XIII ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI MONTEVIDÉU - URUGUAI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

HÉCTOR LÓPEZ GONZÁLEZ

Copyright © 2024 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - FMU – São Paulo
Diretor Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina
Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará
Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul
Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio – Rio de Janeiro
Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

Representante Discente: Prof. Dr. Abner da Silva Jaques - UPM/UNIGRAN - Mato Grosso do Sul

Conselho Fiscal:
Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - UFMA - Maranhão
Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - SKEMA/ESDHC/UFMG - Minas Gerais
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UFERSA - Rio Grande do Norte
Prof. Dr. Fernando Passos – UNIARA - São Paulo
Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo
Secretarias
Relações Institucionais:
Prof. Dra. Claudia Maria Barbosa - PUCPR - Paraná
Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia
Profa. Dra. Daniela Marques de Moraes - UNB - Distrito Federal
Comunicação:
Prof. Dr. Robison Tramontina - UNOESC - Santa Catarina
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe
Relações Internacionais para o Continente Americano:
Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul
Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão
Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto - UPM – São Paulo
Relações Internacionais para os demais Continentes:
Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará
Profa. Dra. Sandra Regina Martini - UNIRITTER / UFRGS - Rio Grande do Sul
Profa. Dra. Maria Claudia da Silva Antunes de Souza - UNIVALI – Santa Catarina
Eventos:
Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - FDF - São Paulo
Profa. Dra. Norma Sueli Padilha - UFSC - Santa Catarina
Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho - UNICHRISTUS - Ceará

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP – Pernambuco

D597

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

[Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta, Raymundo Juliano Feitosa, Héctor López González – Florianópolis: CONPEDI, 2024.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-970-4
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: ESTADO DE DERECHO, INVESTIGACIÓN JURÍDICA E INNOVACIÓN

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – 2. Direito tributário. 3. Financeiro. XIII ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI URUGUAI – MONTEVIDÉU (2: 2024 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito Florianópolis
Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br

XIII ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI URUGUAI – MONTEVIDÉU

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

Apresentação

Novamente nos encontramos em um novo encontro internacional do CONPEDI na belíssima cidade de Montevidéu, Uruguai, cuja realização já se incorporou ao cenário jurídico internacional da América latina. A quantidade de pesquisadores, sejam eles doutores, mestres, doutorandos, mestrandos ou mesmo aqueles que desejaram simplesmente acompanhar, como muitos graduandos de direito, os trabalhos e seguramente aprender é devidamente proporcional à qualidade dos artigos apresentados em inúmeros "Grupos de trabalho" tendo seu conteúdo previamente objeto de avaliação estrita e rigorosa por parte do avaliadores designados pelo CONPEDI. O Grupo de trabalho que tivemos a honra de coordenador novamente nos chama a atenção pela inovação e novas perspectivas de interpretar o direito tributário e financeiro no Brasil sem embargo de contarmos com a participação de professores e pesquisadores uruguaios também que certamente agregaram valor aos conteúdos brilhantemente apresentados; e, na sequência, nos debates que os acompanharam. O aprendizado é claro, restando sempre ao final dos trabalhos aquele gostinho do quero mais já a o cenário fiscal, que vai de questões afetas ao direito financeiro à reforma tributária.

Chamou a atenção a preocupação externada por alguns autores quanto à percepção da tributação na sociedade brasileira, envolvendo não só impactos financeiros advindos muitas vezes de uma tributação ainda considerada injusta e extremamente regressiva - leia-se, em especial, os efeitos nocivos da tributação sobre o consumo cujo montante no Brasil representaria por volta de 2/3 da receita total obtida, alcançando toda a renda gasta pela população de baixa renda cuja reforma tributaria ainda em fase de regulamentação pretende pelo menos reduzir tal descompasso socioeconômico - sobre as camadas e estamentos sociais. Nota-se que a ignorância do brasileiro médio sobre o que paga e o que recebe é extrema, faltando uma política mesmo que simplista e genérica de comunicação entre o governo e a população que o sustenta.. A discussão sobre a reforma tributária e sua regulamentação tem inclusive incorporado palavras e expressões fora do habitual da área, como "cashback, split payment, IVA dual, neutralidade tributária, etc", que apenas reforçariam o enigma sobre como se desenvolve a tributação no pais e seus impactos sobre todos nós. O governo central tão logo sejam aprovadas os projetos de lei complementar PLCO 68 e 108 quando superadas as divergências políticas na busca de maior protagonismo entre a Câmara deputados e o Senado federal iniciar uma campanha nacional apresentando

informações mínimas com uma linguagem simples e coloquial para que o brasileiro tenha uma perspectiva geral do que paga, do que mudou e a razão de tal mudança.

Esperamos com fé e muita expectativa que a reforma tributária em fase de regulamentação, mote central atualmente de qualquer encontro que envolva discussão fiscal, tenha sem embargo de inúmeras críticas, dentre outras, quanto à perda de autonomia dos entes federados subnacionais e favorecimento de isenção ou alíquota reduzidas para alguns setores com maior poder de pressão sobre o parlamento, que tenhamos após a transição que se desenhou, no ponto de vista de justiça fiscal, uma sociedade mais igualitária e consciente de seus deveres e direitos.

A INSEGURANÇA JURÍDICA PROVOCADA PELA INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO COMPLEXA DOS ACORDOS INTERNACIONAIS DE BITRIBUTAÇÃO: UMA ANÁLISE DOS PRECEDENTES DO CARF

LEGAL INSECURITY CAUSED BY THE COMPLEX INTERPRETATION AND APPLICATION OF INTERNATIONAL DOUBLE TAXATION AGREEMENTS: AN ANALYSIS OF CARF PRECEDENTS

Ana Paula Augustin Padilha [1]
Flávio Marcelo Rodrigues Bruno [2]

Resumo

O presente artigo versou sobre o cenário de insegurança jurídica gerado em razão da dificuldade de interpretação e aplicação dos Acordos de Bitributação. Considerando sua temática, o presente trabalho delimita-se a uma abordagem analítica na área do Direito Tributário Internacional, e destina-se ao estudo dos precedentes decisórios mais recentes do CARF, a fim de dimensionar o cenário de insegurança jurídica gerado pela dificuldade de interpretação e aplicação dos acordos internacionais contra bitributação. Demonstrou-se a importância do Direito Tributário Internacional na perspectiva dos Acordos Internacionais, descrevendo-os e identificando as implicações da aplicação e interpretação a partir da análise dos precedentes decisórios do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. Assim, constatou-se que a dificuldade de interpretação e aplicação dos Acordos resulta, diversas vezes, em posicionamentos e julgamentos contraditórios. Além disso, as decisões do Conselho, não raras vezes, divergem daquelas proferidas pelas cortes de outros países, prejudicando a previsibilidade e transparência esperada pelos contribuintes.

Palavras-chave: Direito tributário, Direito tributário internacional, Acordos de internacionais de bitributação, Carf, Insegurança jurídica tributária

Abstract/Resumen/Résumé

This article dealt with the scenario of legal uncertainty generated due to the difficulty of interpreting and applying Double Taxation Agreements. Considering its theme, the present work is limited to an analytical approach in the area of International Tax Law, and is intended to study the CARF's most recent decision-making precedents, in order to assess the scenario of legal uncertainty generated by the difficulty of interpretation and application of international agreements against double taxation. The importance of International Tax Law from the perspective of International Agreements was demonstrated, describing them and

[1] Graduanda em Direito, campus de São Borja da Universidade Federal do Pampa - UNIPAMPA. Pesquisadora do "Observatório de Direitos Fundamentais na perspectiva do Constitucionalismo, do Socioambientalismo e da Geopolítica" (DGP/CNPq/UNIPAMPA).

[2] Pós-Doutor em Direito (Messina-ITA); Doutor em Direito (UERJ). Líder do Grupo de Pesquisa "Direitos Fundamentais, Socioambientalismo e Neoliberalismo" (UFOB) e do "Observatório de Direitos Fundamentais" (UNIPAMPA). Professor PPGCHS-PROFNIT/UFOB e Direito/UNIPAMPA.

identifying the implications of application and interpretation based on the analysis of the decision-making precedents of the Administrative Council of Tax Appeals - CARF. Thus, it was found that the difficulty of interpreting and applying the Agreements often results in contradictory positions and judgments. Furthermore, the Council's decisions often differ from those handed down by courts in other countries, undermining the predictability and transparency expected by taxpayers.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax law, International tax law, Double taxation agreements, Council of tax appeals, Tax legal uncertainty

INTRODUÇÃO

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF é um órgão do Ministério da Fazenda do Brasil responsável pelo julgamento administrativo de questões tributárias. A interpretação e aplicação dos acordos de bitributação que visam evitar a dupla tributação pelo CARF, envolvem diversas complexidades devido à natureza multifacetada desses acordos e à interação entre o direito interno e internacional, com impacto significativo na tributação.

No que compete a sua interpretação, os acordos de bitributação são tratados internacionais que têm como objetivo evitar a dupla tributação sobre a mesma renda em diferentes jurisdições. A interpretação desses acordos deve seguir as normas do Direito Internacional, incluindo as diretrizes estabelecidas pela Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, de 1969 que estabelece os princípios gerais de interpretação de tratados internacionais. Ademais, muitas disposições nos acordos de bitributação seguem as diretrizes da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE. No entanto, o CARF precisa adaptar essas diretrizes ao contexto específico do Direito Tributário brasileiro.

Sobre a aplicação dos acordos de bitributação, exige-se que o CARF interprete como esses acordos interagem com a legislação tributária brasileira. Isso inclui determinar quais disposições prevalecem em caso de conflito entre o tratado internacional e as normas internas. A aplicação dos acordos pode variar dependendo das circunstâncias específicas de cada caso em concreto. Assim, o CARF precisa considerar fatores como a natureza da renda, a residência fiscal das partes envolvidas e as atividades econômicas realizadas.

A atuação do Conselho, especialmente no que se correlaciona a interpretação e aplicação dos acordos de bitributação, é objeto causador de insegurança jurídica no Brasil. Essas causas podem criar incertezas tanto para os contribuintes quanto para as autoridades fiscais. Nesse sentido, destaca-se a necessidade de maior consistência, clareza e previsibilidade nas decisões.

No âmbito do Direito Tributário, os acordos internacionais ganham destaque no campo dos impostos de importação, exportação e renda, visando evitar a bitributação. Porém, a partir de uma cuidadosa análise de precedentes decisórios e jurisprudências, observa-se que a temática ainda é controversa. A dificuldade de interpretação e aplicação demonstram-se como ameaças à segurança jurídica no ordenamento tributário brasileiro, gerando excessos tributários, criando um ambiente de incertezas e inseguranças sobre a atuação do CARF.

Considerando sua temática, o presente trabalho delimita-se a uma abordagem analítica na área do Direito Tributário Internacional, e destina-se ao estudo dos precedentes decisórios

mais recentes do CARF, a fim de dimensionar o cenário de insegurança jurídica gerado pela dificuldade de interpretação e aplicação dos acordos internacionais contra bitributação.

A metodologia da pesquisa se baseia em considerações técnicas de levantamento e revisão bibliográfica, utilizando-se do recurso de aprofundamento da leitura do aparato doutrinário, legislativo, jurisprudencial e de textos acadêmicos científicos desenvolvidos sobre a temática. Ademais, é fundamental considerar o bojo da ordem jurídica internacional, em especial, análise de acordos e tratados internacionais, estudo de relatórios e organismos internacionais que consideram a temática como centro de suas apreciações.

O trabalho é estruturado, em primeiro plano, para que se faça necessário compreender o Direito Tributário na perspectiva da ordem econômica, financeira e tributária do ordenamento jurídico brasileiro. Na sequência, descrever o funcionamento de órgãos especiais, em específico, o CARF, identificando sua atuação no âmbito do Direito Tributário internacional. Ao final, à luz dos precedentes decisórios, serão identificadas as implicações da interpretação e aplicação dos acordos internacionais contra bitributação, dimensionando a insegurança jurídica gerada no âmbito do Direito Tributário, em especial, o Internacional e, sobretudo, no que compete a aplicação e interpretação dos acordos internacionais de bitributação pelo CARF.

1. Sobre o CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, na perspectiva da Ordem Econômica, Financeira e Tributária.

Para o cidadão, poucos aspectos da vida são tão previsíveis quanto o dever de pagar tributos, presentes em quase todas as atividades cotidianas, desde o consumo de produtos até a aquisição de imóveis e veículos, e a prestação de serviços. No entanto, apesar da ligação entre o pagamento de tributos e a cidadania, o Estado deve seguir um conjunto de regras para exigir essas contribuições compulsórias.

Segundo Correia Neto (2023), o Sistema Tributário Nacional regula a instituição, cobrança, arrecadação e partilha dos tributos, por meio de disposições constitucionais, leis, decretos, portarias e instruções normativas. Conforme a teoria adotada pelo Supremo Tribunal Federal (STF), existem cinco espécies tributárias: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios.

Para entender o Direito Tributário no contexto da ordem econômica, financeira e tributária do Brasil, Machado (2023, *apud* Sabbag, 2023) define-o como a área que se ocupa das relações entre o fisco e os contribuintes, limitando o poder de tributar e protegendo os cidadãos contra abusos. Sabbag (2023) complementa que o Direito Tributário visa estabelecer

uma igualdade entre contribuinte e fisco, aplicando a lei de forma isonômica para garantir segurança jurídica.

Assim, o Direito Tributário não apenas limita o poder de tributar para prevenir excessos, mas também defende os direitos fundamentais dos cidadãos, cuja contribuição é essencial para o funcionamento das instituições públicas conforme os preceitos constitucionais e sua capacidade contributiva (Sabbag, 2023).

Mesmo à luz das limitações constitucionais, a tributação ainda é um assunto delicado abordado pela doutrina e alvo de diversas críticas. A seara tributária é composta por legislações complexas e, muitas vezes, de difícil compreensão inclusive para aqueles responsáveis pela sua aplicação. O Direito Tributário é considerado autônomo diante dos demais ramos jurídicos, possuindo princípios e uma estrutura próprios. Porém, possui forte conexão com outros institutos do direito como o Constitucional, Financeiro, Administrativo, Penal, Processual, Internacional e Civil.

Intimamente ligada com o Direito Constitucional, a tributação deve seguir preceitos constitucionais e, conforme Sabbag (2023, p.13):

> Há entre esses dois ramos do direito uma íntima ligação, da qual despontam vários pontos de intersecção, v.g, os limites ao poder de tributar (princípios e imunidades), o estabelecimento dos preceitos específicos de certos impostos, as discriminações das rendas tributárias e das competências impositivas, as espécies de tributos, entre outras generalidades constitucionais da tributação.

As normas tributárias, devido à sua forte influência sobre o patrimônio dos contribuintes, devem respeitar rigorosamente os princípios constitucionais. A interpretação e aplicação da legislação tributária devem ser guiadas pela Constituição e, frequentemente, sua constitucionalidade é alvo de debates.

Nesse sentido, conforme Torres (2011), a segurança jurídica não só garante a certeza do direito no ordenamento jurídico brasileiro, mas também efetiva direitos e liberdades fundamentais, protegendo-os. Embora o Direito Tributário proteja os contribuintes em suas relações com o Estado, a aplicabilidade e interpretação da legislação frequentemente apresentam desafios.

Dado que o dever de pagar tributos é uma das poucas certezas na vida, é crucial observar as regras que regulam sua instituição, cobrança, arrecadação e partilha para proteger os contribuintes de excessos tributários que violam seus direitos. Apesar das limitações constitucionais ao poder de tributar, a segurança jurídica é frequentemente ameaçada por posicionamentos controversos nas esferas administrativa e judicial.

Assim, a busca por julgamentos imparciais levou à criação de órgãos paritários com representantes da Fazenda e da sociedade, que evoluíram para se adaptar às mudanças sociais. A cobrança de tributos sempre gerou manifestações de tributaristas e representantes da população contrários às exigências. Durante esse período, ideologias liberais, apesar de se oporem à intervenção estatal na economia, apoiaram o objetivo fiscal dos tributos, com aplicação de penalidades em casos de infração e rigorosas fiscalizações.

Após o colapso da bolsa de Nova Iorque, em 1929, iniciou-se um processo de reformulação dos Conselhos no Brasil. Em 1964, a partir do desmembramento da 2ª Câmara do 2º Conselho, foi criado o 3º Conselho de Contribuintes, e em 1972 surge o 4º Conselho em virtude da nova denominação conferida ao Conselho Superior de Tarifa. Nesse sentido,

> Esta estrutura permaneceu em funcionamento até 1º de junho de 1977, quando entrou em vigor o Decreto nº 79.630, de 29 de abril daquele ano, extinguindo o 3º Conselho, transferindo suas atribuições e competências para o 2º Conselho, e renomeando o Quarto Conselho para Terceiro Conselho de Contribuintes. (CARF, 2023, p.2)

Assim, a partir das diversas mudanças, os três Conselhos de Contribuintes formados paritariamente por representantes da Fazenda e dos Contribuintes em um modelo semelhante ao atual, desempenhavam a função judicante dos recursos interpostos. Um longo trajeto foi percorrido até que se chegasse ao modelo atual do CARF, de forma que acompanhar as mudanças e os pleitos sociais por julgamentos mais céleres e imparciais não foi uma tarefa fácil.

Com o objetivo de reduzir custos operacionais e garantir uma melhor alocação dos recursos, os três conselhos foram unificados em um único órgão originando o CARF que atualmente é responsável pelo julgamento dos recursos de ofício e voluntário, além dos recursos de natureza especial, conforme mencionado anteriormente. As atribuições dos Conselhos anteriores foram destinadas às Três Seções de julgamento que são compostas cada uma por quatro Câmaras, oito Turmas e Divisões Administrativas.

Muitos contribuintes ainda recorrem ao judiciário buscando decisões coerentes que garantam a segurança jurídica, visto que a previsibilidade das consequências de determinadas condutas assegura estabilidade normativa, resultando em maior confiança na legislação e nos órgãos responsáveis por sua interpretação e aplicação.

Ao analisar autos de infração fiscal, os julgadores decidem sobre a total procedência, procedência parcial ou insubsistência das exigências tributárias, o que impacta a arrecadação pública (Oliveira e Gameiro, 2023). Assim, os conselheiros devem atuar com imparcialidade, visando obter respeito e confiança social, sem assumir uma posição meramente arrecadatória.

A discricionariedade conferida às autoridades fiscais devido à linguagem específica das normas tributárias também é uma dificuldade enfrentada pelos operadores do direito. Conforme Rosenblatt (2016, p.146), "A discricionariedade pode ser uma ferramenta legal eficaz para combater fraudes (evasão fiscal) e abusos (elisão fiscal ilícita), mas impõe riscos de tratamento injusto, discriminatório e arbitrário aos contribuintes." O autor também expressa preocupação com a presença de múltiplas autoridades fiscais, com diferentes experiências e formações, aplicando normas tributárias de maneiras diversas.

Assim, compreende-se que o CARF buscou adequar seu funcionamento às inúmeras mudanças sociais e econômicas ao longo dos anos. A fim de adaptar-se ao contexto histórico em que esteve inserido sofreu diversas transformações, partindo formalmente da criação do primeiro conselho paritário intitulado Conselho de Contribuintes do Imposto de Renda, em 1924, até a unificação dos Três Conselhos de Contribuintes que originou a sua estrutura atual.

Sabe-se que atender às expectativas populares e sociais por julgamentos mais rápidos e imparciais é um desafio constante, e o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) ainda enfrenta muitas críticas, especialmente quanto às decisões dos conselheiros. Ocorre que a discricionariedade dada aos agentes fiscais, devido à complexidade das normas tributárias, muitas vezes leva a decisões arbitrárias, ameaçando a segurança jurídica.

Embora os conselheiros precisem comprovar conhecimento em Direito Tributário, processo administrativo fiscal e tributos federais, sua seleção é feita a partir de uma lista tríplice. Os candidatos são indicados pela Receita Federal, pelas confederações de categorias econômicas e pelas centrais sindicais, e as indicações são confirmadas pelo Ministro da Fazenda.

Para tornar a abordagem didática, visando facilitar a compreensão da temática, optou-se por trazer um caso prático referente à empresa Petrobras. Por voto de qualidade, a 1ª Turma da Câmara Superior do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais manteve as cobranças de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ e, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, no valor de R$ 6,5 bilhões sobre lucros de controlada da empresa na Holanda (Mengardo; Shinohara, 2023).

No presente caso, os lucros auferidos nos anos de 2013 e 2014 foram fiscalizados por não terem sido adicionados à base de cálculo dos tributos supracitados. De acordo com o contribuinte, o tratado para evitar a bitributação firmado entre a Holanda e o Brasil foi desconsiderado, enquanto o Fisco defende que a tributação não fere o acordo firmado entre os países (Mengardo;Shinohara, 2023). Ademais, a Petrobras alega, inclusive, que o posicionamento do Conselho era favorável aos contribuintes nos últimos anos.

Cabe destacar outro ponto importantíssimo que tem gerado discussões na seara tributária brasileira e que, consequentemente, tem afetado o julgamento de processos como este: o retorno do voto de qualidade, a partir da Lei nº 14.689 de 20 de setembro de 2023, que consiste no voto de desempate a favor da Fazenda nas votações do Conselho e tem gerado impacto significativo no julgamento de processos no CARF.

Conforme Neto (2018), surgem na doutrina, a partir do Século XIX, inquietações a respeito da dupla tributação internacional e origina-se, assim, um ramo autônomo dedicado a essa questão. Nesse sentido,

> Hoje, sabe-se que a existência dessa disciplina decorre da soberania dos Estados para a autolimitação de suas jurisdições fiscais, tendo como objeto o estudo de normas jurídicas que tutelam a tributação de fatos econômicos em que haja ao menos um elemento de estraneidade (Neto, 2018, p.67-68).

Da mesma forma, o autor identifica que, influenciado pelas trocas comerciais e pelo mercado internacional, três funções jurídicas são exigidas do Direito Tributário Internacional, a saber: demarcatória; resolutória de colisão e; harmonizadora (Neto, 2018). Aponta ainda, Silveira (2016) que embora exista um aumento de decisões nas cortes brasileiras, estas ainda não estão devidamente preparadas para interpretar e aplicar acordos contra a bitributação. Essa afirmação estende-se, também, à seara administrativa que constantemente se mostra contrária ao posicionamento dos Tribunais de Justiça, contribuindo para um cenário de insegurança.

Nesse sentido, Silveira e Castro (2014) também apontam a ausência de uniformidade de entendimentos no CARF no que diz respeito à tributação de lucros de empresas controladas ou coligadas situadas no exterior, que resulta em precedentes contrários entre si. Dessa forma, reafirma-se a realidade de despreparo que gera incertezas e violações ao patrimônio dos contribuintes. Menciona Trevisan (2014) que o Direito Internacional e os tratados ainda são timidamente acolhidos pelos tribunais e juristas brasileiros, embora recebam maior atenção internacionalmente.

Dessa forma, cabe apontar que dentre as principais argumentações dos contribuintes em recursos na 2ª instância está a prevalência dos tratados e convenções internacionais sobre a legislação interna. Destaca-se que o próprio Código Tributário Nacional (CTN), no artigo 98, dispõe que a legislação tributária interna é revogada ou modificada diante dos tratados e convenções internacionais. Considerando os posicionamentos controversos, muitos contribuintes também colacionam as próprias ementas de julgados do CARF, conjuntamente com jurisprudências do Superior Tribunal de Justiça (STJ).

2. Sobre as implicações da interpretação e aplicação dos Acordos Internacionais de Bitributação

A globalização intensificou as relações e acelerou as trocas comerciais, mas desde o surgimento do Estado, o homem sempre buscou segurança e estabilidade. Com o crescimento do comércio internacional, tornou-se necessário adaptar normas e criar institutos para regular essas transações.

Segundo Mazzuoli (2019), acordos, tratados e convenções transnacionais são fundamentais no Direito Internacional. A relação entre normas internacionais e internas é analisada por duas teorias: dualista e monista. Compreender essa interação é essencial, pois ela impacta a segurança jurídica e a previsibilidade de um ordenamento. O Direito Internacional regula relações externas, enquanto o direito interno disciplina as relações entre indivíduos e o Estado (Brant, 2018; Rezek, 2019).

Autores como Xavier (1995), Schoueri (2013) e Rothmann (2019) apontam a bitributação como afronta aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, compreendendo a proteção garantida pelos acordos como um direito fundamental, cuja a não observância é incompatível com os preceitos do Direito Internacional. Dessa forma,

> Os tratados internacionais em matéria tributária (acordos de bitributação) são os instrumentos de que se valem os Estados para, através concessões mútuas, diminuir ou impedir a ocorrência do fenômeno da bitributação internacional em matéria do imposto sobre a renda, além de meio para o combate à evasão fiscal. (Schoueri, 2013, p. 409).

Com relação a nomenclatura, podem ser encontrados nas doutrinas como convenções internacionais contra a dupla tributação, tratados internacionais em matéria tributária, convenções contra a dupla tributação, acordos de bitributação, etc. Independentemente do nome utilizado, é importante compreender que estes *são* "instrumentos do Direito Internacional pelo qual dois ou mais Estados assumem o compromisso e criam mútuas expectativas de coordenação, cooperação e reciprocidade na adoção de medidas para evitar a dupla tributação [...]" (Neto, 2018, p. 81).

A Liga das Nações foi responsável por iniciar atividades voltadas para a elaboração de medidas para amenizar e evitar a dupla tributação (Neto, 2018). E não obstante tratados tenham sido adotados nos anos de 1928, após um longo processo de elaboração e revisão nos anos anteriores, somente após a Segunda Guerra Mundial a celebração desses tratados intensificou-se.

Discorre Schoueri (2008), que na tentativa de uniformizar e centralizar as questões tributárias com a aprovação do Código Tributário Nacional na década de 60, o Brasil deu seus primeiros passos para a celebração dos acordos de bitributação visando atrair investimentos estrangeiros. Assinou seu primeiro acordo de bitributação no ano de 1965 com a Suécia. A negociação fora autorizada no ano anterior, mas poucos meses antes de o primeiro acordo de bitributação ser aprovado pelo Congresso do Japão, o acordo com a Suécia foi concluído.

O tratado celebrado com o Japão foi assinado em 1967 e posteriormente aprovado pelo Congresso Nacional, sendo considerado o primeiro acordo de bitributação em vigor. Considerando que o objetivo principal do governo brasileiro era assegurar incentivos fiscais, desde o início as negociações ocorreram com países desenvolvidos dispostos a investir. Logo após a assinatura dos acordos supracitados, o Brasil também assinou com países como Noruega (1967), Portugal (1971), França (1971), Finlândia (1972), Bélgica (1972), Dinamarca (1974), Espanha (1974), Suécia (1975), Áustria (1975), Alemanha (1975), Itália (1978), Luxemburgo (1978), dentre outros. (Schoueri, 2008).

Cabe destacar que os acordos de bitributação celebrados geralmente seguem modelos específicos, como por exemplo a Convenção Modelo da OCDE ou a Convenção Modelo da Organização das Nações Unidas - ONU. Ressalta-se que a primeira Convenção, da OCDE, privilegia a tributação pelo Estado da residência, enquanto a segunda Convenção, da ONU, em regra, traz medidas mais vantajosas para países menos desenvolvidos, que figuram como fonte de rendimentos (Silva, 2013).

A fim de facilitar a compreensão, é importante discorrer sobre as formas de eliminação da bitributação propostas pelos acordos. Em determinadas situações a competência tributária é atribuída ao Estado de residência ou, ao Estado da fonte. Dessa forma, somente um dos Estados será detentor do poder de tributar certo rendimento. Essa competência exclusiva é denominada *shall be taxeble only*[1] (Silva, 2013).

Porém, em alguns casos, ambos os Estados poderão exercer suas competências tributárias sobre determinado rendimento, resultando na bitributação. Diante dessa ocorrência, a expressão utilizada é *may be taxed*[2]. Nesses casos,

> O Estado da fonte, desta forma, poderá tributar o rendimento, com ou sem limitações. É comum que, para determinados tipos de rendimento (tais como dividendos, juros e *royalties*), haja uma limitação da alíquota a ser aplicada pelo Estado da fonte. Em momento posterior, o Estado da residência terá a obrigação de aplicar o método previsto no acordo, de modo a impedir que ocorra uma situação de dupla tributação. Assim, caberá ao Estado da residência isentar os rendimentos

[1] Expressão que pode ser traduzida como “será tributável somente” ou “será tributável apenas”.
[2] Expressão que pode ser traduzida como “Poderá ser tributado”.

> auferidos no Estado da fonte, ou permitir que o contribuinte considere como crédito o importo pago no Estado da fonte. (Silva, 2013, p. 21).

Dentre os métodos disponíveis para evitar a ocorrência do fenômeno da bitributação estão o método de isenção e de crédito, o segundo também é conhecido como método de dedução de imposto ou método de imputação.

O método do crédito geralmente é utilizado pelo Brasil em seus acordos de bitributação e pode ser aplicado de duas formas diferentes, a saber: (i) crédito integral (*full credit*) e (ii) crédito ordinário (*ordinary credit*). Na primeira forma, "o Estado de residência tributa seus residentes em bases universais, permitindo que o imposto pago sobre os rendimentos auferidos no exterior seja totalmente utilizado como crédito compensável com o imposto interno devido sobre sua renda mundial." (Silva, 2013, p. 22).

O método de crédito ordinário costuma ser mais utilizado e permite a dedução do imposto devido sobre sua renda mundial, mas é limitado ao montante do imposto devido internamente sobre rendimentos estrangeiros, conforme a autora supracitada. Os conflitos entre Estado da fonte e da residência abrem margem para discussões a respeito da utilização de cláusulas denominadas *tax sparing* e *matching credit* nos acordos firmados por países com diferentes graus de desenvolvimento.

A aplicação e interpretação das normas sempre foram tarefas complexas e sujeitas a amplas discussões doutrinárias. A distinção entre interpretar e aplicar o direito continua sendo um tema de debate, e os acordos internacionais não estão isentos dessas questões. Portanto, é essencial analisar o objeto e o contexto das normas.

No Direito Tributário Internacional, as dificuldades de interpretação e aplicação são ainda mais acentuadas, frequentemente resultando em insegurança jurídica. Explica Wijnen (2014) que, embora os acordos internacionais sejam elaborados de forma geral e abstrata, muitas vezes não se adequando à legislação interna dos países, ferramentas de interpretação podem intensificar esses problemas.

Wijnen (2014) também destaca as diferenças metodológicas nos tribunais de diversos países. Por exemplo, Alemanha e Países Baixos adotam interpretações mais teleológicas, enquanto o Reino Unido prioriza a estrutura da lei. Essas divergências na interpretação dos tratados podem levar à bitributação.

Muitos tratados incluem orientações e regras de interpretação em seu texto. A Convenção de Viena oferece diretrizes que, embora não garantam soluções uniformes, ajudam os intérpretes e aplicadores. Comentários da OCDE também são ferramentas valiosas, mas seu poder persuasivo varia entre países.

Porém, destaca-se que enquanto tribunais na Áustria e Alemanha tendem a confiar nesses mecanismos, na França e na Itália esses comentários são utilizados como meros guias técnicos e com valor limitado (Wijnen, 2014).

Nesse sentido, para que a finalidade proposta seja devidamente atingida é indispensável que essas normas internacionais sejam interpretadas à luz de princípios como a segurança jurídica e em consonância com demais mecanismos como a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados de 1969 (Parisi; Rolim, 2014). A respeito da segurança jurídica, Ávila (2011, p. 156 *apud* Simantob e Oliveira, 2024, p.27) traz importantíssimas contribuições.

> A segurança jurídica pode, em primeiro lugar, envolver o conhecimento, a confiança e o cálculo do Direito por meio do cidadão comum. Essa compreensão decorre da consideração do destinatário das normas, vocacionadas a servir de instrumento de orientação para aqueles que estão sujeitos às prescrições normativas. De outro lado, e em particular no caso do Direito Tributário, como será visto, o princípio da segurança jurídica assume uma feição protetiva do cidadão, em razão de os seus fundamentos, relacionados à tributação (legalidade, anterioridade, irretroatividade, proteção da confiança, igualdade), serem destinados a limitar a atuação estatal, e não a servir para o seu exercício.

Considerando o contexto em que os Acordos Internacionais são estabelecidos para evitar a bitributação e a evasão fiscal, é crucial implementar mecanismos que impeçam violações aos direitos dos contribuintes por meio de ações arbitrárias.

Apesar de contestar a teoria formalista presente no Direito Tributário que tem como característica justamente essa desconfiança para com as autoridades administrativas, Rocha (2024, p. 63) reconhece que

> Um país pode ter a teoria tributária mais avançada, porém, se as instituições que interpretarão/aplicarão as normas considerando os casos concretos não possuírem as qualidades técnicas necessárias para desempenhar essa tarefa, o sentimento seguirá sendo de insegurança.

Além disso, o autor afirma que, além dos esforços do legislador para garantir uma redação quase infalível à norma, a sociedade atual também depende das instituições responsáveis pela interpretação e aplicação dessas normas para ter garantida a segurança jurídica.

O que se pode esperar é que as autoridades responsáveis – seja na seara administrativa ou judicial – tenham condições técnicas de compreender as normas e textos normativos e aplica-los sem qualquer arbitrariedade, levando em consideração direitos que devem ser respeitados e desincumbindo-se de eventual posicionamento de caráter pessoal.

Dentre as possíveis soluções para a presente problemática, em um cenário onde inexiste um tribunal internacional apto para fornecer diretrizes para interpretação dos acordos

internacionais, autores como Wijnen (2014) mencionam a criação de uma Associação Internacional de Juízes Tributários – IATJ (*International Association of Tax Judges*). Essa concepção parte da ideia de que muitos acordos de bitributação incluem disposições para o intercâmbio de informações entre as autoridades fiscais dos países signatários. A aplicação eficaz dessas disposições pode exigir coordenação e comunicação eficientes entre as autoridades fiscais brasileiras e suas contrapartes estrangeiras. (Rothmann, 2019)

O projeto surgiu a partir da iniciativa de oito juízes e sua sede está localizada em Amsterdã. A referida associação reúne juízes de diversos países em congressos anuais e publica boletins, com o intuito de propiciar a troca de informações e experiências sobre a atuação na seara do Direito Tributário Internacional, em especial referente a tratados internacionais (IATJ, 2022).

Evidentemente, realizar eventos e promover associação de juízes, de diversas partes do mundo, atuantes em casos envolvendo tratados internacionais não será capaz de solucionar as problemáticas referentes as dificuldades de interpretação e aplicação dos tratados, mas parece ser uma iniciativa que, se bem desenvolvida, pode trazer bons resultados e promover discussões valiosas. Nesse sentido, é importante que novos mecanismos sejam desenvolvidos a fim de proteger direitos fundamentais e garantir segurança jurídica. Para isso também é necessário que a sociedade recupere a confiança nas instituições responsáveis pela interpretação e aplicação das normas, bem como o sentimento de certeza e previsibilidade que deveriam ser garantidos pelos tratados e demais normas.

Assim, com o objetivo de ilustrar a insegurança jurídica o próximo capítulo destina-se a análise dos precedentes que envolvem a interpretação e aplicação dos acordos internacionais de bitributação, devidamente delimitados ao campo de atuação e competência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

3. Sobre os precedentes da interpretação e aplicação dos Acordos Internacionais de Bitributação no âmbito do CARF

Após breves considerações a respeito da atuação do CARF, bem como uma contextualização na perspectiva da ordem econômica e financeira, o último capítulo do presente trabalho será destinado a análise dos precedentes decisórios do Conselho no que diz respeito a aplicação dos acordos internacionais de bitributação.

Com o objetivo de facilitar a compreensão, foram abordados os aspectos de funcionamento Conselho enquanto órgão especial da ordem tributária, além de mencionadas

as implicações da interpretação e aplicação de acordos de bitributação. Partindo de uma abordagem crítica, a atuação do CARF foi devidamente analisada no decorrer do artigo.

Nesse sentido, a insegurança jurídica gerada em razão da dificuldade de interpretação e aplicação dos referidos acordos será dimensionada, bem como serão analisados os precedentes gerados a partir do julgamento dos recursos que chegam ao Conselho.

Sabe-se que diversos fatores compõem a problemática da insegurança jurídica, dentre eles a já mencionada complexidade das normas e do sistema jurídico como um todo. É importante destacar que, assim como as demais áreas da ciência, o mundo jurídico também sofre com a ausência de completude. Ainda assim, reconhece-se que a previsibilidade e a segurança são pilares importantíssimos para o Estado Democrático de Direito.

A respeito disso, Simantob e Oliveira (2022, p. 29) apontam que "[...] se existe uma função precípua do Direito em Estados ditos democráticos, como previsto na Constituição Federal de 1988, essa função é a de estabilizar as expectativas." Ademais, é inegável que atualmente ainda existe divergência quanto a prevalência de tratados internacionais em face do direito interno, como aponta grande parte da doutrina (Brant, 2018; Sena, 2018; Mazzuoli, 2019; Rezek, 2019; Accioly e Silva, 2020).

Conforme Simantob e Oliveira (2024), inexistem normas voltadas para a proteção do contribuinte – destinadas aos processos administrativos e tributários - no ordenamento jurídico brasileiro, entretanto as decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais também geram expectativas mesmo entre aqueles que não integram os processos administrativos.

Assim, a doutrina defende e reconhece a aplicação dos princípios supracitados à esfera administrativa tributária. Os autores também se atentam para a problemática em razão da mudança de interpretação jurisprudencial quando não há qualquer alteração legislativa referente a casos já sedimentados, reforçando a já mencionada insegurança jurídica.

A capacidade de conhecer e calcular as consequências atribuídas pelo Estado a partir de determinadas ações do contribuinte é compreendida como reflexo da segurança jurídica (Ávila, 2011) e promove estabilidade das relações. Dessa forma "A proteção da confiança e expectativa legítimas do cidadão se relaciona com a possibilidade de planejar condutas, reduzindo os riscos inerentes às atividades econômicas." (Simantob e Oliveira, 2024, p. 39)

No cenário específico que o presente trabalho se propõe a analisar, as confusões interpretativas podem ser geradas a partir da utilização de diferentes formas de interpretação, como a análise gramatical dos acordos internacionais, exercida por alguns tribunais brasileiros em determinados casos, conforme mencionado na já citada obra de Neto (2018).

No ano de 2013, o STF decidiu ser inconstitucional a tributação de lucros auferidos por controladas ou coligadas no exterior que não estejam em paraísos fiscais, definindo que a tributação só poderia acontecer depois da distribuição dos lucros aos acionistas. Reforçando a ideia apontada anteriormente a respeito da longa duração de tramitação dos processos, aponta-se que o caso citado levou dez anos para ser encerrado.

Nos casos de controladas ou coligadas em paraísos fiscais, aplica-se o artigo 74 da MP 2.158-35/2001 (Coelho, 2019a). Já em 2014, o STJ - Superior Tribunal de Justiça, no REsp 1.325.709/RJ, decidiu que, nos termos dos tratados, os lucros auferidos por controladas somente podem ser tributados pelo IRPJ/CSLL - Imposto de Renda - Pessoa Jurídica/ Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, no país de domicílio daquela controlada, sendo a sistemática de tributação antecipada prevista no artigo 74 da MP 2.158-35/2001 incompatível diante das normas dos tratados firmados pelo Brasil, levando em consideração o artigo 98 do CTN – Código Tributário Nacional, que afirma a prevalência dos tratados sobre lei tributária interna (Coelho, 2019a).

Em 2019, por maioria, a 2ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais manteve a autuação fiscal de R$ 1,7 bilhão contra a Petrobras. A decisão do CARF de manter uma autuação fiscal contra a Petrobras por bitributação não foi bem recebida pela comunidade jurídica tributária que entende que, apesar de recorrente a definição dada pelo órgão, é equivocada e viola a lei (Coelho, 2019b).

Se considerada a peculiaridade e o alcance do chamado regime brasileiro de tributação de lucros quando se tem origem em empresas controladas e domiciliadas no exterior, esse ponto de sua incompatibilidade com os Acordos de Bitributação celebrados pelo Brasil vem sendo discutido de forma crescente no CARF e no âmbito judicial, sendo ponto de pauta doutrinário de debates e reflexões no sentido de demonstrar que este é mais um dos pontos controversos que, da atuação do CARF, tende a causa insegurança jurídica na ordem jurídica tributária (Coelho, 2019b).

Com o retorno do voto de qualidade[3], mantiveram-se as autuações referentes a dois processos contra a Petrobras cujas autuações somam o montante de R$ 5,7 bilhões[4]. Ambos os casos se referiam a tributação de lucros das controladas ou coligadas na Holanda. A discussão era a respeito da compatibilidade entre o artigo 7º do tratado firmado entre o Brasil e a Holanda e o artigo 74 da já mencionada MP 2.158-35/2001 (Branco, 2023).

[3] O decreto nº 70.235/1972 dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Os parágrafos 9º, 9º-A do art. 24 e o art. 25-A e §7º versam sobre o voto de qualidade.
[4] Os processos mencionados são: 16682.722510/2015-34 e 16682.722511/2015-89.

Além dos exemplos supracitados, faz-se necessário mencionar o posicionamento contraditório da Corte em julgamentos que versavam sobre a inclusão da Contribuição sobre Lucro Líquido (CSLL), que resultaram em argumentações ora contrárias e ora favoráveis aos contribuintes (Pignatari, 2022)

A 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF julgou, no ano de 2015, uma autuação envolvendo a cobrança de valores referentes a IRPJ (Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas) e CSLL em razão de lucros disponibilizados por empresa controlada localizada na Argentina. A respeito disso, Pignatari (2022, p. 134) destaca que

> A Corte entendeu que o tratado não seria aplicável à CSL, uma vez que "*apesar de guardar semelhança com o imposto de renda, possui base de cálculo própria, bem como destinação distinta*". A Corte não nega a semelhança entre as formas de apuração do Imposto sobre a Renda e da CSL (ambos partem do lucro líquido do exercício), porém conclui que não é possível confundir essa contribuição com imposto, tendo em vista sua destinação estar afeta à finalidade específica de custeio da seguridade social. O acórdão chega, inclusive, a afirmar que a base de cálculo desses tributos é semelhante, mas não idêntica. Ora, o "*teste de similaridade substancial*" não exige, por sua própria natureza, identidade de bases de cálculo, mas apenas "*substancial similaridade*", a qual foi admitida pelo próprio Tribunal administrativo, evidenciando, assim, uma conclusão essencialmente contraditória.

Em seu voto, um dos conselheiros aponta que o conceito de imposto utilizado no artigo 2º do tratado não contemplaria a Contribuição sobre Lucro Líquido por tratar-se, esta, de uma contribuição e não um imposto. Dessa forma, afastou-se a aplicação do tratado entre o Brasil e a Argentina ao referido caso. Ocorre que, ao analisar um caso concreto idêntico ao examinado em Solução de Consulta[5], o CARF chegou a uma conclusa distinta (Pignatari, 2022).

Nesse caso, o Fisco havia lavrado auto de infração contra o Banco HSBC em razão da exclusão, da base de cálculo da CSL, dos rendimentos que seriam tributados de forma exclusiva no Estado emissor, que nessa situação seria a Áustria. Ressalta-se que a defesa do contribuinte no presente caso contou, inclusive, com parecer de Alberto Xavier defendendo a inclusão do CSL no escopo objetivo de tratado (Pignatari, 2022).

A partir da análise de julgamentos anteriormente proferidos pelo Conselho, nota-se uma ausência de uniformidade e previsibilidade nas decisões. Mesmo em julgamentos de casos concretos idênticos, é possível encontrar votos confusos e, em muitos casos, contraditórios.

Mas, tratando-se de um órgão paritário, que atualmente conta com o voto de qualidade como mecanismo a ser utilizado nos casos de empate - em favor dos representantes do Fisco -,

[5] Solução de Consulta DISIT/SRRF n. 23/2008.

frequentemente questões semelhantes são judicializadas em razão de posicionamentos contraditórios. A fim de ilustrar, destaca-se uma das conclusões de Pignatari (2022, p. 143) em seu estudo

> De toda sorte, interessante destacar que, até 2014, as decisões identificadas pelo presente estudo, que analisaram os tratados celebrados antes da instituição da CSL, foram favoráveis ao contribuinte, porém, entre 2014 e o final de 2015 (até a edição da Lei n. 13.202/2015), todas as decisões foram desfavoráveis.

Sendo assim, é possível constatar que, além da insegurança jurídica e ausência de previsibilidade gerados, decisões contraditórias proferidas pela Corte, bem como votos controversos dos relatores, afetam significativamente os contribuintes além de afastar o Brasil das premissas de acesso à OCDE. Consequentemente, as reiteradas práticas legitimam a bitributação, o que dificulta as relações e investimentos internacionais.

Nesse sentido, assim como as demais normas que compõem o ordenamento jurídico, esses pactos carecem de uma atenção especial no que diz respeito a interpretação e aplicação a fim de evitar posicionamentos arbitrários por parte dos responsáveis pela sua aplicação. Dessa forma, demonstra-se a íntima relação da presente temática com o Direito Tributário Internacional, visto que os acordos são, conforme Neto (2018, p. 81),

> [...] instrumentos do Direito Internacional pelo qual dois ou mais Estados assumem compromissos e criam mútuas expectativas de coordenação, cooperação e reciprocidade na adoção de medidas para evitar a dupla tributação, prevenir a evasão fiscal e cumprir outros objetivos e propósitos nele estabelecidos.

Considerando o importantíssimo papel dos referidos acordos para o desenvolvimento econômico e o estreitamento das relações entre diferentes países, na década de 60 a OCDE apresentava seu primeiro modelo de convenção a fim de incentivar as negociações formais. Com o passar dos anos, esses modelos sofreram atualizações e passaram a ser acompanhados dos já mencionados comentários da Organização.

É importante mencionar que a dificuldade para equilibrar os interesses de ambos os países dispostos a celebrar acordos de bitributação também é um percalço e gera uma série de dificuldades para conclusão. Além disso, Duarte Filho (2023, p. 74) ressalta que “Se transparência é algo perseguido pelo Brasil em se tratando de seus contribuintes, transparência também é de se esperar do Governo Brasileiro no que tange à interpretação e à aplicação dos acordos brasileiros.” Nesse sentido, as divergências internas demonstradas através de determinados precedentes reforçam um cenário de insegurança em razão da ausência de transparência e previsibilidade dos processos decisórios.

Sendo assim as reiteradas práticas de interpretação diversas das de outros países também afetam a economia brasileira, afastando, inclusive, o país das premissas de acesso à OCDE. Ou seja, enquanto as referidas premissas visam reforçar o livre comércio e atrair investimentos, Duarte Filho (2023, p. 76) aponta que as práticas brasileiras de "Interpretação dos acordos pela administração tributária, de maneira divergente a dos outros países e das práticas internacionais, prejudica transparência, competitividade e o livre mercado."

Importante frisar que os tratados internacionais não devem ser interpretados de forma arbitrária e, quanto ao sentido de seus termos, aponta-se que "[...] pode-se dizer que este corresponde ao uso internacionalmente uniforme dos termos e expressões, de modo que, no caso do Direito Tributário Internacional, esta uniformização será influenciada pela Convenção Modelo e respectivos Comentários Oficiais da OCDE". (Britto; Caseiro, 2014).

Dessa forma, é possível constatar que a dificuldade de interpretação e aplicação dos acordos de bitributação resulta em posicionamentos e julgamentos contraditórios. Ademais, as decisões proferidas pelo CARF, não raras vezes, se demonstram contrárias aquelas proferidas pelas cortes de outros países. Consequentemente, a previsibilidade e a transparência esperadas pelos contribuintes restam prejudicadas e, não raras vezes, questões que poderiam estar pacificadas são judicializadas.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

No cenário do Direito Tributário atual, existem diversas causas de insegurança jurídica associadas à interpretação e aplicação dos acordos de bitributação pelo CARF no Brasil. Essas causas podem criar incertezas tanto para os contribuintes quanto para as autoridades fiscais, como assevera Rothmann (2019).

Embora muitos acordos de bitributação sigam as diretrizes da OCDE, a interpretação e aplicação desses princípios pelo CARF podem não ser consistentes, levando a divergências e incertezas. Em algumas decisões, o CARF pode desconsiderar os comentários e interpretações recomendadas pela OCDE, resultando em uma aplicação divergente das normas de bitributação.

A falta de precedentes vinculantes ou a não uniformização das decisões pode levar a incertezas, uma vez que contribuintes diferentes podem ser tratados de forma desigual em situações semelhantes. Mudanças frequentes na composição do CARF podem levar a diferentes interpretações e decisões sobre os mesmos temas, aumentando a insegurança jurídica.

Essas causas de insegurança jurídica destacam a necessidade de maior consistência, clareza e previsibilidade nas decisões do CARF. Melhorias nessas áreas podem ajudar a reduzir a incerteza para os contribuintes e garantir uma aplicação mais justa e eficiente dos acordos de bitributação no Brasil.

Considerando a recorrente judicialização em razão da má interpretação ou da não aplicação dos acordos internacionais firmados pelo Brasil, evidenciou-se um cenário de insegurança jurídica no Direito Tributário Internacional. Dessa forma a presente situação merece destaque e aprofundados estudos, visto que o poder - de tributar - enquanto relação de imposição de vontade de um sujeito sobre o outro, determinando um comportamento (Bobbio, 1982), traz graves consequências ao patrimônio e à liberdade individual de cada contribuinte.

Ademais, os contenciosos envolvendo bitributação no Brasil, em geral, surgem de autuações fiscais de elevadíssimo valor e decisões contrárias à legislação são inadmissíveis, carecendo de revisão na seara judicial. Assim, visando dimensionar a insegurança jurídica gerada pela dificuldade de interpretação e aplicação dos acordos internacionais de bitributação, em um cenário de despreparo das cortes brasileiras (Silveira, 2016), justificou-se a presente pesquisa.

Ao longo deste trabalho, diversos tópicos foram abordados a fim de contextualizar a problemática central. Explorou-se brevemente o contexto histórico de criação e atuação do CARF na perspectiva da ordem econômica, financeira e tributária. Além disso, analisou-se sua atuação em abordagem crítica da perspectiva tributária internacional.

Destaca-se que a segurança jurídica, compreendida como garantia de princípios constitucionais, tem como função precípua "[...] proteger direitos decorrentes das expectativas de confiança legítima na criação ou aplicação das normas tributárias mediante certeza jurídica, estabilidade do ordenamento ou efetividade de direitos e liberdades fundamentais." (Torres, 2011, p.3) e a ausência de previsibilidade contribui para excessos na seara tributária a partir de decisões arbitrárias.

No decorrer da presente pesquisa demonstrou-se a importância do Direito Tributário Internacional na perspectiva dos Acordos Internacionais, descrevendo-os e identificando as implicações da aplicação e interpretação pelo CARF. Por fim, após identificar precedentes decisórios do Conselho, buscou-se dimensionar o cenário de insegurança jurídica em razão da dificuldade de interpretação e aplicação dos Acordos de Bitributação.

Assim, a fim de dimensionar a insegurança jurídica gerada pela dificuldade de interpretação e aplicação dos acordos internacionais de bitributação, em um cenário de despreparo das cortes brasileiras (Silveira, 2016), justifica-se a presente pesquisa na

perspectiva de que este ambiente de incertezas e insegurança, é gerado pela dificuldade de interpretação e aplicação dos acordos internacionais que buscam evitar a bitributação, quando considerados os precedentes decisórios do CARF.

REFERÊNCIAS

ACCIOLY, Hildebrando; SILVA, G. E. do Nascimento e. **Manual de Direito Internacional público.** 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011.

BRANCO, Mariana. **Carf mantém cobrança de R$5,7 bi da Petrobras aplicando o voto de qualidade. JOTA, 2023.** Disponível em: https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/carf-mantem-cobranca-de-r-57-bi-da-petrobras-aplicando-o-voto-de-qualidade-02022023. Acesso em 16 mai. 2024.

BRANT, Leonardo Nemer Caldeira. **Direito Internacional público: fundamentos**. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2018.

BRITTO, Demes. CASEIRO, Marcos Paulo Leme Brisola. **Direito Tributário internacional: teoria e prática**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

BOBBIO, Norberto. O significado clássico e moderno de política. In: **Curso de introdução à ciência política**. Brasília: Universidade de Brasília, 1982, v. 7, p.12.

CARF. Memória Institucional. **Acesso à informação. Institucional**. Disponível em: http://carf.economia.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/memoria-institucional-1. Acesso em 17 jun. 2024.

COELHOa, Gabriela. CARF mantém tributação de lucro de coligada à Petrobras na Holanda. Tese do Meio. **Revista Consultor Jurídico**. 23 de janeiro de 2019a. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2019-jan-23/carf-mantem-tributacao-lucro-coligada-petrobras-holanda | Acesso em: 01/10/2023.

COELHOb, Gabriela. Especialistas criticam decisão do CARF sobre bitributação de controladas. Tema Controverso. **Revista Consultor Jurídico**. 24 de janeiro de 2019b. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2019-jan-23/carf-mantem-tributacao-lucro-coligada-petrobras-holanda | Acesso em: 01/10/2023.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **Sistema Tributário Nacional** – Texto Base da Consultoria Legislativa. Disponível em: https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/texto-base-da-consultoria-legislativa. Acesso em 17 jun. 2024.

DUARTE FILHO, Paulo César Teixeira. A Entrada do Brasil na OCDE e as Políticas dos Acordos para Evitar a Dupla Tributação. In: MOREIRA, Francisco Lisboa. DUARTE FILHO, Paulo César Teixeira. (Organizadores). **O Brasil na nova era da tributação internacional**. São Paulo: Editora Max Limonad, 2023.

MENGARDO, Bárbara; SHINOHARA, Gabriel. Por voto de qualidade, Carf mantém cobrança de R$ 6,5 bilhões da Petrobras. **JOTA**, 2023. Disponível em: https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/por-voto-de-qualidade-carf-mantem-cobranca-de-r-65-bilhoes-da-petrobras-06102023. Acesso em 17 jun. 2024

MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de Direito Internacional público**. 10. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019.
NETO, Luís Flávio. **Direito Tributário Internacional:** "Contextos" para Interpretação e Aplicação de Acordos de Bitributação – Série Doutrina Tributária Vol. XXII. São Paulo: Quartier Latin, 2018.
OLIVEIRA, Ludmila Mara Monteiro de; GAMEIRO, Mariel Orsi. **Desmistificando e desmitificando o Carf. Revista Consultor Jurídico. 18 de janeiro de 2023. Disponível em:** https://www.conjur.com.br/2023-jan-18/dificil-tarefa-desmistificar-desmitificar-carf/. Acesso em 17 jun. 2024.
PARISI, Fernanda Drummond; ROLIM, João Dácio. Normas antielisivas em tratados internacionais. In: BRITTO, Demes. CASEIRO, Marcos Paulo Leme Brisola. **Direito Tributário internacional: teoria e prática.** São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.
PIGNATARI, Leonardo Thomaz. **O artigo2º da Convenção-Modelo da OCDE e a tributação da economia digital.** 2023. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2023. Doi: 10.11606/D.2.2023.tde-04042023-180148. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-04042023-180148/pt-br.php. Acesso em 21 mai. 2024.
REZEK, José Francisco. **Direito Internacional público: curso elementar**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.
ROCHA, Sérgio André. Da lei à decisão: a segurança jurídica tributária possível na pós-modernidade. *In:* **Estudos Tributários e Aduaneiros do I Congresso da Receita Federal.** Francisco Marconi de Oliveira [et al], Coordenador. Brasília: RFB, 2024. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/i-congresso-da-receita-federal/ebook-estudos-tributarios-e-aduaneiros-do-i-congresso-da-receita-federal.pdf. Acesso em 27 abr. de 2024.
ROSENBLATT, Paulo. Tributação e Direitos Humanos: por um estatuto do contribuinte limitador da discricionariedade administrativa. **Revista Jurídica**, [S.l.], v. 1, n. 42, p. 146 - 163, fev. 2016.
ROTHMANN, Gerd Willi. **Interpretação e aplicação dos acordos internacionais contra a bitributação.** Imprenta: São Paulo, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2019.
SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário** - 15. ed. - São Paulo: SaraivaJur, 2023.
SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de transferência no Direito Tributário brasileiro.** São Paulo: Dialética, 3ª ed., 2013.
SENA, Álvaro de Oliveira. **Direito Internacional público: teoria e prática brasileira**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
SILVA, Natalie Matos. **As cláusulas de *tax sparing* e *matching credit* nos acordos de bitributação.** Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. doi:10.11606/D.2.2017.tde-23032017-145757. Disponível em https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-23032017-145757/pt-br.php. Acesso em: 25 mar. 2024.
SILVEIRA, Ricardo Maitto da. **O escopo pessoal dos acordos internacionais contra a bitributação:** Regimes fiscais especiais, conflitos de qualificação e casos triangulares - Série Doutrinária v. XIX. São Paulo: Quartier Latin, 2016.
SILVEIRA, Rodrigo Maito da; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. A Regra CFC brasileira e o posicionamento do Carf e do STF. In BRITTO, Demes. CASEIRO, Marcos Paulo Leme Brisola. **Direito Tributário internacional: teoria e prática**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.
SIMANTOB, Andréa Duek; OLIVEIRA, Francisco Marconi de. O princípio da segurança jurídica e a proteção à confiança legítima como fundamentos para o fortalecimento da

governança jurisprudencial no âmbito administrativo – a consensualidade e a melhoria da relação fisco-contribuintes. *In:* **Estudos Tributários e Aduaneiros do I Congresso da Receita Federal.** Francisco Marconi de Oliveira [et al], Coordenador. Brasília: RFB, 2024. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/i-congresso-da-receita-federal/ebook-estudos-tributarios-e-aduaneiros-do-i-congresso-da-receita-federal.pdf. Acesso em 27 abr. de 2024

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

TREVISAN, Rosaldo. Tratados Internacionais e o direito brasileiro. In BRITTO, Demes. CASEIRO, Marcos Paulo Leme Brisola. **Direito Tributário internacional: teoria e prática**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

WIJNEN, Wim. Algumas considerações a respeito da convergência e da interpretação dos tratados tributários. In BRITTO, Demes. CASEIRO, Marcos Paulo Leme Brisola. **Direito Tributário internacional: teoria e prática**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil:** tributação das operações internacionais. 4. ed., atualizada, Rio de janeiro, Forense, 1995