



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO PAMPA  
CAMPUS DE SÃO BORJA  
CURSO DE BACHARELADO EM DIREITO**

**ANA PAULA AUGUSTIN PADILHA**

**A (IN)SEGURANÇA JURÍDICA ORIGINADA PELA DIFICULDADE DE  
INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO DOS ACORDOS INTERNACIONAIS DE  
BITRIBUTAÇÃO À LUZ DOS PRECEDENTES DECISÓRIOS DO CARF**

São Borja-RS,  
julho de 2024.



**ANA PAULA AUGUSTIN PADILHA**

**A (IN)SEGURANÇA JURÍDICA ORIGINADA PELA DIFICULDADE DE  
INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO DOS ACORDOS INTERNACIONAIS DE  
BITRIBUTAÇÃO À LUZ DOS PRECEDENTES DECISÓRIOS DO CARF**

Trabalho de Conclusão de Curso, no formato de Artigo Acadêmico, apresentado como requisito parcial de avaliação de aprendizagem do Componente Curricular SB0921 – Trabalho de Conclusão de Curso II, disciplina obrigatória do Curso de Bacharelado em Direito, campus de São Borja da Universidade Federal do Pampa - UNIPAMPA.

**Professor-Orientador:**

Post. Dr. Flávio Marcelo Rodrigues Bruno

São Borja-RS,  
julho de 2024.

Ficha catalográfica elaborada automaticamente com os dados fornecidos pela autoria do trabalho de conclusão de curso através do Módulo de Biblioteca do Sistema GURI – Gestão Unificada de Recursos Institucionais.

P123 Padilha, Ana Paula Augustin.

A (in)segurança jurídica gerada pela dificuldade de interpretação e aplicação dos Acordo Internacionais de bitributação à luz dos precedentes decisórios do CARF. / Ana Paula Augustin Padilha.

51 páginas.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) – Bacharelado em Direito. Universidade Federal do Pampa - UNIPAMPA. Campus de São Borja, RS. julho de 2024.

Orientação: prof. Post. Dr. Flávio Marcelo Rodrigues Bruno.

1. Direito Tributário. 2. Direito Tributário Internacional. 3. Acordos de Internacionais de Bitributação. 4. CARF. 5. Insegurança Jurídica Tributária. I. Título.

**ANA PAULA AUGUSTIN PADILHA****A (IN)SEGURANÇA JURÍDICA ORIGINADA PELA DIFICULDADE DE INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO DOS ACORDOS INTERNACIONAIS DE BITRIBUTAÇÃO À LUZ DOS PRECEDENTES DECISÓRIOS DO CARF**

Trabalho de Conclusão do Curso de Graduação em Direito,  
apresentado e defendido em Sessão Pública de Defesa de TCC,  
nas dependências do campus de São Borja da Universidade Federal do Pampa - UNIPAMPA,  
em 08/07/2024.

Banca Examinadora:

---

**prof. post. Dr. Flávio Marcelo Rodrigues Bruno**

Orientador  
(Direito/UNIPAMPA)

---

**prof. Me. Vágner de Mattos Poerschke**

Examinador Interno  
(Direito/UNIPAMPA)

---

**prof. Dr. José Gomes de Britto Neto**

Examinador Externo  
(Direito/UNIT-SE)



Assinado eletronicamente por **FLAVIO MARCELO RODRIGUES BRUNO, PROFESSOR DO MAGISTERIO SUPERIOR**, em 08/09/2024, às 17:56, conforme horário oficial de Brasília, de acordo com as normativas legais aplicáveis.



Assinado eletronicamente por **VAGNER DE MATTOS POERSCHKE, PROFESSOR MAGISTERIO SUPERIOR - SUBSTITUTO**, em 10/09/2024, às 19:32, conforme horário oficial de Brasília, de acordo com as normativas legais aplicáveis.



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site [https://sei.unipampa.edu.br/sei/controlador\\_externo.php?acao=documento\\_conferir&id\\_orgao\\_acesso\\_externo=0](https://sei.unipampa.edu.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0), informando o código verificador **1539706** e o código CRC **DCACF034**.

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO PAMPA  
CAMPUS DE SÃO BORJA  
CURSO DE BACHARELADO EM DIREITO**

**ANA PAULA AUGUSTIN PADILHA**

**A (IN)SEGURANÇA JURÍDICA ORIGINADA PELA DIFICULDADE DE  
INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO DOS ACORDOS INTERNACIONAIS DE  
BITRIBUTAÇÃO À LUZ DOS PRECEDENTES DECISÓRIOS DO CARF**

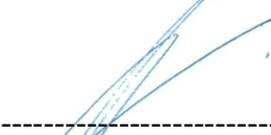
Trabalho de Conclusão de Curso,  
Apresentado e Defendido em Sessão Pública de Defesa de TCC,  
nas dependências do campus de São Borja da UNIPAMPA,  
em 08/07/2024.

Banca examinadora:



---

**prof. Dr. Flávio Marcelo Rodrigues Bruno**  
Presidente-Orientador  
(Direito/UNIPAMPA)



---

**prof. Dr. Vagner de Mattos Poerschke**  
Examinador Interno  
(Direito/UNIPAMPA)



---

**prof. Dr. José Gomes de Britto Neto**  
Examinador Externo  
(Direito/UNIT-SE)

## **DEDICATÓRIA**

*Aos meus pais, que me incentivam e apoiam.  
Ao Carlos Daniel que me lembra diariamente que a vida pode ser mais leve.*

## AGRADECIMENTOS

*Agradeço em primeiro lugar aos meus pais, Irene Augustin e José Carlos Padilha, que ao longo desses anos não mediram esforços para apoiar cada uma das minhas escolhas.*

*Dedico agradecimentos especiais ao Carlos Daniel do Nascimento que inspirou e incentivou – quase que diariamente – o desenvolvimento desse trabalho. Obrigada por me mostrar outras perspectivas ao longo dessa vida.*

*Agradeço à Paola Roballo, pois pude contar com a sua amizade desde a infância. Obrigada por todo o apoio ao longo desses muitos anos.*

*A graduação foi ainda mais gratificante com a companhia de vocês Isadora Sandri e Rodrigo Saldanha, obrigada por me acompanharem nessa jornada acadêmica.*

*Agradeço à Magalia Gloger pela amizade, apoio e todas as vivências compartilhadas.*

*Agradeço, também, aos servidores da Vara do Trabalho de São Borja que foram importantíssimos no meu processo de desenvolvimento profissional e me permitiram ressignificar minhas experiências de estágio.*

*Aos professores da Unipampa, em especial ao Flávio Bruno por compactuar com meus devaneios acadêmicos e desempenhar tão bem o papel de orientador.*

*Por fim, reconheço que a Universidade Federal do Pampa proporcionou experiências que contribuíram significativamente para o meu crescimento pessoal e acadêmico, e agradeço à banca de examinadores que avaliou este trabalho.*

## EPÍGRAFE

*“Não haverá borboletas se a vida não  
passar por longas e silenciosas metamorfoses.”*  
- Rubem Alves

## RESUMO

O presente artigo versou sobre o cenário de insegurança jurídica gerado em razão da dificuldade de interpretação e aplicação dos Acordos de 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

*The present article addressed the scenario of legal uncertainty generated due to the difficulty in interpreting and applying Double Taxation Agreements. It demonstrated the importance of International Tax Law from the perspective of International Agreements, describing them and identifying the implications of their application and interpretation based on the analysis of precedents from the Administrative Council of Tax Appeals. It was found that the difficulty in interpreting and applying the Agreements often results in contradictory positions and judgments. Furthermore, the Council's decisions frequently diverge from those issued by courts in other countries, harming the predictability and transparency expected by taxpayers.*

**Keywords:** *Tax Law; International Tax Law; Double Taxation Agreements; Council of Tax Appeals; Tax Legal Uncertainty.*

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>10</b>
<b>1. SOBRE O CARF - CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS, NA PERSPECTIVA DA ORDEM ECONÔMICA, FINANCEIRA E TRIBUTÁRIA.....</b>	<b>14</b>
1.1. Do Direito Tributário na perspectiva da ordem econômica, financeira e tributária do ordenamento jurídico brasileiro.....	15
1.2. Do o funcionamento de órgãos especiais da ordem tributária, em específico, o CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.....	17
1.3. Da atuação do CARF, em abordagem crítica da perspectiva tributária internacional.....	22
<b>2. SOBRE AS IMPLICAÇÕES DA INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO DOS ACORDOS INTERNACIONAIS DE BITRIBUTAÇÃO.....</b>	<b>25</b>
2.1. Do Direito Tributário Internacional na perspectiva dos Acordos Internacionais...	25
2.2. Dos Acordos Internacionais de Bitributação.....	29
2.3. Das implicações da interpretação e aplicação dos Acordos Internacionais.....	32
<b>3. SOBRE OS PRECEDENTES DA INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO DOS ACORDOS INTERNACIONAIS DE BITRIBUTAÇÃO NO ÂMBITO DO CARF.....</b>	<b>37</b>
3.1. Da insegurança jurídica e ausência de previsibilidade constatada a partir da análise das decisões do CARF.....	37
3.2. Dos precedentes que caracterizam essa insegurança jurídica.....	39
3.3. Do cenário de insegurança jurídica no âmbito do Direito Tributário, em especial, o Internacional, sobretudo, no que compete a aplicação e interpretação dos Acordos Internacionais de Bitributação pelo CARF.....	42
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>47</b>
<b>REFERERÊNCIAS.....</b>	

# A (IN)SEGURANÇA JURÍDICA ORIGINADA PELA DIFICULDADE DE INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO DOS ACORDOS INTERNACIONAIS DE BITRIBUTAÇÃO À LUZ DOS PRECEDENTES DECISÓRIOS DO CARF

*THE LEGAL (IN)SECURITY ARISING FROM THE DIFFICULTY OF INTERPRETATION AND APPLICATION OF DOUBLE TAXATION AGREEMENTS IN LIGHT OF CARF'S PRECEDENTS*

Ana Paula Augustin Padilha<sup>1</sup>  
Flávio Marcelo Rodrigues Bruno<sup>2</sup>

## 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

---

<sup>1</sup> Graduanda do Curso de Bacharelado em Direito, campus de São Borja, da Universidade Federal do Pampa (UNIPAMPA). Pesquisadora-discente, integrante do Projeto de Pesquisa *Direitos Fundamentais*: da efetividade e da consolidação dos direitos fundamentais na perspectiva crítica do pensamento jurídico, vinculado ao "Observatório de Direitos Fundamentais na perspectiva do Constitucionalismo, do Socioambientalismo e da Geopolítica Internacional", um Grupo de Pesquisa ambientado no campus de São Borja, da Universidade Federal do Pampa (DGP/CNPq/SB/UNIPAMPA).

E-mail: [anapadilha.aluno@unipampa.edu.br](mailto:anapadilha.aluno@unipampa.edu.br)

<sup>2</sup> Professor Orientador. Pós-Doutor em Direito pelo *Dipartimento di Giurisprudenza dell'Università degli Studi di Messina* (IIES/Itália); Doutor em Direito (UERJ); Mestre em Direito (Puc-PR); Mestre em Economia (UNISINOS); Especialista em Direito e Economia (UFRGS); Especialista em Ciências Humanas e Sociais Aplicadas (UFPI); Especialista em Ciências da Natureza e suas Tecnologias (UFPI); Graduado em Direito (UNISINOS). Pesquisador, colaborador do Grupo de Pesquisa: "*Novas tecnologias e o impacto nos Direitos Humanos*" no Programa de Pós-Graduação em Direitos Humanos da Universidade Tiradentes (DGP/CNPq/PPGDH/UNIT); Vice-líder do Grupo de Pesquisa: "*Direitos Fundamentais, Socioambientalismo e Neoliberalismo*" no Centro das Humanidades, campus de Barreiras, da Universidade Federal do Oeste da Bahia (DGP/CNPq/CEHU/UFOB). Líder do "Observatório de Direitos Fundamentais na perspectiva do Constitucionalismo, do Socioambientalismo e da Geopolítica Internacional", um Grupo de Pesquisa ambientado no campus de São Borja, da Universidade Federal do Pampa (DGP/CNPq/SB/UNIPAMPA). Professor Permanente do Programa de Pós-Graduação em Propriedade Intelectual e Transferência de Tecnologias para Inovação (PROFNIT/UFOB); Professor Permanente do Programa de Pós-Graduação em Ciências Humanas e Sociais (PPGCHS/UFOB); Professor Adjunto dos Cursos de Bacharelado em Direito e Licenciatura em Ciências Humanas do campus de São Borja da (UNIPAMPA). Jurista.

E-mail: [flaviobruno@unipampa.edu.br](mailto:flaviobruno@unipampa.edu.br)

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. Bem como, 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, se exige 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. O CARF precisa considerar fatores como a natureza da renda, a residência fiscal das partes envolvidas e as atividades econômicas realizadas.

Um exemplo da dificuldade desta temática, considera que muitos acordos de bitributação utilizam termos técnicos específicos que podem não ter equivalentes diretos na legislação brasileira. O Conselho deve interpretar esses termos de forma a manter a coerência com os objetivos dos acordos. Em alguns casos, os acordos podem conter ambiguidades ou lacunas que exigem interpretação. O CARF deve adotar uma abordagem que respeite tanto a letra quanto o espírito do tratado, considerando as práticas internacionais.

As decisões anteriores podem influenciar a interpretação e aplicação dos acordos de bitributação. O Conselho frequentemente se baseia em precedentes para garantir consistência em suas decisões. Para além dos precedentes nacionais, podem ser consideradas interpretações e decisões de tribunais internacionais e de outras jurisdições que tenham adotado princípios semelhantes. 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.

Suas decisões sobre acordos de bitributação podem ter implicações significativas para as empresas multinacionais e para a economia brasileira como um todo. É necessário equilibrar a proteção da base tributária brasileira com a necessidade de evitar a dupla tributação que poderia dissuadir investimentos estrangeiros. A aplicação dos acordos de bitributação também pode ter implicações políticas, especialmente em casos que envolvem grandes empresas ou controvérsias internacionais.

A atuação do CARF, especialmente no que se correlaciona a interpretação e aplicação dos acordos de bitributação é objeto causador de insegurança jurídica associada 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.

Nesse sentido, uma primeira concepção é a de que 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. E num segundo momento, apresenta-se um cenário de despreparo das cortes brasileiras para aplicação e interpretação de acordos internacionais para evitar a bitributação, visto que garantir a segurança jurídica da ordem tributária tem sido objeto de críticas, reflexões e enfrentamentos doutrinários e no cotidiano prático.

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.**

Inicialmente, para que se possa dimensionar a insegurança jurídica a partir da dificuldade de interpretação e aplicação dos acordos internacionais de bitributação à luz dos precedentes decisórios do CARF, faz-se necessário compreender a atuação e funcionamento do Conselho na perspectiva da ordem econômica, financeira e tributária.

No ano de 2023, o CARF - órgão sucessor do Conselho de Contribuintes - completou 98 anos. Surgiu a partir da unificação dos Conselhos e da Câmara Superior de Recursos Fiscais e, embora integre o Ministério da Fazenda, desempenha função judicante. Atualmente é responsável pelo julgamento de recursos de ofício e voluntário de decisões de primeira instância, além dos recursos de natureza especial que versem sobre aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (Brasil, 2015).

A presente pesquisa tem como objetivo principal, analisar os precedentes decisórios do CARF, em específico aqueles que versam sobre a aplicação de acordos internacionais para evitar a bitributação, alinhada com problemas específicos que fundamentam o enfrentamento da temática. Nesse sentido, o primeiro capítulo destina-se a descrever o funcionamento de órgãos especiais da ordem tributária, em específico, o Conselho, bem como demonstrar sua atuação na perspectiva tributária internacional, em abordagem crítica.

No primeiro subtópico busca-se compreender o Direito Tributário na perspectiva da ordem econômica, financeira e tributária no ordenamento jurídico brasileiro, enquanto responsável por proteger os contribuintes de excessos de poder em suas relações com o Estado. Assim, será apresentada brevemente a relação entre os tributos e a noção de cidadania, além de reforçar a importância do Sistema Tributário Nacional no exercício de proteção, conferido pelo Direito Tributário, àqueles que sofrem violações ao patrimônio através da cobrança compulsória de tributos.

O segundo subtópico tem como objetivo descrever o funcionamento do CARF, abordando de forma sucinta o contexto histórico de transformação dos Conselhos de Contribuintes que posteriormente originaram o CARF. Ademais, serão analisadas as motivações que resultaram na unificação dos três Conselhos, bem como os objetivos e metas de atuação do CARF. Além disso, será abordada a problemática da (in)segurança jurídica

gerada a partir das decisões proferidas pelo Conselho. No terceiro subtópico demonstrar-se-á sua atuação na perspectiva tributária internacional.

### **1.1. Do Direito Tributário na perspectiva da ordem econômica, financeira e tributária do ordenamento jurídico brasileiro**

Ao cidadão, nada na vida é tão previsível quanto o dever de pagar tributos. É possível encontrá-los por quase toda a parte. Estão nos produtos consumidos, afetam a renda auferida, os imóveis e veículos adquiridos, os serviços prestados, dentre outras atividades cotidianas. Porém, apesar da relação entre o pagamento dos tributos e a noção de cidadania, existe um conjunto de regras a serem seguidas pelo Estado para que se possa exigir contribuições compulsórias de seus contribuintes.

Conforme Correia Neto (2023), o Sistema Tributário Nacional é um conjunto de regras responsáveis por regular a instituição, cobrança, arrecadação e partilha dos tributos. É composto pelas disposições constitucionais, leis, decretos, portarias e instruções normativas destinadas a exigências fiscais. Atualmente, de acordo com a posição majoritária e a teoria adotada pelo Supremo Tribunal Federal – STF, existem cinco espécies tributárias, quais sejam: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimo compulsório.

A partir dessas breves considerações acerca das matérias sobre as quais o Direito Tributário se debruça, faz-se necessário conceituá-lo para melhor compreensão de sua atuação na perspectiva da ordem econômica, financeira e tributária do ordenamento jurídico brasileiro. Segundo Machado (2023, p.49 *apud* Sabbag, 2023, p.4), o Direito Tributário “[...] se ocupa das relações entre fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra os abusos desse poder.” No mesmo sentido, Sabbag (2023, p.4) menciona que “[...] o Direito Tributário visa projetar o contribuinte e o Fisco em uma mesma plataforma de igualdade, à qual se aplica, isonomicamente, a lei, trazendo a segurança jurídica que imantará o elo jurídico.”

Dessa forma, compreende-se aqui o Direito Tributário como atuante na defesa daqueles que sofrem violações ao próprio patrimônio através da cobrança compulsória dos tributos. A partir de uma visão constitucional, para além de um instrumento de limitação ao poder de tributar a fim de coibir excessos, também deve ser compreendido como instrumento para garantia de direitos fundamentais. Porém, é importante destacar o dever fundamental da

tributação como forma de custear as atividades públicas, visto que os cidadãos também são responsáveis por viabilizar o funcionamento das instituições públicas conforme preceitos constitucionais na medida de 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.

Não objetivando esgotar sua relação com os demais institutos jurídicos, serão descritos aqueles que possuem maior relevância para o desenvolvimento do presente capítulo. Intimamente ligado 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.

Por exercer forte influência sobre o patrimônio de seus contribuintes, as normas tributárias devem respeitar fielmente os princípios constitucionais. A interpretação e aplicação da legislação tributária devem ser conduzidas pela Constituição, e, não raras vezes, a referida legislação é alvo de discussão no que se refere à constitucionalidade.

A respeito de sua relação com as demais áreas do direito, sabe-se que o Direito Tributário deriva do Direito Financeiro, e ambos possuem princípios em comum, além de serem responsáveis por disciplinar a atividade financeira (Nogueira, 1995). Enquanto o primeiro é responsável por disciplinar a relação entre o Estado e os contribuintes, o segundo destina-se a regular a atividade financeira do Estado.

Mesmo possuindo uma posição de destaque no presente trabalho, cabe mencionar brevemente a relação entre o Direito Tributário e o Direito Internacional. Conforme Neto (2018, p.62) “Há tempos o Direito Internacional deixou de governar apenas relações mantidas entre Estados, passando a regular também questões que afetam diretamente empresas e indivíduos.”

Os Tratados e as Convenções Internacionais são considerados fontes formais do Direito Tributário e, dentro desta seara, destacam-se os acordos destinados a evitar a bitributação internacional que, em geral, versam sobre os impostos de importação, exportação e renda (Sabbag, 2023).

Demonstrar a relação entre o Direito Tributário e as demais áreas do direito, bem como trazer à reiterar a importância da legislação tributária e constitucional como garantia de proteção aos contribuintes é indispensável para que se possa dimensionar os impactos trazidos pela insegurança jurídica no ordenamento brasileiro.

Conforme Torres (2011), além de incorporar o ordenamento jurídico brasileiro como garantia constitucional de certeza do direito, a segurança jurídica é considerada meio de efetividade de direitos e liberdades fundamentais, além de exercer proteção desses direitos. Não obstante o Direito Tributário desempenhe um papel de proteção aos contribuintes em suas relações com o Estado, também é possível encontrar dificuldades no que diz respeito à aplicabilidade e interpretação da legislação.

Se na vida nada é tão previsível quanto o dever de pagar tributos, é necessário atentar-se ao conjunto de regras responsáveis por regulamentar sua instituição, cobrança, arrecadação e partilha, a fim de proteger os contribuintes de excessos tributários que resultam em violações aos seus direitos. Apesar da previsão constitucional de diversas limitações ao poder de tributar, a segurança jurídica parece ameaçada diante de posicionamentos tão controversos na seara administrativa e judicial.

Dessa forma, a fim de analisar esses desafios é necessário compreender a dinâmica de funcionamento do órgão responsável pelo exercício da função judicante, em segunda instância, dos contenciosos administrativos fiscais federais.

## **1.2. Do funcionamento dos órgãos especiais da ordem tributária, em específico, o CARF**

A busca por julgamentos imparciais originou o que se conhece atualmente como um órgão paritário formado por representantes da Fazenda e da sociedade. Para que se possa compreender o funcionamento do CARF, é necessário descrever brevemente a história de criação e transformação dos órgãos fiscais.

Em 1924 surge o Conselho de Contribuintes do Imposto de Renda (CARF, 2023), marcando a instalação de um órgão colegiado paritário que, futuramente, após uma série de modificações, seria unificado aos demais órgãos instituídos, originando o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, no ano de 2009. Mesmo com a criação de tribunais especiais de última instância administrativos, o judiciário sempre se manteve responsável pelas decisões finais em razão da jurisdição una adotada no Brasil. Assim, segundo Martins (2010, p.31), “Apesar de a Constituição de 1934 ter criado um tribunal especial de última instância administrativa (o Conselho do Imposto de Renda), manteve-se aqui o privilégio do judiciário para decisões finais [...]”

A transformação dos conselhos responsáveis pelos julgamentos dos litígios fiscais acompanhou toda a trajetória histórica do Brasil, desde períodos anteriores à chegada da família real em território brasileiro. Com o passar dos anos, mecanismos especializados de apreciação e julgamento de processos surgiram e a tendência de criar órgãos julgadores conforme a espécie tributária perdurou até a década de 60 com a criação da Receita Federal (Martins, 2010).

O surgimento de novas ideias na década de 20 influenciou as relações dos contribuintes com o Estado, e em 1924 criou-se o primeiro conselho paritário no Brasil. No ano de 1934 os contribuintes já contavam com três conselhos para análise de recursos, responsáveis pelos litígios referentes a: Imposto de Renda, do Selo e Vendas Mercantis; Imposto de Consumo, Taxa de Viação e demais não atribuídos ao conselho anterior e; questões envolvendo classificação, valoração e contrabando, denominados respectivamente como “Primeiro Conselho de Contribuintes”, “Segundo Conselho de Contribuintes” e “Conselho Superior de Tarifa” (Martins, 2010).

Os conselhos destinados ao julgamento dos recursos fiscais evoluíram a fim de se adequarem às mudanças sociais. A cobrança dos tributos sempre foi alvo de diversas manifestações por parte de tributaristas e representantes da população contrários às exigências. Ideologias liberais exerceram forte influência durante esse período e, apesar de contrários à intervenção estatal na economia, demonstraram-se favoráveis ao objetivo fiscal dos tributos com aplicação de penalidades em casos de infração e fiscalizações rigorosas.

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.

Em seu Mapa Estratégico desenvolvido com um planejamento para os anos de 2020 a 2023, é possível analisar propostas de resultados, objetivos de processos finalísticos, de gestão, governança e transparência, bem como de objetivos de recursos e tecnologia. Além de objetivar uma solução imparcial e célere dos litígios tributários, o CARF aponta como resultados esperados a contribuição para segurança jurídica na área tributária (CARF, 2023), tema que é alvo de diversas discussões atualmente.

Não raras vezes diversos contribuintes recorrem ao judiciário em busca de decisões que sejam coerentes e garantam a tão mencionada segurança jurídica. A previsibilidade das consequências geradas a partir de determinadas condutas garante estabilidade normativa e, consequentemente, resulta em maior confiança na legislação aplicada, bem como nos órgãos responsáveis pela sua interpretação e aplicação.

Quando responsáveis pela análise de autos de infração fiscal, os julgadores decidem a respeito da total procedência dos lançamentos; da procedência parcial ou da insubsistência, com afastamento total da exigência tributária, o que, posteriormente, resulta na destinação - ou não, de verbas aos cofres públicos (Oliveira e Gameiro, 2023). Não obstante suas decisões afetem a arrecadação do Estado, os conselheiros/julgadores devem desincumbir-se de uma posição

arrecadatória para atuarem com imparcialidade, desempenhando seus papéis visando obtenção de respeito e confiança social.

O grau de discricionariedade conferido às autoridades fiscais em razão da linguagem própria do direito das normas tributárias está entre as dificuldades enfrentadas pelos operadores do direito, e conforme aponta Rosenblatt (2016, p.146) “A discricionariedade pode ser uma faculdade legal efetiva para combater fraudes (evasão fiscal) e abusos (elisão fiscal ilícita), mas impõe riscos aos contribuintes de tratamento injusto, discriminatório e arbitrário.” Nesse mesmo sentido, o referido autor também demonstra preocupação em razão da presença de múltiplas autoridades fiscais, com experiências e formações diferentes, aplicando normas jurídico-tributárias.

A fim de compreender a dinâmica de funcionamento do CARF, é necessário analisar o processo de seleção dos conselheiros responsáveis pelo julgamento dos recursos. Conforme anteriormente mencionado, as Turmas de Julgamento são compostas por 8 (oito) conselheiros, sendo 4 (quatro) representantes da Fazenda e 4 (quatro) dos Contribuintes. O processo de designação encontra-se no Regimento Interno do Conselho, na Seção IV. Os conselheiros serão selecionados dentre os candidatos indicados em listas tríplices elaboradas pela Receita Federal e pelas confederações representativas de categorias econômicas e pelas centrais sindicais. Poderão ser indicados pela Receita Federal, como representantes da Fazenda Nacional, os Auditores-Fiscais da Receita Federal que estejam em exercício no cargo há pelo menos 5 anos. E são aptos para representar os Contribuintes, nos termos do artigo 29 do Regimento Interno do CARF:

os brasileiros natos ou naturalizados, com formação superior completa, registro no respectivo órgão de classe há, no mínimo, 3 (três) anos, notório conhecimento técnico, e efetivo e comprovado exercício de atividades que demandem conhecimento nas áreas de Direito Tributário, processo administrativo fiscal e tributos federais.

Os conselheiros serão designados pelo Ministro de Estado da Fazenda, conforme o artigo 40 do Regimento Interno, com mandato de 2 anos. Conselheiros titulares e suplentes poderão ser reconduzidos, desde que o tempo total de exercício não exceda 6 anos, salvo no caso de exercício de encargo de Presidente ou Vice-Presidente de Câmara, Presidente ou Vice-Presidente de Turma, cujo o tempo de mandato não poderá exceder 8 anos. Considerando que os mandatos não são prorrogáveis, a recondução garante um tempo de maior permanência nos cargos.

De acordo com dados disponibilizados pela Receita Federal, em agosto de 2023, o CARF contava com 21 vagas pendentes de indicação para titulares e 6 para suplentes (CARF, 2023). Cabe destacar que o referido Conselho é responsável pelo julgamento de processos de altíssimo valor e segundo Konchinski (2023), o órgão julga anualmente causas que envolvem cobranças (somadas) com montante de R\$ 350 bilhões de reais. Segundo o mesmo autor, em fevereiro de 2023 havia 1,2 trilhão em recursos administrativos sobre cobranças da Receita aguardando julgamento (Konchinski, 2023).

É importante mencionar que o julgamento de processos administrativos envolvendo valores tão significativos geram grandes impactos no orçamento do Estado. Dessa forma, constantemente o órgão é alvo de críticas e influências políticas, e já esteve, inclusive, envolvido em escândalos de corrupção.

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.

Suprir as expectativas populares e pleitos sociais por julgamentos mais céleres e imparciais não é uma tarefa fácil e, mesmo nos dias de hoje, o Conselho ainda é alvo de inúmeras críticas, principalmente no que diz respeito às decisões proferidas pelos conselheiros. Além disso, o grau de discricionariedade conferido aos agentes fiscais em razão da linguagem das normas tributárias ameaça à segurança jurídica, visto que resulta, diversas vezes, em posicionamentos arbitrários.

O CARF é responsável pelo julgamento de recursos envolvendo cobranças altíssimas e constantemente é alvo de interesses políticos. Já esteve, inclusive, envolvido em escândalos de corrupção onde conselheiros foram denunciados após receberem propina para cancelarem dívidas fiscais milionárias, conforme Pereira (2023). Além disso, a presença de múltiplas autoridades fiscais, com formações diferentes, aplicando normas jurídico-tributárias também preocupa estudiosos, visto que contribui para a insegurança jurídica.

Apesar da exigência de comprovação do exercício de atividades que demandem conhecimento nas áreas de Direito Tributário, processo administrativo fiscal e tributos federais, o processo de seleção dos conselheiros é feito a partir de uma lista tríplice onde os candidatos são indicados pela Receita Federal e pelas confederações representativas de categorias

econômicas e pelas centrais sindicais. Posteriormente, a indicação deverá ser confirmada pelo Ministro da Fazenda.

Dessa forma, para que se possa delimitar ainda mais a pesquisa fez-se necessário compreender a dinâmica de funcionamento do CARF. Assim, o terceiro subtópico será destinado a demonstrar sua atuação na perspectiva tributária internacional.

### **1.3. Da atuação do CARF, em abordagem crítica da perspectiva tributária internacional**

No intuito de demonstrar a atuação do CARF na perspectiva tributária internacional, faz-se necessário discorrer brevemente sobre o Direito Tributário Internacional para, posteriormente, realizar uma abordagem crítica. Ressalta-se que o objetivo deste subtópico não é esgotar a matéria, visto que o presente trabalho conta com capítulo específico para tratar da temática.

Para tornar a abordagem didática, visando facilitar a compreensão, optou-se por trazer analisar 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, 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, 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, conseqüentemente, 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, tem gerado impacto significativo no julgamento de processos no CARF. Este consiste em voto de desempate a favor da Fazenda nas votações do Conselho.

Após introduzir brevemente a problemática através de um caso prático envolvendo tratados para evitar a bitributação, é indispensável dissertar sobre o Direito Tributário Internacional para melhor compreensão da temática. Não obstante os posicionamentos doutrinários divergentes acerca da existência de diferenças conceituais entre Direito Tributário Internacional e Direito Internacional tributário, não cabe aqui se debruçar sobre eventuais distinções.

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; resolutoria 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, p.363), que “O número de tratados internacionais vem crescendo exponencialmente nos últimos anos, em todas as áreas, exigindo atenção maior do legislador, do exegeta e do aplicador do direito no Brasil.” O autor também ressalta que o Direito Internacional e os tratados ainda são timidamente acolhidos pelos tribunais e juristas brasileiros, embora recebam maior atenção internacionalmente.

A celeuma inicia justamente quando identificada a dificuldade de interpretação e aplicação dos Tratados e Acordos internacionais para evitar a bitributação, que resulta na insegurança jurídica. Ao longo dos anos, o próprio CARF modificou seu entendimento diversas vezes, e a ausência de previsibilidade - pressuposto da segurança jurídica - afeta significativamente o patrimônio dos particulares.

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**

Considerando a importância de investimentos estrangeiros para movimentar a economia brasileira, cabe apontar os entraves gerados pela bitributação, bem como as implicações da interpretação e aplicação dos acordos internacionais destinados a evita-la. Conforme mencionado no capítulo anterior, apesar da grande notoriedade internacional os referidos tratados ainda são timidamente recepcionados pelos tribunais brasileiros.

A fim de exemplificar mencionar-se-á brevemente o contexto histórico de desenvolvimento dos Acordos Internacionais no Brasil. Com o intuito de atrair investimentos estrangeiros para o país deu-se início, na década de 1970, a uma política estatal de incentivo direto e indireto visto que se acreditava ser necessário eliminar barreiras burocráticas e fiscais excessivas (Duarte Filho, 2023).

Nesse sentido, Duarte Filho (2023) preceitua que o Código Tributário Nacional surge a partir de um esforço para sistematizar normas vigentes à época e modernizá-las. Consequentemente, passou-se a compreender a importância de evitar a dupla tributação sobre os investimentos que se buscava atrair.

A partir disso, o Brasil iniciou o processo de assinatura de acordos internacionais com o objetivo de evitar a bitributação e atrair investimentos externos, visto que se passou a reconhecer universalmente que esse fenômeno deve ser evitado para que a atividade econômica mundial se desenvolva (Neto, 2018).

Assim, para melhor compreensão, faz-se necessário dissertar sobre o Direito Tributário Internacional na perspectiva dos Acordos Internacionais, posteriormente delimitando a análise àqueles – acordos – destinados a evitar os fenômenos da bitributação. Finalmente, o último subtópico deste capítulo será destinado as implicações geradas a partir de sua interpretação e aplicação.

### **2.1. Do Direito Tributário Internacional na perspectiva dos Acordos Internacionais**

Embora o fenômeno da globalização tenha intensificado as relações, bem como a velocidade em que as trocas ocorrem, o processo de organização do homem e o surgimento do

Estado sempre visaram, dentro do possível, segurança e estabilidade. Com a evolução do comércio internacional surgiu a necessidade de adaptar normas e institutos destinados a regular essas trocas comerciais. Nesse sentido, destaca-se que o fortalecimento econômico dos países, a partir das crescentes trocas comerciais, também afeta a qualidade de vida da população com a consequente redução de níveis de pobreza, em muitos casos (Martins, 2014).

Dividido, embora não pacificado, em Direito Internacional Público e Direito Internacional Privado, essa área do direito destina-se a regular as relações externas e também é composta por uma série de normas e princípios. Para o presente trabalho importa debruçar-se sobre a primeira grande área, visto que, considerando a relação jurídico-tributária estabelecida com a República Federativa do Brasil, é relevante ao Direito Tributário aprofundar-se no estudo das normas que regem o Direito Internacional Público (Britto; Caseiro, 2014).

Segundo Mazzuoli (2019), os acordos, tratados e convenções transnacionais são considerados fontes importantíssimas do Direito Internacional e a relação entre as normas internacionais e as normas internas de um país é objeto de duas vertentes teóricas: dualista e monista. Embora não se possa esgotar a temática, é indispensável compreender os reflexos dessa interação – entre o Direito Internacional e o direito interno de um país – visto que afeta significativamente a segurança jurídica e a previsibilidade de um ordenamento.

Conforme mencionado, o Direito Internacional é responsável por regular as relações externas, diferentemente do direito interno que disciplina as relações dos indivíduos particulares entre si e/ou com o Estado (Brant, 2018; Rezek, 2019). Mas o que acontece quando há conflito entre o ordenamento interno de um país e as normas internacionais?

Teóricos como Santiago (2006) e Sena (2018) mencionam que, apesar de não poder ser reduzida a uma mera disputa de palavras, as controvérsias envolvendo as teorias monista e dualista não detêm tanta importância prática quanto se imagina, mas cabe descrevê-las brevemente com o intuito de facilitar a compreensão a respeito da aplicação dos tratados internacionais. Conforme o autor supracitado “Desse modo, a única diferença irreduzível entre as duas teorias está na possibilidade, existente somente no monismo, de invocação imediata do tratado, independentemente de qualquer procedimento de transformação ou introdução.” (Santiago, 2006, p. 162).

Nesse sentido, a respeito da vertente dualista, Martins (2014, p.408) aponta que

Destarte, para os dualistas, cabe ao direito local de cada país, segundo seus próprios mecanismos e previsões (geralmente dispostos em Constituições ou normas de alta hierarquia), incorporar as disposições do Direito Internacional (seja acordo tratado, convenção ou mesmo uma sentença proferida por Corte Internacional), sob pena de não ocorrer a aplicabilidade no âmbito interno.

Assim, para que as normas internacionais possam ser aplicadas elas devem ser devidamente recepcionadas pelo ordenamento interno de cada país. De forma contrária, para os monistas não existiria separação entre as ordens do Direito Internacional e do direito interno. Dentre seus adeptos, Kelsen (2005 *apud* Martins, 2014) afirma que ambos compõem o mesmo campo fenomênico e aqui alguns teóricos dissertam sobre o momento em que o Estado, através de um ato estatal, abre mão de uma parte de sua soberania.

Nesse sentido, também é importante mencionar as especificidades ao tratar dos acordos de bitributação. Conforme Vogel (ano *apud* Neto, p.73) cabe ao direito privado identificar quais normas serão aplicadas diante de um conflito entre as normas internas e aquelas produzidas por Estados estrangeiros, ou seja, cada sistema jurídico interno é responsável por legislar sobre as hipóteses de aplicação. De forma diversa, enquanto os acordos internacionais - na esfera privada - veiculam regras de conflito, os acordos de dupla tributação - no âmbito do Direito Internacional Público - versam sobre limitação e distribuição do exercício de competência.

Faz-se mister destacar algumas contribuições a respeito do exercício da jurisdição e soberania. Dessa forma, Schoueri (2013, p. 416) aponta que “A noção de jurisdição apresenta, concomitantemente, as facetas de função, atividade e poder. É função do Estado resolver os conflitos interindividuais, através de uma atividade ordenada e regulada pelo direito.” Assim, conforme o autor, a jurisdição pode ser compreendida como uma manifestação de poder do Estado que é capaz de decidir e impor suas decisões.

Consequentemente, a descrição de jurisdição induz a uma associação com o conceito de soberania e assim “Com efeito, parece assentado admitir que o poder normativo primário do Estado serve de alicerce da soberania, ao passo que os contornos da aplicação e concretização de tal poder definirão a jurisdição deste mesmo Estado.” (Schoueri, 2013, p. 416).

Sendo assim, conforme mencionado anteriormente, embora não se possa chamar de mera disputa de palavras, em sentido prático, pouco importa discutir se os acordos internacionais são normas de direito interno ou fazem parte de ordens distintas, visto que, independentemente da resposta, a conclusão será a mesma.

Ou seja: reconheçam-se os tratados internacionais como integrantes da ordem internacional ou da ordem interna, a conclusão será, sempre, de que são eles os instrumentos que definirão o alcance da jurisdição nacional; uma vez definida a jurisdição pelo meio próprio, não pode uma lei dispor sobre assunto que ultrapasse os limites impostos pelo tratado, por falta de competência. (Schoueri, 2013, p.419)

Dessa forma, tratando-se da seara tributária, a soberania fiscal de um Estado não se encontraria ameaçada, mas afirmada, ao passo que sua compatibilização com as regras internacionais resultaria de um processo de cooperação para o qual os acordos internacionais são importantes (Neto, 2018). Este é o mesmo entendimento para De Mello (2000), que discute a descentralização fiscal e suas implicações na soberania fiscal dos Estados, especialmente em países da América Latina, e também, em Bird (2013), para quem a interseção entre política fiscal e desenvolvimento, a partir da soberania fiscal impacta as políticas de tributação e o desenvolvimento econômico.

Ocorre que o debate entre os monistas e dualistas detém maior importância quando versa sobre a prevalência. Nesse sentido, os dualistas defendem que, tratando-se de ordens distintas e independentes, não há que se falar em conflito entre normas. (Mazzuoli, 2019) Porém, contrariamente, ao considerarem a esfera interna e a internacional como parte de um único sistema, o grupo dos monistas divide-se entre aqueles que defendem a prevalência dos tratados internacionais e aqueles que defendem a primazia do direito interno. Conforme supramencionado, atualmente alguns autores, como Schoueri (2013), afirmam que a divergência entre os grupos não possui efeitos para a solução de questões individuais e permanece na seara de princípios jusfilosóficos.

Destaca-se que a posição majoritária da doutrina brasileira defende a tese do monismo jurídico, com prevalência do Direito Internacional, como bem asseveram Binbenbajm (2000) e Sarlet (2021). Além disso, é importante mencionar que o próprio Código Tributário Nacional (CTN), em seu artigo 98, dispõe sobre a primazia dos tratados e convenções internacionais.

Embora a discussão sobre a aplicação e prevalência dos tratados e acordos internacionais seja importantíssima, faz-se necessário mencionar alguns elementos de estudo do Direito Tributário Internacional. Para que um Estado possa tributar determinada manifestação de riqueza deverá existir um elemento de conexão a fim de que esta tributação seja legítima. Nesse sentido “Os elementos de conexão presentes no Direito Tributário Internacional estabelecem uma relação entre objetos, fatos e ordenamentos tributários.” (Neto, 2018, p. 68).

De forma ilustrativa, o autor supracitado traz à baila um exemplo prático onde rendimentos auferidos por uma pessoa física não residente no Brasil, provenientes de fontes situadas no exterior, não poderiam estar sujeitos à tributação de imposto de renda brasileiro, visto que inexistiria um elemento de conexão com o Brasil. (Neto, 2018)

A concorrência desses elementos de conexão pode resultar na problemática da dupla tributação, por exemplo, quando um Estado elenca a residência como elemento de conexão e outro elege a fonte. (Santiago, 2006). E nessa situação, o contribuinte poderia ser tributado em ambos os Estados. Neto (2018, p. 69) aponta que “Caso apenas um critério fosse adotado de forma uniforme pelos Estados, não haveria problemas de bitributação de um mesmo evento de substrato econômico.”

Assim, fez-se necessário trazer compreender alguns conceitos da área do Direito Tributário internacional, bem como discussões conceituais, a fim de reforçar a importância dos acordos internacionais no que diz respeito a temática da presente pesquisa. Na sequência, delimitando ainda mais a análise, serão abordados os acordos internacionais de bitributação.

## **2.2. Dos acordos internacionais de bitributação**

Partindo-se do pressuposto de que o Direito Tributário Internacional geralmente atua de forma contrária à bitributação jurídica, conforme apontado por Neto (2018), faz-se necessário contextualizar o cenário de desenvolvimento dos acordos internacionais de bitributação no Brasil.

O primeiro capítulo do presente trabalho destinou-se a delimitar, brevemente, funções jurídicas básicas do Direito Tributário Internacional, a resgatar o entendimento: demarcatória; resolutoria de colisão e; harmonizadora. Ressalta-se que o aumento da atuação internacional se associa a uma maior pressão para que os Estados harmonizem seus ordenamentos, preservando princípios da igualdade tributária e neutralidade concorrencial (Neto, 2018).

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 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 taxable only*<sup>3</sup> (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*<sup>4</sup>. 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 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

---

<sup>3</sup> Expressão que pode ser traduzida como “será tributável somente” ou “será tributável apenas”.

<sup>4</sup> Expressão que pode ser traduzida como “Poderá ser tributado”.

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.

Não obstante o presente trabalho não possa esgotar a referida matéria, destaca-se que grande parte dos acordos firmados utilizam a Convenção Modelo da OCDE, alocando competências e receitas de forma a privilegiar o Estado de residência. Cabe destacar que os referidos modelos também auxiliam no processo de interpretação dos Tratados Internacionais. Apesar de não vincularem os tribunais, Wijnen (2014, p. 547) aponta que “*Sem dúvida alguma, os Comentários sobre o Modelo da OCDE e os Comentários sobre o Modelo da ONU representam uma ferramenta muito importante na interpretação dos tratados tributários*”.

Sabe-se que a aplicação e interpretação das normas nunca foi uma tarefa fácil, bem como é alvo de inúmeras discussões doutrinárias. Nesse sentido, o próximo subtópico será destinado a analisar suas implicações referentes aos Acordos Internacionais, explorando as dificuldades que surgem a partir de normas complexas, bem como os diferentes posicionamentos dos tribunais de cada país.

### **2.3. Das implicações da interpretação e aplicação dos acordos internacionais**

Inicialmente, cabe destacar que as discussões a respeito da diferença entre o ato de interpretar e aplicar o direito ainda se fazem presentes, a seara dos acordos internacionais não é isenta dos reflexos desses debates. Dessa forma, a análise do objeto e do contexto em que se está inserido é indispensável.

São significativas algumas considerações da hermenêutica jurídica, responsável pelo estudo da sistematização de processos responsáveis por determinar o sentido das expressões do direito, conforme aponta Maximiliano (2018). O autor, inclusive, atribui àquele que chama de executor a responsabilidade de determinar o alcance dessas expressões. Ao ato de extrair da norma tudo aquilo que ela contém, bem como precisar o seu alcance, dá-se o nome de interpretação.

Assim como nas demais áreas, tanto a interpretação quanto a aplicação são orientadas por uma série de princípios e regras desenvolvidas e aperfeiçoadas com o passar dos anos.

Maximiliano (2018, p. 6) afirma que a aplicação “tem por objeto descobrir o modo e os meios de amparar juridicamente um interesse humano”, enquadrando casos concretos em normas adequadas.

As dificuldades enfrentadas no processo de interpretação e aplicação das normas são evidentes e na seara do Direito Tributário Internacional os percalços parecem potencializados, resultando, diversas vezes, em um cenário de insegurança jurídica. Apesar de, em alguns casos, os acordos internacionais serem elaborados de forma geral e abstrata – muitas vezes não se adequando à legislação interna dos países – alguns estudiosos como Wijnen (2014) destacam que ferramentas disponíveis para auxiliar no processo de interpretação, podem acabar intensificando a problemática.

O autor supracitado também aponta algumas diferenças metodológicas enfrentadas pelos tribunais, que variam de acordo com cada país. Além disso, países como a Alemanha e os Países Baixos possuem interpretações mais teleológicas, enquanto o Reino Unido prioriza a estrutura da lei (Wijnen, 2014). Assim, diante das divergências enfrentadas no processo de interpretação dos tratados, não raras vezes os contribuintes sofrem com a bitributação.

Ressalta-se que muitos tratados trazem em seu próprio texto orientações e regras de interpretação. A Convenção de Viena também contribui com uma série de diretrizes que, apesar de não garantirem soluções comuns para os países, visam auxiliar os intérpretes e aplicadores. Conforme anteriormente mencionado, comentários da OCDE também são ferramentas importantíssimas. Porém, deve-se atentar ao fato de que o poder persuasivo desses comentários varia de acordo com cada país.

Ou seja, 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). Além de evitar a bitributação, os tratados internacionais também são muito utilizados no processo de troca de informações entre países distintos. Destaca-se que o principal objetivo dos acordos tributários é evitar que atividades lucrativas sejam tributadas por dois países diferentes, o que consequentemente interferiria nas trocas comerciais.

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. Em razão disso – e como será adiante justificado-, o Estado não pode valer-se do princípio da proteção da confiança, no âmbito do Direito Tributário, para tornar intangíveis determinados efeitos passados, tendo em vista que esse princípio, nesse âmbito serve ao contribuinte, e não ao Estado.

Considerando o cenário em que os Acordos Internacionais são firmados com o intuito de evitar a bitributação, bem como a evasão fiscal, é importante que mecanismos sejam implementados a fim de impedir violações aos direitos dos contribuintes em razão de atuações arbitrárias. Atualmente, alguns tratados celebrados trazem ao longo de suas disposições possibilidade de supressão de benefícios tributários diante da utilização abusiva da própria convenção.

Apesar de parecer vago, o conceito de abuso já pode ser encontrado nos comentários da OCDE e da ONU, anteriormente mencionados, o que auxilia o intérprete. A saber, entende-se configurado o abuso em situações em que os contribuintes utilizam os próprios tratados internacionais com a objetivo de obter vantagens fiscais, contrárias ao objeto da norma (Parisi; Rolim, 2014).

Além dos problemas supracitados como a existência de normas complexas e de difícil interpretação, a não receptividade de determinados mecanismos que, em teoria, poderiam auxiliar no processo de aplicação dos acordos, é importante destacar um cenário em que as próprias qualidades técnicas das instituições podem gerar um sentimento de insegurança.

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. Porém, deve-se admitir que imaginar um cenário em que inexistam dúvidas e problemas de interpretação, em um mundo supercomplexo com demandas que o direito sequer tem condições de acompanhar na velocidade ideal, é utópico.

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 aplicá-los sem qualquer arbitrariedade, levando em consideração direitos que devem ser respeitados e desincumbindo-se de eventual posicionamento de caráter pessoal. Isso tudo sem desconsiderar o fato de que a atividade interpretativa também possui um viés criativo, conforme aponta Sérgio Rocha (2024).

Dentre as possíveis soluções para a presente problemática, em um cenário onde inexistente 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)<sup>5</sup>. No ano de 2013, a Associação encaminhou uma carta ao Presidente do Tribunal Regional Federal da 3ª Região informando sobre a atuação e os eventos organizados pela IATJ,

---

<sup>5</sup> Mais informações podem ser obtidas no site da associação, acessível pelo link: <https://iatj.net>.

além de ter direcionado um convite cordial de associação aos juízes das varas federais de São Paulo, com atuação em casos tributários.<sup>6</sup>

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.

---

<sup>6</sup> Carta do Vice-presidente da Associação Internacional de Juízes Tributários (IAJT) para o presidente do TRF-3. Web TRF 3, 14 out. 2013. Disponível em: <https://web.trf3.jus.br/noticias/Noticiar/ExibirNoticia/302543-carta-do-vicepresidente-da-associacao-internacional>. Acesso em 01 mai. 2024.

### **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. Ademais, os acordos internacionais ganharam um espaço de destaque e foram situados no ramo do Direito Tributário Internacional.

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. Todo esse cenário corrobora, conseqüentemente, para um aumento da judicialização de casos que tramitam, muitas vezes, por diversos anos.

#### **3.1. Da insegurança jurídica e ausência de previsibilidade constatada a partir da análise das decisões do CARF**

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).

Nesse sentido, ao abordar a temática os aspectos supracitados devem ser considerados a fim de propiciar uma análise mais aproximada da realidade. Além da segurança jurídica, princípios como o da proteção da confiança também visam proteger os contribuintes, garantindo uma previsibilidade em relação ao comportamento do ente público.

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).

Além disso, também se fazem presentes discussões sobre uma interpretação mais ampla ou restrita de termos específicos presentes nos acordos, como a palavra “*taxes*” e entre outras. Ou seja, muito se discute sobre a possibilidade de comparar e apropriar-se do significado atribuído a determinados termos em situações específicas, gerando certa confusão.

Controvérsias e dilemas que parecem de pouca importância, podem afetar significativamente o patrimônio daqueles que dependem da aplicabilidade de determinados tratados para garantia de benefícios que favoreçam as trocas comerciais entre países. Ocorre que em determinados casos, após anos de tramitação de processos, cabe a órgãos como o

Supremo Tribunal de Justiça (STJ) conceituar os referidos termos a fim de amenizar as dificuldades de interpretação e aplicação dos acordos.

### **3.2. Dos precedentes que caracterizam essa insegurança jurídica**

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 causar insegurança jurídica na ordem jurídica tributária (Coelho, 2019b).

O número crescente de decisões proferidas no Brasil demonstra um avanço da temática na seara judicial, mas o assunto ainda é controverso. Considerando a recorrente judicialização em razão da não aplicação dos acordos internacionais firmados pelo Brasil, evidencia-se um cenário de insegurança jurídica na ordem jurídica tributária.

Com o retorno do voto de qualidade<sup>7</sup>, mantiveram-se as autuações referentes a dois processos contra a Petrobras cujas autuações somam o montante de R\$5,7 bilhões<sup>8</sup>. 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).

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

---

<sup>7</sup> 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.

<sup>8</sup> Os processos mencionados são: 16682.722510/2015-34 e 16682.722511/2015-89.

a Argentina ao referido caso. Ocorre que, ao analisar um caso concreto idêntico ao examinado em Solução de Consulta<sup>9</sup>, 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. Ademais, é importante reconhecer que figuras de destaque no âmbito doutrinário e jurídico também se fazem presentes elaborando pareceres e até mesmo atuando como Conselheiros do CARF.

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 -, 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.

---

<sup>9</sup> Solução de Consulta DISIT/SRRF n. 23/2008.

### **3.3. Do cenário de insegurança jurídica no âmbito do Direito Tributário, em especial, o Internacional, sobretudo, no que compete a aplicação e interpretação dos Acordos Internacionais de Bitributação pelo CARF**

Reitera-se que os acordos internacionais de bitributação tratam-se de instrumentos do Direito Internacional Público com o objetivo de evitar ofensas a capacidade contributiva dos contribuintes, além de destinarem-se a combater a evasão fiscal (Schoueri, 2013).

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.”

Reitera-se 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. Conseqüentemente, 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).

Algumas dessas causas incluem a inconsistência nas decisões, a partir de decisões divergentes, uma vez que o CARF pode emitir decisões divergentes em casos similares, o que cria uma falta de previsibilidade para os contribuintes. Isso pode ocorrer devido a diferenças na composição das turmas de julgamento ou interpretações variadas das normas aplicáveis. No mesmo sentido, podem ocorrer mudanças frequentes no entendimento do CARF sobre determinados pontos de Direito Tributário, incluindo a interpretação de acordos de bitributação, gerando incerteza jurídica.

Em alguns casos, o CARF adota uma interpretação restritiva das disposições dos acordos de bitributação, negando benefícios aos contribuintes que, de outra forma, estariam abrangidos pelo tratado. Isso pode ocorrer, por exemplo, na aplicação de cláusulas de limitação de benefícios. Também se incorre em exigência de um cumprimento estrito de requisitos formais que pode levar à desconsideração de benefícios previstos nos tratados, gerando insegurança para os contribuintes que não atendem a todos os detalhes formais, apesar de estarem dentro do espírito do acordo.

De outra banda, o CARF pode priorizar a aplicação de normas internas sobre as disposições dos tratados internacionais, o que pode ser visto como uma violação dos princípios do Direito Internacional e gerar incerteza sobre a efetividade dos acordos de bitributação. Também podem ocorrer discrepâncias entre a legislação tributária brasileira e os acordos de bitributação levando a conflitos de interpretação, o que deixa os contribuintes em uma posição de incerteza sobre qual norma seguir.

Contribui para um cenário de incertezas e inseguranças jurídicas a falta de clareza nas normas, gerada pela ambiguidade no texto dos tratados, já que muitos acordos de bitributação contêm termos e disposições ambíguos que exigem interpretação. Essa falta de clareza pode levar a diferentes entendimentos sobre a aplicação correta desses acordos. Seja pela ausência de regulamentação específica ou de orientações claras sobre a aplicação dos acordos de bitributação, ambas podem resultar em interpretações variadas pelos julgadores do CARF.

A morosidade processual, típica do modelo jurídico brasileiro, sobretudo na resolução de disputas tributárias pelo CARF, pode prolongar a incerteza jurídica para os contribuintes que ficam aguardando decisões finais sobre a aplicação dos acordos de bitributação. O grande volume de casos pendentes pode atrasar ainda mais os julgamentos, aumentando o período de insegurança jurídica.

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, 2012, 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.
- ARAÚJO, Cátia Rosana L. de; MARQUES, Dilva Carvalho. **Manual de normalização de projetos de pesquisa, relatórios técnicos e pôsteres técnicos e científicos**. – 2. ed. – Bagé: Universidade Federal do Pampa, 2023.
- ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011.
- BALEEIRO, Aliomar (Org.). **Tratado de Direito Tributário brasileiro**. t. II. v. II. Rio de Janeiro: Forense, 1986
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- BINENBOJM, Gustavo. Monismo e Dualismo no Brasil: uma dicotomia afinal irrelevante. *Revista EMERJ*, Rio de Janeiro, v. 3, n. 9, p. 180-196, 2000. Disponível em: [https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj\\_online/edicoes/revista09/Revista09\\_180.pdf](https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista09/Revista09_180.pdf) Acesso em 17 jun. 2024
- BIRD, Richard M. "Taxation and Development: What Have We Learned from Fifty Years of Research?" In **Economic Policy Working Papers**. Washington, D.C.: World Bank, 2013.
- 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.
- 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 17 jun. 2024
- BRANT, Leonardo Nemer Caldeira. **Direito Internacional público: fundamentos**. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2018.
- BRASIL. **Código Tributário (1966)**. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de Direito Tributário. Presidência da República. Diário Oficial da União: Brasília-DF, 25 de outubro de 1966.
- BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Presidência da República. Diário Oficial da União: Brasília-DF, 5 de outubro de 1988.
- BRITTO, Demes. CASEIRO, Marcos Paulo Leme Brisola. **Direito Tributário internacional: teoria e prática**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.
- 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
- CERVO, Amado L.; BERVIAN, Pedro A.; SILVA, Roberto. **Metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Pearson. Prentice Hall, 2007. p.61.
- 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 17 jun. 2024

COELHO, 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 17 jun. 2024

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

DE MELLO, Luiz. "*Fiscal Decentralization and Public Investment: The Experience of Latin America*." In **OECD Development Centre Working Papers**. Paris: OECD Publishing, 2000.

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.

GIL, Antonio C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2022

KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do estado**. Imprensa: São Paulo, Martins Fontes, 2005.

LAKATOS, Eva M. **Fundamentos de Metodologia Científica**. São Paulo: Grupo GEN, 2021.

MARTINS, Marcelo Guerra. Tratados internacionais em matéria tributária em um ambiente de economia globalizada. In BRITTO, Demes. CASEIRO, Marcos Paulo Leme Brisola. **Direito Tributário internacional: teoria e prática**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de Direito Internacional público**. 10. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019.

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

MEZZAROBBA, Orides; MONTEIRO, Cláudia S. **Manual de metodologia da pesquisa do direito**. São Paulo: Editora Saraiva, 2023.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Carta de serviços CARF. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Disponível em: <http://carf.economia.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/carta-de-servicos-carf>. Acesso em 17 jun. 2024

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Notícias. Carga tributária bruta do governo geral atinge 33,71% do PIB em 2022. **Tesouro Nacional**. Disponível em: <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/noticias/carga-tributaria-bruta-do-governo-geral-atinge-33-71-do-pib-em-2022>. Acesso em 17 jun. 2024

MOREIRA, Francisco Lisboa. DUARTE FILHO, Paulo César Teixeira. (Organizadores). **O Brasil na nova era da tributação internacional**. São Paulo: Editora Max Limonad, 2023.

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

ONU – ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. 1969. **Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (1969)** United Nations Treaty Series, vol. 1155. Disponível em: <https://treaties.un.org/doc/publication/unts/volume%201155/volume-1155-i-18232-english.pdf>. 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.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário.** São Paulo: Saraiva, 2021.

PIGNATARI, Leonardo Thomaz. **O artigo 2º 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 17 jun. 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 17 jun. 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.** Imprensa: São Paulo, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2019.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário - 15. ed. -** São Paulo: SaraivaJur, 2023.

SANTIAGO, Igor Mauler. **Direito Tributário Internacional: Métodos de Solução dos Conflitos,** São Paulo, Quartier Latin, 2007.

SANTIAGO, Igor Mauler. Relações entre o direito interno e o Direito Internacional em matéria tributária. *Revista Internacional de Direito Tributário.* Imprensa: Belo Horizonte, 2006.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Contribuição à História dos Acordos de Bitributação: a Experiência Brasileira. *Revista Direito Tributário Atual.* 2008. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1599>. Acesso em 17 jun. 2024

- SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de transferência no Direito Tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética, 3ª ed., 2013.
- SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Manual de Direito Tributário**. 12 ed. São Paulo Atlas 2022.
- 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 17 jun. 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 Maitto 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 17 jun. 2024
- SIQUEIRA, Gustavo Silveira. **Pequeno Manual de Metodologia da Pesquisa Jurídica – ou roteiro de pesquisa para estudantes de Direito**. North Charleston: Amazon, 2020.
- TORRES, Heleno Taveira. A segurança jurídica do sistema de tributação. **Revista Consultor Jurídico**. 12 de setembro de 2012. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2012-set-12/consultor-tributario-seguranca-juridica-sistema-tributacao>. Acesso em: 10 out. 2023
- TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.
- TORRES, Ricardo Lobo. Sistemas constitucionais tributários. In: BALEEIRO, Aliomar (Org.). **Tratado de Direito Tributário brasileiro**. t. II. v. II. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 186
- 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.