covered 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. 2. There shall be regarded as taxes on income and on capital all taxes imposed on total income, on total capital, or on elements of income or of capital, including taxes on gains from the alienation of movable or immovable property, taxes on the total amounts of wages or salaries paid by enterprises, as well as taxes on capital appreciation. 3. The existing taxes to which the Convention shall apply are in particular: a) (in State A): b) (in State B): 4. The Convention shall apply also to any identical or substantially similar taxes that are imposed after the date of signature of the Convention in addition to, or in place of, the existing taxes. The competent authorities of the Contracting States shall notify each other of any significant changes that have been made in their taxation laws” (OCDE (2014). Model tax convention on income and on capital 2014. OECD Publishing).

Dessa forma, o tratado pode ser considerado atualizado, levando em consideração que no decorrer dos anos há consideráveis mudanças nas leis domésticas dos países, acompanhando assim o desenvolvimento da sociedade que se rege.

Devido à sua redação ampla, o §3º, do artigo 2º pode possuir duas funções distintas uma da outra. Ao mesmo tempo que esse parágrafo pode ser restritivo, ao excluir tributo que, por natureza, estaria previsto nos parágrafos anteriores, o parágrafo 3º também pode exercer a função ampliativa, na qual abarca tributos não previstos anteriormente nos parágrafos 1º e 2º, do artigo 2º.

Agora se adentrará sobre o parágrafo 4º, um ponto chave para o entendimento da incidência da CIDE-Remessas. Nele é estabelecido que, após firmado o acordo contra a dupla tributação entre os Estados contratantes, os tributos existentes ou novos tributos que surgirão ao decorrer do tempo, estarão abrangidos pelo tratado, desde que, sejam idênticos ou substancialmente similares àqueles anteriormente previsto.

Assim, torna-se nítido que seu escopo é justamente evitar diversas renegociações acerca do tratado quando houver significativa mudança no direito material tributário de um dos Estados contratantes.

É por isso, que a redação do parágrafo 4º aborda literalmente os tributos idênticos ou que tenham substancialmente semelhanças com os tributos já previstos, para que não seja necessária uma modificação no rol exemplificativo do parágrafo 3º, tendo a própria doutrina adotado essa característica, intitulando-a como o “teste de similaridade substancial”.

Outro ponto importante acerca do artigo 2º do Modelo da OCDE é a exigência de notificação entre os Estados contratantes no caso de significativas mudanças em suas legislações.

Apenas para exemplificar, no acordo contra a dupla tributação entre Brasil e Chile, após uma edição da Lei nº 13.202/2015, em seu artigo 11, ficou estabelecido que, para fins interpretativos, a Contribuição Sobre o Lucro Líquido (CSLL) estaria sim abrangida por todos os acordos contra dupla tributação realizados pelo Brasil.

Assim, seguindo os trâmites o Brasil enviou uma notificação ao país chileno para informar sobre tal autorização, que obteve como resposta do país estrangeiro de que essa contribuição já estaria abrangida pelos tratados, em decorrência dos parágrafos 1º e 2º do artigo 2º, determinar que o tratado em questão se aplicava a quaisquer “impostos sobre a renda”, mas que tal notificação serviria como forma de esclarecimento acerca da aplicação do artigo. (CHILE, 2016)

Nota-se, portanto que, os §§ 1º e 2º possuem o poder de abarcar tributos que não estavam listados no rol exemplificativo do §3º, enquanto tal prática pelo parágrafo 4º é vedado, fazendo com que o mesmo só institua tributos que sejam idênticos ou substancialmente similares aos previstos no §3º, sendo este uma referência para o 4º.

Dessa forma, esse último parágrafo acaba por trazer um caráter dinâmico ao artigo, impedindo que este fique limitado e assegurando uma funcionalidade em relação as mudanças ocorridas nas leis domésticas dos Estados contratantes.

Não se pode olvidar, contudo, de que essa relação entre os parágrafos 3º e 4º se deve muito ao

fato de ambos dividirem a característica temporal, pois, enquanto o primeiro aborda os tributos no momento em que o tratado foi firmado, o segundo, trata da inclusão de tributos que sejam substancialmente similares ou que seja idêntico após a assinatura desse tratado.

Logo, essa dinâmica entre os parágrafos, além de deixá-los atualizados, protege os Estados de tomarem medidas unilaterais com o visível intuito de se afastar as chamadas cláusulas convencionais, o que já foi analisado mais acima no presente estudo, intitulado tal prática como “treaty override”.

Assim, para se realizar o “teste de similaridade” é necessário avaliar os elementos essenciais do tributo, como é o caso do objeto de sua tributação, ou seja, na transação ou soma de dinheiro que se sujeita o tributo e no que está ou não incluído no cálculo do tributo.

Em outras palavras, o critério material do tributo é fundamental para se analisar a similaridade, levando em consideração que é através deste aspecto que pode se identificar qual é espécie tributária analisada.

Entretanto, torna-se difícil achar tributos com o mesmo critério material em sistemas tributários de diferentes nações, o que acontece na realidade são tributos que possuem substancialmente similar critério material, mesmo que suas características e regimes jurídicos sejam diversos.

É por isso que o artigo 2º, §4º, acaba por abranger não só os tributos que incidem sobre a renda e os ganhos de capital propriamente dito, mas também ao lucro, rendimentos e proventos de qualquer natureza.

Outro ponto importante no teste do parágrafo 4º é a análise da base de cálculo, que é vista por boa parte da doutrina como intrinsecamente relacionado a natureza da exação, devido ser particular a cada espécie tributária. (SCHOUER, 2017)

Para exemplificar, a CSLL, contribuição que incide no lucro, é vista pela doutrina brasileira como um “adicional” do IRPJ, conforme já foi analisado em tópico anterior, ou seja, é um tributo substancialmente similar ao referido imposto, o que possibilita sua inclusão nos acordos contra a dupla tributação entre o Brasil e outros países, como foi o caso com Chile, exposto mais acima.

Dessa maneira, é possível resumir que o teste de similaridade substancial depende de três elementos fundamentais, sendo eles, o objeto da tributação, o seu critério material e a sua base de cálculo. É apenas a partir da análise dessas características em conjunto que se pode aplicar o parágrafo 4º, do artigo 2º.

Entretanto, mesmo assim é notável que ainda há uma dificuldade para se estabelecer essa similaridade substancial, pois não há qualquer determinação que indique qual característica irá se sobrepor à outra, ou se realmente há uma mais importante do que outra.

Assim, Roland Ismer e Alexander Blank, baseados nos ensinamentos de Klaus Vogel, criaram dois tipos de abordagem, que podem ser utilizados em conjunto para tentar facilitar a aplicação desse parágrafo 4º. (ISMER; BLANK, 2014)

A primeira abordagem foi chamada de microabordagem (“micro-approach”), na qual se resume por uma exaustiva comparação referente somente a um tributo já elencado pelo §3º ou aos seus elementos constitutivos.

Esse tipo de abordagem já foi utilizado em países no exterior, como foi o caso do tributo municipal austríaco (“Kommunalsteuer”), no qual o Tribunal da Áustria determinou ser substancialmente similar a outro tributo, o Gewerbesteuer em decorrência do seu objeto tributário.¹²

Quanto a segunda abordagem criada por Ismer e Blank, essa foi intitulada como macroabordagem (“macro-approach”), nessa é levado para análise um conjunto de tributos para identificar a similaridade substancial de um tributo em específico. Nessa segunda abordagem, a verificação é realizada pelo sistema tributário como um todo.

Klaus Vogel conclui tal pensamento de forma clara ao estabelecer que não se trata de verificar se um tributo nacional é realmente idêntico ou similar ao de outro Estado, mas sim, de identificar se tal tributo analisado se aproxima a aquele que foi criado após a assinatura dos tratados.¹³

Assim, para que tal parágrafo seja analisado de forma completa, é necessário realizar sob a perspectiva do âmbito jurídico brasileiro. Levando em consideração que o presente estudo se concentra na análise do parágrafo 4º, será feito um breve resumo de como o Brasil se utiliza dos demais parágrafos do artigo 2º da Convenção Modelo da OCDE.

O Brasil em toda sua teoria jurídica alega seguir os ditames da OCDE, entretanto, na realidade o país acaba por não seguir. Quanto ao primeiro parágrafo, esse nem em todos os tratados está presente, e naqueles em que ele se encontra se mostra divergente daquele previsto na Convenção Modelo da OCDE.

A mesma coisa acontece com o §2º, que dos 33 tratados contra a dupla tributação firmado pelo Brasil com países estrangeiros, apenas quatro possuem o que está disposto nesse artigo, e mesmo assim, em nada se parece com aquele previsto na Convenção Modelo.

Assim, o que ocorre em praticamente em todos os acordos contra a bitributação é um extenso rol taxativo de impostos previstos no §3º, que somente fazem menção ao “imposto federal sobre a renda”. Apesar disso, a CSLL, contribuição tida como “tributo adicional” do imposto de renda da pessoa jurídica, mesmo não estando expressamente prevista na maioria dos tratados, encontra-se abrangida na lista de tributo brasileiro.

Quanto ao parágrafo 4º, encontra-se apenas em três acordos contra a dupla tributação, seguindo os ditames da redação da Convenção Modelo da OCDE, com pequenas alterações substanciais em suas leis internas. Na qual, a notificação sobre mudanças nas leis domésticas dos países deve ser feita apenas em caso de mudanças significativas e não anualmente como sugere a OCDE.

Essa alteração na necessidade de se realizar notificação ao país estrangeiro não exime o Brasil de esclarecer se há ou não a incidência da CIDE no tratado em questão, como ocorre com a Solução de Consulta COSIT nº 139, de 10 de dezembro de 2020, no qual estabelece que, no tratado contra a dupla tributação firmado entre o Brasil e Portugal, há a incidência da CIDE-Remessa, conforme o alargamento de sua incidência, instituída pela Lei nº 10.168/00.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF RENDIMENTOS DE RESIDENTE NO EXTERIOR. ROYALTIES. CONVENÇÃO BRASIL-PORTUGAL PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO DA RENDA. INCIDÊNCIA.

Os rendimentos pagos a beneficiário residente em Portugal, como remuneração decorrente da exploração, no Brasil, de seus direitos autorais, estão inseridos na definição de royalties contida no Artigo 12 da Convenção Brasil-Portugal para Evitar a Dupla Tributação da Renda, sujeitando-se à incidência do IRRF à alíquota de 15% (quinze por cento). Dispositivos Legais: Convenção Brasil-Portugal para Evitar a Dupla Tributação da Renda (Decreto nº 4.012, de 13 de novembro de 2001), Artigo 12; Medida Provisória nº 2.159-70, 24 de agosto de 2001, art. 3º.

Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE REMESSAS AO EXTERIOR EFETUADAS POR PESSOAS JURÍDICAS. ROYALTIES. INCIDÊNCIA. **As remessas de valores para remuneração de beneficiário residente no exterior, a título de royalties, estão sujeitas à incidência da Cide-remessas à alíquota de 10% (dez por cento), sendo contribuintes as pessoas jurídicas no Brasil que efetuarem as remessas dos valores ao exterior.** Dispositivos Legais: Lei nº 10.168, 29 de dezembro de 2000, art. 2º, com as alterações da Lei nº 10.332, de 19 de dezembro de 2001.

Assim, torna-se evidente que para os tratados contra a bitributação do Brasil os parágrafos 2º e 4º são de extrema importância, em decorrência de quase em nenhum tratado esses artigos não estarem presentes.

Logo, não haverá a possibilidade de interpretação dos acordos pelos §§1º e 2º, conforme visto mais acima, mas a interpretação se dará tão somente pelo parágrafo 4º.

Tal confusão doutrinária se refletiu na interpretação da jurisprudência, que acabou por se deparar com três problemas. O primeiro problema apresentado foi sobre os acordos terem se limitados apenas aos impostos, não cobrindo outras espécies de tributos, como as taxas e contribuições.

O segundo problema resultou na análise da relevância ou sua falta para a comparação entre os tributos. No final, o terceiro problema se apresentou na dúvida quanto ao uso do art. 4º, do Código Tributário Nacional como lei doméstica para estabelecer os parâmetros do teste de similaridade.

Tanto nos processos judiciais, (BRASIL, 2004b; BRASIL, 2010a; BRASIL, 2010b) quanto nos autos administrativos, (BRASIL, 2013; BRASIL, 2014a; BRASIL, 2014b) essas dúvidas geraram uma equivocada interpretação na aplicação do teste de similaridade com alguns tributos em relação ao imposto incidente sobre a renda. Isso se deve ao fato do artigo 2º, na maioria dos tratados, listar somente o imposto de renda como o correspondente ao §3º, do artigo 2º da Convenção Modelo da OCDE.

Além do mais, tal equívoco também se deve à errônea tradução da palavra inglesa “tax”, para constar apenas “imposto”, ao invés de ser transladado para a palavra portuguesa “tributo”, de forma que não delimitaria a incidência em apenas uma única espécie de tributo, mas sim todas.

Em decorrência dessa diferença linguística, a aplicação do parágrafo 4º pela Justiça brasileira firmou-se o entendimento de que se referiria tão somente aos impostos, não abarcando as contribuições. (BRASIL, 2004a)

Mesmo assim, houve distintas interpretações de tal entendimento, como ocorreu no voto do Conselheiro Ricardo Marozzi Gregório, que ao analisar se a CSLL seria ou não abrangida pelos tratados contra a bitributação, optou por iniciar sua análise pelo conceito de tributo, acerca do tema ora discutido. Levando em consideração que, a CSLL é uma contribuição, em seu entendimento, o Conselheiro Ricardo entendeu pela não abrangência, em decorrência de se tratar de uma contribuição, e não um imposto. (BRASIL, 2014a)

Entretanto, tal entendimento encontra-se totalmente equivocado, pois ao limitar o sentido de “tax” apenas para “imposto” acabou por se referir apenas a uma única espécie de tributo.

Outro ponto que possui problema na interpretação do artigo 2º, parágrafo 4º, da Convenção Modelo da OCDE, por parte da jurisprudência, foi referente à destinação do produto arrecadado das contribuições. Pois a Convenção Modelo tem como finalidade afastar os tributos que envolvam uma retribuição específica, assim, para o teste de similaridade substancial a afetação dos tributos não é relevante.

O que realmente importa é o sinalagma entre a quantia a ser paga pelo contribuinte e os benefícios a serem recebidos por ele próprio, o que acaba por deixar de fora do escopo dos acordos contra a dupla tributação.

Por fim, para se ter uma completa análise do parágrafo 4º é necessário realizar um reconhecimento sob a ótica do artigo 4º do Código Tributário Nacional (CTN), ou seja, sob a perspectiva da lei doméstica brasileira.

Isso se deve ao artigo citado acima dispor sobre os critérios para a separação e classificação das espécies tributárias brasileira, o qual mesmo possuindo parâmetros equivalentes ao parágrafo 4º não servem de grande valia para o teste de similaridade substancial.

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II - a destinação legal do produto da sua arrecadação. (BRASIL, 2007)

Para uma melhor apreciação, Luís Eduardo Schoueri acredita que se deve verificar desde o surgimento do Código Tributário Nacional, no qual o fato gerador da obrigação tributária era um importante critério classificatório. Schoueri ainda conclui que com a promulgação da Constituição Federal de 1988, a relevância recaiu sobre a destinação do valor recolhido. (SCHOUERI, 2017)

Tal pensamento, de que o fato gerador deixou de ter a máxima importância que tinha à época da instituição Código Tributário Nacional é seguido por parte da doutrina, como ocorre com Alberto Xavier, que afirmava ser necessário verificar, não apenas o fato gerador do tributo, mas sua base de cálculo.

Assim, esse requisito foi incluído no teste de similaridade substancial, mesmo não havendo sua previsão na legislação doméstica do artigo 4º, do CTN.

Por final, nota-se que em nenhum momento do teste de similaridade substancial foi necessário utilizar um fundamental, como o artigo 4º, nem em qualquer outra legislação brasileira.

Dessa forma, é perceptível a grande lacuna presente na análise dos tributos para saber se há ou não a efetiva abrangência do artigo 2º, §4º, dos acordos contra a dupla tributação.

Por consequência, torna-se nítido de que o teste de similaridade se demonstra, portanto, falho ao não prestar para sua própria finalidade, de se evitar a abrangência dos acordos contra a dupla tributação para tributos similares aos previstos à época da assinatura.

Quanto à Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico para remessas ao exterior, em decorrência dessa contribuição ser mostrar como um efetivo “adicional” do IRPJ sobre essas remessas remetida aos países estrangeiros, o teste de similaridade acabou por não evitar uma dupla tributação.

Isso se deve ao fato de que, ao se realizar o teste de similaridade, em que se analisa o fato gerador da CIDE-Remessas, esse se demonstra ser o mesmo daquele da IRPJ. Como dito acima, esse requisito deixou de ser tão importante e passou a dividir sua relevância com a base de cálculo, que se analisado no âmbito dessa contribuição abarca também os serviços técnicos e de assistência administrativa, além de royalties, ou seja, acaba por se igualar sua base de cálculo com a do imposto de renda retido na fonte incidente sobre as remessas remetidas ao exterior incluindo tal contribuição na previsão legal dos tratados internacionais contra a dupla tributação.

5 CONCLUSÃO

Partindo da análise do conceito de tributo, no qual é uma prestação pecuniária, que não pode ser confundida com penalidade de ato ilícito, do contribuinte para com os entes federativos, a fim de que haja fundos para o desenvolvimento e melhoramento da qualidade de vida em sociedade, é possível verificar a origem para a criação da CIDE.

Ademais, esse detalhado exame da espécie tributária intitulada como contribuição, no qual percebe-se que necessariamente deve haver um ato vinculado por parte da administração pública, tendo esse requisito como um grande diferencial das outras espécies tributárias, por ter uma destinação certa, faz com que se torna mais fácil uma compreensão de sua (in) cidência em relação aos tratados contra a dupla tributação.

No caso da contribuição sobre intervenção no domínio econômico seu objetivo é incentivar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, fomentando assim, o setor tecnológico no Brasil, com a finalidade de possuir uma tecnologia própria, não dependendo da sua importação.

Assim, para que haja a efetiva incidência da CIDE é necessário que a pessoa jurídica, detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimento tecnológico, realize um pagamento a residente ou domiciliado ao exterior.

Entretanto, foi possível notar que a edição da Lei nº 10.332/01, no texto legislativo que institui essa contribuição, acabou por, equivocadamente, alargar a base de incidência dessa contribuição, que deixou de incidir apenas sobre as importâncias pagas, entregues, creditadas ou remetidas ao exterior à título de royalties.

Nesse alargamento a legislação passou a incluir também na incidência da CIDE-Remessas os contratos que possuem como objeto o serviço técnico e de assistência administrativa, a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, mesmo que nesses contratos não haja a efetiva transferência de tecnologia. O que passou a se notar é que na prática efetivamente nem em todos os contratos de assistência técnica ou serviço técnico há essa transferência de tecnologia, nessa nova hipótese de incidência da contribuição.

Ou seja, isso acarreta a absoluta ausência do princípio da referibilidade dessa espécie tributária, requisito este, essencial para justificar sua incidência, na qual para a contribuição é estritamente necessário haver uma relação entre o contribuinte do tributo e a exação paga.

No caso da CIDE-Remessa, o contribuinte deveria ser o detentor de conhecimento tecnológico ou se não aquele que irá obter esse conhecimento através do contrato firmado com o residente ou domiciliado no exterior, em decorrência do domínio econômico objeto dessa intervenção, por parte do ente federativo da União, ser o incentivo dos programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo.

Dessa forma, a CIDE-Remessa, além de possuir uma deturpação de sua essência como contribuição, acabou também por se tornar o que a doutrina adotou pelo termo de “tributo adicional”, tendo em vista de que a CIDE acaba por ter o mesmo fato gerador, a mesma base de cálculo e o mesmo sujeito passivo que o do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF). Isso sem contar que sua alíquota de 10% foi instituída com o mesmo percentual na qual houve a redução na alíquota do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), pela Medida Provisória nº 2.062-60/00.

Logo, essa característica de “tributo adicional” da CIDE-Remessa pode fazer com que essa contribuição se assemelhe de veras com a CSLL, Contribuição Sobre o Lucro Líquido, que também foi classificada pela doutrina como um tributo adicional, porém, do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ). Sendo indiferente para sua classificação a destinação do valor arrecadado pelo tributo, é possível concluir, portanto, que as contribuições podem ser consideradas como um adicional dos impostos, como ocorre no presente caso analisado e no caso da CSLL.

Isso só demonstra o quanto a legislação tributária brasileira ainda sofre grandes interferências externas do âmbito jurídico, e ainda, o quanto ela se amolda as necessidades inerentes à sociedade ao invés de reger à própria.

Dessa forma, há uma grande fragilidade limiar entre a inconstitucionalidade e a própria constitucionalidade da contribuição incidente sobre as remessas ao exterior, na qual no momento de carecimento econômico da sociedade toda previsão legal prevista, no intuito de ser intacta, se demonstra desnecessária e muitas vezes inutilizada na prática pelos entes federativos, que com o aval da Constituição Federal podem instituir certos tributos a seu bel prazer.

Logo, fica-se nítido que tal contribuição apresenta-se ser inconstitucional para a legislação brasileira, por não possuir o item essencial para sua incidência, que é a referibilidade, em decorrência do seu equivocado alargamento. Entretanto, como tal questão ainda não foi decidida pelo Supremo Tribunal Federal, tal alegação se mostra apenas como uma conjectura de teorias.

Ademais, com essa confusão legislativa brasileira acarretou um malicioso manuseio das disposições em relação aos tratados internacionais, ou seja, é utilizada típica prática abusiva de um Estado que tenta ganhar vantagem de outro, acabando por violar o próprio intuito desses tratados. Essa prática é a *treaty dodging*, em que se viola explicitamente o *pact sunt servanda* e a boa-fé, logo essa ludibriação por parte do Brasil favorece a incidência errônea da contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre as remessas ao exterior.

Por fim, é possível concluir que, no atual cenário tributário brasileiro, levando em consideração que tal alargamento da incidência da CIDE-Remessa seria aceitável pela legislação brasileira. Esse tipo de contribuição, dessa forma, torna-se um tributo adicional do IRRF, assim como a CSLL é para o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica.

Portanto, se a CIDE-Remessa é um adicional do IRRF, tal contribuição acaba por possuir grandes similaridades com o imposto citado acima, ou seja, de acordo com o “teste de similaridade” do parágrafo 4º, do artigo 2º, da Convenção Modelo da OCDE, a CIDE-Remessa estaria abrangida pelos acordos internacionais contra a dupla tributação, havendo a incidência da CIDE-Remessa nessa espécie de tratados.

Referências

- BRANDSTETTER, P. The substantive scope of double tax treaties-a study of article 2 of the oecd model conventions. 2010. [42](#)
- BRASIL. Constituição da república federativa do brasil. Brasília, DF, 1988. [34](#)
- BRASIL. Re 146.733-9/sp. *Tribunal Pleno do STF, Rel. Min. Moreira Alves*, São Paulo, SP, 1992. [18](#)
- BRASIL. Lei nº 10.332, de 19 de dezembro de 2001. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 2001. ISSN 1677-7042. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/110332.htm. [38](#)
- BRASIL. Re 396.266/sp. *Tribunal Pleno do STF, Rel. Min. Carlos Velloso*, São Paulo, SP, 2003. [22](#)
- BRASIL. Agravo de instrumento n. 141460, 2001.03.00.032586- 9. *Tribunal Regional Federal (3ª Região)*, Brasília, DF, 2004. [46](#)
- BRASIL. Agravo de instrumento n. 141460, 2001.03.00.032586-9. *Tribunal Regional Federal (3ª Região)*, Brasília, DF, 2004. [46](#)
- BRASIL. Código tributário nacional. *Brasília: Senado Federal, Centro Gráfico*, 2007. [47](#)
- BRASIL. Apelação cível n. 1998.51.01.009629-3. *Tribunal Regional Federal (2ª Região)*, Brasília, DF, 2010. [46](#)
- BRASIL. Apelação cível n. 1998.51.01.023848-8. *Tribunal Regional Federal (2ª Região)*, Brasília, DF, 2010. [46](#)
- BRASIL. Acórdão n. 1101-000.902. In: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Ed.). *1ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Edeli Pereira Bessa*. Brasília, DF, 2013. [46](#)
- BRASIL. Acórdão n. 1101-000.902. In: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Ed.). *1ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Rel. Cons. João Otávio Oppermann Thomé*. Brasília, DF, 2014. [46](#), [47](#)
- BRASIL. Acórdão n. 1103-001.122. In: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Ed.). *1ª Câmara, 3ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Marcos Takata*. Brasília, DF, 2014. [46](#)
- BRASIL. Apelação cível - 5006867-67.2021.4.03.6110. *Tribunal Regional Federal (3ª Região)*, Brasília, DF, 2023. [21](#)
- CARRAZZA, R. A. *Curso de direito constitucional tributário*. [S.l.]: Editora Revista dos Tribunais, 1991. [17](#)
- CARVALHO, P. d. B. *Curso de direito tributário*. [S.l.]: Saraiva Educação SA, 2018. [17](#)
- CHILE. Ofício n. 869, de 5 de abril de 2016. *Departamento de Normas Internacionales, Subdirección Normativa*, Santiago, 2016. Disponível em: <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2016/otras/ja869.htm>. [43](#)

- COÊLHO, S. C. N. *Curso de direito tributário brasileiro*. [S.l.]: Grupo Gen-Editora Forense, 2000. [17](#), [18](#), [22](#)
- CORRÊA, O. D. *O sistema político-econômico do futuro: o societarismo*. [S.l.]: Editora Forense Universitária, 1994. [19](#)
- DORIA, A. Contribuição: lucros: a incidência da contribuição social prevista na constituição de 1988 sobre lucros com isenção condicionada de imposto de renda: inconstitucionalidade. *Revista de Direito Tributário*, v. 13, n. 50, p. 14–25, 1989. [40](#)
- GRUPENMACHER, B. T. A reforma tributária e a afronta aos direitos fundamentais. *Revista Fórum de Direito Tributário*, p. 41–53, 2003. [16](#)
- GUIMARÃES, Y. J. d. M. O tributo: análise ontológica à luz do direito natural e do direito positivo. *São Paulo: Max Limonad*, p. 24, 1983. [15](#)
- HIGUCHI, H.; HIGUCHI, C. H.; HIGUCHI, C. H. Imposto de renda das empresas. *Interpretação e Prática*, v. 30, 1999. [39](#)
- ISMER, R.; BLANK, A. Taxes covered. In: REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander (ed.). *Klaus Vogel on double tax conventions. 4. ed.* Amsterdã: [s.n.], 2014. v. 1. [44](#)
- LOCKE, J. *The second treatise of civil government*. [S.l.]: Broadview Press, 2015. [15](#)
- MACHADO, H. de B. Isenções regionais do imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 65, 2001. [40](#)
- MACHADO, H. de B. *Curso de direito tributário*. [S.l.]: Malheiros, 2003. [17](#)
- MATTOS, J. D. F. B. de. *Manual de direito internacional público*. [S.l.]: Saraiva; Educ, 1979. [25](#)
- MELLO, C. D. de A. *Curso de direito internacional público*. [S.l.]: Livraria Freitas Bastos, 1982. v. 1. [26](#)
- MORAES, B. R. de. *Compêndio de direito tributário*. [S.l.]: Forense, 1984. [17](#)
- NABAIS, J. C. *O dever fundamental de pagar impostos*. [S.l.]: Leya, 2023. [16](#)
- OLIVEIRA, B. M. de C. O treaty override no brasil: Considerações sobre a jurisprudência pátria e o art. 98 do código tributário nacional. *Revista de Direito Tributário Internacional Atual*, n. 6, p. 57–80, 2019. [30](#)
- PEREIRA, R. C. L. Cooperação fiscal internacional e troca de informações. *Série Doutrina Tributária*, v. 21, 2020. [25](#)
- REALE, M. O estado democrático de direito e o conflito das ideologias. *Revista CEJ*, v. 2, n. 6, p. 153, 2008. [19](#)
- SCHOUERI, L. E. Contribuição ao estudo do regime jurídico das normas tributárias indutoras como instrumento de intervenção sobre o domínio econômico. 2003. [18](#)
- SCHOUERI, L. E. Tax treaty override: a jurisdictional approach. *Intertax*, v. 42, n. 11, 2014. [29](#)

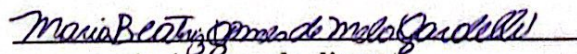
- SCHOUERI, L. E. *Direito tributário*. [S.l.]: Saraiva Educação SA, 2017. 44, 47
- SILVA, J. A. D. *Curso de direito constitucional positivo*. [S.l.]: Revista dos Tribunais, 1984. 21
- SILVEIRA, R. M. d.; HUCK, H. M. As partnership joint ventures e os conflitos de qualificação na aplicação dos tratados internacionais contra a bitributação. 2005. 28
- SMITH, A. *A riqueza das nações*. [S.l.]: Nova Fronteira, 2023. 15
- TÔRRES, H. *Pluritributação Internacional Sobre as Rendas de Empresas*. [S.l.]: Editora Revista dos Tribunais, 2001. 26
- TÔRRES, H. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. [S.l.]: Editora Revista dos Tribunais, 2003. 15
- TÔRRES, H. T. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. 2011. 16
- TORRES, R. L. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. [S.l.]: Renovar, 2007. 16
- TORRES, R. L. *Curso de direito financeiro e tributário*. Renovar, 2011. 17
- VISSCHER, C. D. Problèmes d'interprétation judiciaire en droit international public. *Bulletins de l'Académie Royale de Belgique, Persée-Portail des revues scientifiques en SHS*, v. 49, n. 1, p. 105–107, 1963. 27
- VOGEL, K. Double tax treaties and their interpretation. *Int'l Tax & Bus. Law*, HeinOnline, v. 4, p. 1, 1986. 31

TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Eu, Maria Beatriz Gomes de Melo Gardelli, discente regularmente matriculado na disciplina TCC II, da 10ª etapa do curso de Direito, matrícula nº 31909892, período matutino, turma E, tendo realizado o TCC com o título: **CIDE-REMESSAS: ANÁLISE DE SUA (NÃO)INCIDÊNCIA COM ALÍQUOTA DE 10% EM RELAÇÃO A TRATADOS CONTRA A BITRIBUTAÇÃO** sob a orientação do(a) Professor Dr. Rangel Perrucci Fiorin declaro para os devidos fins que tenho pleno conhecimento das regras metodológicas para confecção do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), informando que o realizei sem plágio de obras literárias ou a utilização de qualquer meio irregular.

Declaro ainda que, estou ciente que caso sejam detectadas irregularidades referentes às citações das fontes e/ou desrespeito às normas técnicas próprias relativas aos direitos autorais de obras utilizadas na confecção do trabalho, serão aplicáveis as sanções legais de natureza civil, penal e administrativa, além da reprovação automática, impedindo a conclusão do curso.

São Paulo, 09 de novembro de 2023 .


Assinatura do discente