

Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP
Curso de Pós-graduação *Lato Sensu* em Direito Tributário
e Finanças Públicas

Getulio Borges da Silva

DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL

Brasília — DF

2008

Getulio Borges da Silva

DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário no Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito Tributário e Finanças Públicas do Instituto Brasiliense de Direito Público — IDP.

Orientadora: Prof^a. Dra. Liziane Meira

Brasília — DF

2008

Getulio Borges da Silva

DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário no Curso de Pós-Graduação Lato Sensu em Direito Tributário e Finanças Públicas do Instituto Brasiliense de Direito Público — IDP.

Aprovado pelos membros da banca examinadora em ___/___/___, com menção

(_____
_____).

Banca Examinadora:

Presidente: Prof.

Integrante: Prof.

Integrante: Prof.

AGRADECIMENTOS

À minha família, Ellen, Vinícius, Heloísa e Taiane.

À estimada Professora Dra. Liziane Angelotti Meira.

RESUMO

O presente trabalho é resultado de pesquisa cuja finalidade foi estudar a dupla tributação internacional. Trata-se de um tema que tem despertado crescente interesse às administrações fiscais, empresas e indivíduos, em função do avanço das atividades econômicas transfronteiriças e as suas naturais conseqüências no mundo jurídico, em especial no campo do Direito Tributário. Os governos não querem perder arrecadação, mas sabem que o excesso de tributos pode travar a economia. Por isso, as nações se agregam em organismos internacionais na busca de soluções para tentar evitar que a duplicidade de carga tributária internacional se torne uma barreira ao desenvolvimento das atividades econômicas em seus próprios territórios assim como nas relações econômicas com outros países. Tendo por norte essa perspectiva e com base em fontes bibliográficas e legislativas o trabalho procura trazer ao debate, conceitos, origens, causas e conseqüências do fenômeno da dupla tributação internacional. Também são abordados os modelos de tratados oferecidos por organismos internacionais como ajuda às nações interessadas em soluções para os problemas decorrentes do fenômeno. O presente ensaio traz, ainda, os principais métodos utilizados para eliminar ou minimizar os efeitos da dupla tributação internacional. Por fim, faz breve análise da política brasileira no enfrentamento da questão, notadamente no que diz respeito à celebração de convenções com outras nações. A conclusão, ao resumir a pesquisa, corrobora a importância e atualidade da questão da dupla tributação internacional no campo de estudo do Direito Tributário, justificando, desse modo, a escolha do tema como objeto da monografia de conclusão do Curso de Pós-graduação *lato sensu* em do Direito Tributário e Finanças Públicas.

Palavras-chave: Direito Tributário. Dupla tributação internacional. Diferentes sistemas jurídicos nacionais. Soberania. Superposição de normas de países diferentes. Tratados. Cooperação internacional. Atividades econômicas. Dinamismo e desenvolvimento econômico. Justiça fiscal. Métodos para minimizar ou eliminar a dupla tributação internacional.

ABSTRACT

This work is the result of research whose purpose was to study the double international taxation. It analyses a subject that has been attracting the increasing interest of governments, through their public treasury administrations, companies and citizens, because of the increasing number of cross-border businesses. The governments do not want to lose the collection of taxes and, that is why, they get together in international organizations looking for solutions, trying to avoid that the double international taxation becomes an obstacle for the progress of economic activities in the country's dominion as well as in their economic relations with other countries. Looking from this point of view and having the bibliography and a body of laws as the base, this work seeks to bring to discussion the phenomenon of double international taxation, its concepts, origins, causes and consequences. The models of treaty offered by the international organizations are the subject of this study, as well. The essay brings the methods which are used to eliminate or reduce the effects of the double international taxation. At the end, the work also analyses the Brazilian policy to face this question, especially in respect to treaty celebration with other nations. The conclusion brings a summary of the research, corroborating the opportunity and importance of the double international taxation question, justifying the choice of theme as the essay's subject to conclude the *Curso de Pós-graduação Lato Sensu em Direito Tributário e Finanças Públicas*.

Key words: Taxation laws. Double international taxation. Unequal national laws systems. Sovereignty. Superposition of acts from several countries. Treaties. International Cooperation. Economic businesses. Dynamism and economic growth. Retributive taxation justice. Methods of reducing and eliminating double international taxation.

SUMÁRIO

1	Introdução	1
2	Dupla ou múltipla tributação internacional	4
2.1	Aspectos Gerais	4
2.2	Conceitos	6
2.3	Origens, causas, espécies e consequências	11
2.3.1	Origens	11
2.3.2	Causas	13
2.3.3	Espécies	17
2.3.4	Consequências	19
2.4	Tratados sobre dupla tributação internacional	20
2.4.1	Histórico dos tratados	21
2.4.2	Convenção Modelo da OCDE	25
2.4.3	Covenção Modelo da ONU	29
2.4.4	Os tratados no contexto mundial	30
2.5	Métodos de eliminação da dupla tributação internacional	32
2.6	Política brasileira	34
3	Conclusão	39
4	Referências	43

1 INTRODUÇÃO

A questão da dupla, múltipla ou pluritributação internacional é tema de mais alta relevância no atual momento das relações econômicas e políticas mundiais. No contexto brasileiro, em particular, os negócios internacionais relacionados com movimentação de capitais, bens, serviços e pessoas ou transferências tecnológicas estão cada vez mais presentes.

Aliás, com a recente elevação da avaliação de risco do Brasil para país com grau de investimento (*investment grade*), a tendência é a aceleração na quantidade e volume econômico e financeiro dos negócios internacionais.

É bem verdade que não basta ser exportadora ou importadora de bens e serviços para estar a empresa envolvida com os problemas ligados à dupla ou múltipla tributação internacional. A questão surge quando, por conta de um mesmo fato, incidem tributos idênticos em mais de um sistema jurídico sobre o mesmo capital, bem, serviço ou renda num mesmo período de tempo e onerando o mesmo contribuinte.

Em geral, o tributo objeto de duplicidade ou multiplicidade de incidência é o imposto sobre a renda.

A internacionalização dos negócios é assunto cada dia mais próximo das empresas em geral, inclusive médias e pequenas, de modo que é cada vez mais comum o deslocamento de pessoas para trabalhar em outros países. Também se torna freqüente a prestação de serviços por empresas brasileiras em territórios de outros Estados, particularmente nas áreas de engenharia, consultoria e assistência técnica.

Há empresas com sedes em um país que montam filiais ou subsidiárias em outros países. Há pessoas que trabalham em diversos países ao longo de um mesmo ano. Capitais e tecnologias transitam de um país para outro. Todos esses fatos podem produzir renda. É normal que a renda seja submetida à tributação, tanto no local da residência da pessoa quanto no local onde foi produzida.

Nesse andejar internacional de empresas, pessoas, capitais, serviços e tecnologia, rendas são produzidas e pagamentos são efetuados. Ao final de cada exercício fiscal, empresas e pessoas são instadas a ajustar suas contas tributárias, agora não mais com o fisco de apenas um Estado, mas de dois os mais Estados.

Empresas ou indivíduos podem pagar muito caro se não estiverem adequadamente orientados quanto aos seus direitos e deveres legais em cada um dos territórios fiscais por onde passam a residir ou fazer negócios, auferir rendas ou ganhos de capitais.

Surge daí o interesse em se ampliar o âmbito de conhecimento do tema da dupla ou múltipla tributação internacional, contribuindo, se possível, para torná-lo acessível, notadamente aos advogados que prestam assessoria jurídica a empresas e indivíduos sujeitos à tributação em mais de um sistema tributário.

O objeto da presente pesquisa é estudar a temática da dupla ou múltipla tributação internacional de maneira abrangente, procurando identificar o fenômeno no contexto das relações econômicas, políticas e jurídicas, sua natureza, suas causas, conseqüências e soluções para os problemas dela decorrentes.

O objetivo geral é estudo do fenômeno a partir da visão da doutrina e das propostas dos organismos internacionais para o enfrentamento da questão por meio de convenções para evitar a dupla ou múltipla tributação internacional.

O objetivo específico é estudar a situação brasileira frente à questão da dupla tributação internacional, sua política para formalização de tratados com outras nações.

No atual estágio da internacionalização dos negócios, tanto no âmbito empresarial quanto no âmbito das pessoas físicas, o problema da dupla ou múltipla tributação está deixando de ser assunto de interesse restrito às grandes empresas e seus altos executivos. Pequenas empresas e profissionais de nível intermediário também podem enfrentar o problema desde que auferam renda em países diferentes daquele onde residam ou tenham suas sedes.

O propósito do Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário e Finanças Públicas do Instituto Brasiliense de Direito Público — IDP é promover o estudo, a pesquisa e o debate de temas desse campo jurídico com interesse para o Brasil.

Em harmonia com essa orientação da escola, justifica-se a presente monografia. O propósito é contribuir com o debate a respeito da dupla ou múltipla tributação internacional. O tema é importante para o Estado, no exercício da administração fiscal, assim como para empresas e indivíduos, envolvidos ou em vias de se envolver com atividades, capitais, serviços, tecnologia ou qualquer outro fator que tenha repercussão jurídica e econômica em mais de um território nacional, portanto, sujeito à tributação por mais de um sistema jurídico.

O trabalho é o resultado de pesquisa sobre a dupla ou múltipla tributação internacional e teve como fontes a doutrina e a *práxis* dos acordos bilaterais em nível mundial e dos acordos firmados pelo Brasil com outros Estados soberanos.

A monografia está estruturada da seguinte forma: (a) num primeiro plano, propõe-se a uma análise geral da questão da dupla ou múltipla tributação, sua história, conceitos e estágio atual das relações entre as nações; (b) num segundo plano, busca-se mostrar a situação dos acordos internacionais, os modelos recomendados pela OCDE e ONU, os principais métodos utilizados nesses acordos na solução dos problemas da multiplicidade de tributação, a política adotada pelo Brasil, sua participação em tratados e o processo de absorção dessas normas no sistema jurídico interno; (c) por fim, as considerações finais do autor, fundamentadas na pesquisa bibliográfica e estudo ora encetados.

2 DUPLA OU MÚLTIPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL

2.1 Aspectos Gerais

A dupla ou múltipla tributação internacional é hoje um dos pontos mais importantes do Direito Tributário Internacional, devido à complexidade dos problemas envolvidos na questão, inclusive pela multiplicidade de campos do conhecimento chamados a intervir, político, econômico, jurídico, etc.

Organizações internacionais, governos e empresas muito têm se preocupado com o fenômeno, investindo na busca de caminhos para eliminar ou reduzir as suas causas, de modo a evitar prejuízos maiores às atividades econômicas transnacionais e desgaste políticos aos Estados envolvidos com os problemas da dupla ou múltipla tributação internacional. Sendo este um problema que afeta diretamente o dinamismo da economia, quanto mais desenvolvida e mais rica é uma nação maior é a atenção dedicada ao tema.

As organizações internacionais vêm trilhando, há quase um século, o caminho da produção de textos modelos para tratados multilaterais e bilaterais. Os Estados nacionais têm se engajado na busca de soluções, tanto unilaterais quanto bilaterais, visando, ao mesmo tempo, preservar seus interesses na arrecadação de receitas tributárias e não inibir fluxos econômicos vitais às suas economias. As empresas, por seu turno, valendo-se do planejamento tributário, buscam se instalar e fazer negócios territórios onde há oportunidades melhores, o que significa dizer, também menor custo tributário. Ao final, os investimentos empresariais são carregados para aqueles países onde as possibilidades de lucros são maiores.

É natural, então, na lógica dos negócios, que as empresas direcionem seus investimentos para territórios cujos Estados mantenham tratados de dupla tributação

com o Estado onde elas têm as suas sedes ou Estado-residência. Medidas unilaterais são importantes e é comum serem adotadas pelos Estados, todavia, nem sempre são eficazes na solução dos desajustes tributários internacionais.

Conforme se demonstrará ao longo deste trabalho, benefícios fiscais concedidos unilateralmente por um sistema jurídico nacional podem ser neutralizados — tornados sem efeito prático — por medidas também unilaterais adotadas por outra nação soberana.

A compreensão do significado da dupla ou múltipla tributação internacional, como se disse alhures, reveste-se de grande importância, não só para organismos internacionais, governos e empresas, mas também para o cidadão comum.

Hoje, o homem muda, mas não apenas na condição de imigrante como normalmente ocorria até o século XIX ou primórdios do século XX. Agora o homem também muda transitoriamente, vai para logo voltar, portanto, sem o ânimo do antigo imigrante. Contemporaneamente o indivíduo ora está em um país, ora noutro, depois retorna à sua pátria natal, donde pode sair e retornar novamente por inúmeras vezes e motivos variados. Idas e vindas internacionais, a trabalho ou a negócios, podem gerar rendas ou ganhos de capitais. Esses resultados econômicos podem ser objetos de tributação, tanto aquém quanto além das fronteiras do Estado de residência dos sujeitos que os auferiram.

Ou seja, questões econômicas com repercussões jurídicas internacionais complexas, especialmente na área tributária, hoje em dia são comuns para indivíduos e empresas. Essas relações podem gerar obrigações tributárias várias, como, por exemplo, pagar impostos sobre o mesmo fato gerador em mais de um Estado, por força de legislações tributárias similares, existentes em sistemas jurídicos nacionais distintos.

Surgem, então, os problemas tributários internacionais, demandando respostas para questões como: (i) Qual Estado pode tributar esta ou aquela atividade, renda ou ganho de capital? (ii) Como definir a competência de um ou outro Estado? (iii) Há limites internacionais ao poder tributário nacional? (iv) Podem Estados diferentes criar e cobrar o mesmo tipo de imposto, tendo por base de

incidência um mesmo fato gerador, onerando um mesmo contribuinte, relativamente a um mesmo período de tempo? (v) Como evitar a dupla ou múltipla tributação?

As respostas a estas questões não são obtidas de forma objetiva e direta. É preciso compreender o fenômeno em toda a sua amplitude e complexidade. Para tanto, há que se estudar suas origens, conceitos, causas, conseqüências e soluções possíveis para os problemas dele decorrentes, sempre levando em conta as dimensões política, econômica e jurídica no contexto internacional.

2.2 Conceitos

O significado de dupla, pluri ou múltipla tributação internacional tem sido objeto de definições várias, não apenas por da parte da doutrina, como também nos textos modelos elaborados pelos organismos internacionais e nos acordos bilaterais firmados pelas nações soberanas.

Divergências são encontradas, não propriamente na definição do fenômeno, mas no *nomen juris*. Isso ocorre porque a expressão “dupla tributação”, segundo alguns autores, não expressaria com nitidez o verdadeiro significado do fenômeno.

TORRES, por exemplo, sustenta a necessidade de rigor terminológico porque a precisão nos conceitos é uma exigência de qualquer ciência, independentemente daquilo que seja mantido pela práxis ou pelo uso doutrinário consagrado. Por esta razão, diz que se impõe o uso do termo pluri ou múltipla tributação internacional de rendas uma vez que este compreende não apenas a dupla tributação, mas a “dupla”, a “tripla”, a “quádrupla”, etc., e assim por diante.¹

Todavia, de maneira geral os autores têm utilizado o termo dupla tributação, sob o argumento de que é uma expressão consagrada, tanto no meio acadêmico quanto nas organizações internacionais e nos sistemas jurídicos nacionais.

¹ TORRES, Heleno Taveira. *Pluritributação Internacional sobre as Rendias das Empresas*, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1997, p.227-228.

BORGES diz que a expressão “dupla tributação” embora imprópria tem justificado o seu uso porque é geralmente aceita, facilmente apreensível e de difícil substituição.²

De fato, em todos os acordos firmados pela República Federativa do Brasil com outras nações foi adotada a expressão “Convenção Destinada a Evitar e Dupla tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda” .³

Aliás, considerando-se que a celebração de acordos bilaterais se consolidou como praxe entre as nações, em detrimento da idéia inicial de acordos multilaterais, por óbvio, tais atos versarão sempre a respeito da dupla tributação e nunca sobre a múltipla tributação. As razões pelas quais os Estados soberanos preferiram seguir a linha dos acordos bilaterais ao invés dos acordos multilaterais serão explicitadas mais adiante no item que aborda o histórico das convenções e os modelos sugeridos pela OCDE e da ONU e os procedimentos relacionados com o processo de negociação entre nações.

A dupla ou múltipla tributação internacional é tratada como fenômeno e não como instituto. A propósito dessa distinção TORRES apresenta o seguinte esclarecimento: “um fenômeno juridicamente relevante assume a conotação de instituto apenas quando vem disciplinado, com específicas qualidades, em um sistema jurídico, dotando-se particulares previsões normativas”. Ainda, segundo o mesmo autor, a dupla ou múltipla tributação internacional não pode ser classificada como um instituto porque não sofre qualquer tipo de vedação, seja nos ordenamentos jurídicos nacionais, seja no sistema jurídico internacional.⁴

Constatada a ocorrência do fenômeno não há como alegar sua ilegalidade, pois cada Estado soberano legisla dentro da sua competência territorial. Daí que um Estado não tem legitimidade para atacar a legislação de outro Estado. Busca-se, então, não a eliminação pura e simples do fenômeno, mas a atenuação dos seus efeitos, pois cada Estado pode a qualquer momento editar leis que causem a multiplicidade de tributação.

² BORGES, Antonio de Moura. *Convenções sobre dupla tributação internacional*. Teresina: EDUFPI; [São Paulo: IBDT]. 1992. p. 61.

³ Cf. Informações da Receita Federal do Brasil, em seu portal na internet: www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AcordosInternacionais/AcordosDuplaTrib.htm, acesso em 18 abr 2008.

⁴ Op. cit. p. 229.

As medidas unilaterais, assim com as bilaterais ou multilaterais, visam reduzir os efeitos negativos e, se possível, eliminá-los, ao estabelecer os limites do poder tributário de cada Estado, e não propriamente eliminar a dupla ou múltipla tributação.

Porém, o estabelecimento de limites só ocorre por ato soberano dos Estados, seja por decisão unilateral, seja por meio de tratado decorrentes de negociações bilaterais. Neste último caso, ambos os Estados decidem, reciprocamente, e em circunstâncias expressamente previstas na convenção, abrir mão de arrecadação em nome de interesses maiores. Esses interesses maiores são, em geral, tornar mais dinâmicas as relações econômicas entre as duas nações e evitar a evasão fiscal.

Inicialmente, cabe distinguir conceito jurídico de conceito econômico. Essa distinção se justifica porque há na doutrina uma discussão sobre se existe ou não dupla tributação econômica internacional.⁵

Conceito jurídico — é a imputação de um mesmo tributo a um mesmo contribuinte por dois Estados soberanos, tendo por base o mesmo fato gerador e o mesmo período de tempo como referência.

Conceito econômico — é a situação em que, uma mesma transação, rendimento singular ou elementos do capital, sofre tributação idêntica por parte de dois ou mais Estados soberanos durante o mesmo período de tempo, mas tendo como contribuintes pessoas diferentes.

O conceito de dupla tributação econômica não é reconhecido por alguns Estados, enquanto outros Estados não consideram necessário atenuar a sua cobrança, especialmente se ela ocorre sobre dividendos distribuídos por sociedades residentes a acionistas não residentes. Estados há que reconhecem o conceito e o inserem na legislação interna, consagrando, na prática, a dupla tributação econômica no conceito de dupla tributação jurídica, conforme notícia BORGES, ao

⁵ TORRES, Heleno Taveira. *Tipologia da dupla (múltipla) tributação internacional de rendas de empresas: “dupla tributação jurídica internacional” e “dupla tributação econômica internacional”, o fim de um paradigma*. Revista Trimestral de Jurisprudência dos Estados - RTJE, vol. 133, p. 32-73, Fev. 1995.

falar do Comentário nº 37 do Comitê Fiscal da OCDE, ao art. 10 da Convenção Modelo da organização.⁶

De acordo com XAVIER, dupla tributação “é um conceito com que no Direito Tributário se designam os casos de concurso de normas”, ou seja, “o mesmo fato se integra na previsão de duas normas diferentes” dando origem a mais de uma obrigação de pagar imposto idêntico.⁷

A dupla ou múltipla tributação não é fenômeno exclusivamente internacional. Pode ocorrer dentro das fronteiras de determinado Estado, desde que, num mesmo sistema jurídico autônomo e soberano, se verifique o concurso de normas sobre um mesmo fato gerador, sendo então chamada de dupla tributação interna.

Em hipótese alguma se confunde a dupla ou múltipla tributação internacional com dupla tributação interna. Enquanto a dupla tributação interna ocorre dentro de um mesmo sistema jurídico, a dupla tributação internacional envolve, necessariamente, dois ou mais sistemas jurídicos nacionais. Considerando o escopo do presente trabalho, fica apenas o registro da existência dessas duas modalidades de dupla ou múltipla tributação. A propósito, a doutrina não vê necessidade de maiores indagações sobre dupla tributação interna, restringindo-se a breves digressões sobre esse tema, pois a Constituição de 1988 ao eliminar “a figura da competência concorrente” tornou sem razão de ser a discussão a respeito da “dupla tributação no sentido vertical”.⁸

A dupla ou múltipla tributação internacional ocorre quando há o concurso de normas tributárias emanadas de dois ou mais Estados soberanos e independentes, incidindo sobre um mesmo fato gerador, onerando com tributos idênticos o mesmo contribuinte, num mesmo espaço de tempo.

⁶ “O próprio Comitê fiscal da OCDE (...) faz distinção entre a dupla tributação jurídica – objeto do modelo de convenção – e a dupla tributação econômica”. BORGES, Antonio de Moura. *Convenções sobre dupla tributação internacional entre Estados desenvolvidos e Estados em Desenvolvimento*, Revista Dialética de Direito Tributário, n.º 08, 1996. p. 65 e 75.

⁷ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil: tributação das operações internacionais*, 4ª edição, Rio de Janeiro, Forense, 1998, p. 29.

⁸ Id. p. 36-38.

As conexões além fronteiras são de extrema importância na conceituação da dupla tributação internacional. A doutrina denomina as conexões internacionais de “elementos de estraneidade” porque não se fixam em um único território estatal.

Ao contrário, os elementos de estraneidade são compostos de: (a) mais de um ordenamento jurídico nacional; (b) bens e fontes de renda, localizados, situados ou originados em territórios diferentes daqueles que promovem a tributação (elementos de natureza real); (c) residência ou a nacionalidade do sujeito passivo (elementos de natureza pessoal), estranha ou diversa em relação ao local dos bens ou da fonte da renda.

Quando decompostas, as conexões internacionais tornam-se mais explícitas, facilitando a compreensão. Assim, torna-se clara a distinção entre a dupla ou múltipla tributação internacional e a dupla tributação interna, pois somente na primeira são encontrados os elementos de estraneidade, quais sejam: (a) tributos idênticos ou similares, cobrados em dois ou mais territórios, sob soberanias distintas; (b) sobreposição de normas emanadas de dois ou mais Estados soberanos; (c) mesmo contribuinte; (d) mesma matéria imponible (fato gerador); (e) mesmo período de tempo.

Segundo XAVIER a doutrina construiu o conceito de dupla tributação internacional tendo por base a regra *das quatro identidades*: (i) identidade do objeto; (ii) identidade do sujeito; (iii) identidade do período tributário; (iv) identidade do imposto.⁹

De acordo com essa linha de pensamento, para que se possa falar em identidade do fato gerador, portanto, em dupla ou múltipla tributação internacional, é preciso que haja a conjunção desses quatro aspectos ou identidades (material, subjetivo, temporal e espacial) mais a justaposição de normas tributárias emanadas de dois ou mais sistemas jurídicos.

⁹ Op. cit. p. 30-31.

⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Acordos de Bitributação e Lei Interna - Investimentos na Ilha da Madeira - Efeitos da Lei n.º 9.249/95. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo. n.º 17, p. 92, 1997.*

2.3 Origens, causas, espécies, consequências e métodos de eliminação da dupla ou múltipla tributação internacional

2.3.1 Origens

As origens da dupla ou múltipla tributação internacional, conforme se deduz do seu conceito, se deve à vários fatores, como independência ou soberania dos sistemas tributários.⁹ O poder inerente ao Estado soberano, dá aos sistemas jurídicos nacionais a legitimidade para impôr um ônus tributário ao contribuinte, assim tipificado, ainda quando o mesmo contribuinte já tenha sido ou possa vir a ser onerado por outro Estado soberano com o mesmo tributo, tendo como base de incidência o mesmo fato gerador e o mesmo período de tempo.¹⁰

Os tributos são a principal fonte de receita dos Estados para o custeio dos serviços públicos que devem ser prestados à respectiva sociedade. É natural, portanto, que as normas tributárias sejam editadas levando em conta apenas o interesse arrecadatório nacional, sem se importar, em princípio, com os problemas da administração fiscal dos outros Estados. O poder de tributar é uma manifestação de soberania do Estado, um assunto de Direito Internacional, “não permitindo a interferência de outras soberanias tributárias sobre o funcionamento do seu Sistema Tributário”.¹¹

A dupla ou múltipla tributação internacional decorre, pois, do livre exercício dos poderes inerentes ao Estado nacional, como é o caso da edição de leis tributárias em consonância com a respectiva Constituição, desde que o exercício dessa competência venha a ser praticado de forma a gerar a sobreposição das suas normas às normas existentes em outros Estados.

¹⁰ BORGES, Op. cit. p. 39-41.

¹¹ TORRES, Heleno Taveira. *Pluritributação Internacional sobre as Rendias das Empresas*, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1997, p. 50.

Assim, criação e cobrança de tributos torna-se dúplice ou múltipla, em relação a determinado contribuinte, por conta de leis idênticas existentes em Estados diferentes. São atos de soberania, leis intrafronteiras, mas alcançam fatos que venham a ocorrer além fronteiras. Um Estado ao instituir um determinado tributo, já existente no ordenamento jurídico de outro Estado, estará tornando possível a ocorrência de dupla tributação internacional.

Tratando-se de exercício da soberania estatal por ambos os Estados, não há que se falar em ilegalidade nem ilegitimidade. Logo, a dupla ou múltipla tributação internacional, quando ocorre, não contém qualquer elemento que possa ser objeto de contestação quanto à validade dos tributos que estejam sendo cobrados por qualquer dos Estados.

Embora incomum, um Estado pode editar normas tendo como objetivo precípuo criar uma dupla tributação. A razão justificadora para este tipo de atitude pode ser a necessidade de buscar “determinados resultados de ordem política ou econômica”.¹² Caso isso ocorra, ou seja, se for criado um imposto com o propósito de resultar em multiplicidade ou duplicidade de tributação internacional, não há possibilidade de se tentar invalidar esse ato com base no Direito Internacional porque se trata de ato de soberania.

Importa anotar que, intencional ou não intencional, é sempre legítima a edição, por um Estado soberano, de norma instituidora de tributo que possa resultar em dupla ou múltipla tributação internacional. A criação de lei interna é, pura e simplesmente, o exercício da soberania do Estado independente.

Emanadas de soberanias distintas, onde cada Estado legisla consoante os seus interesses e competência, as normas tributárias acabam, em certas circunstâncias, sobrepondo ônus idênticos aos contribuintes. Aí está, ao menos no terreno das hipóteses abstratas, situam-se as origens do fenômeno da dupla ou múltipla tributação internacional. É consequência do legítimo exercício da competência tributária por parte de Estados independentes.

¹¹ XAVIER, Op. cit. p. 38.

¹² BORGES, Op. cit, p. 70.

2.3.2 Causas

O mero exercício da competência legislativa em matéria tributária por mais de um Estado não é suficiente para causar a dupla tributação internacional.

A causa efetiva da dupla ou múltipla tributação internacional é a ocorrência de fatos concretos sobre os quais incidam tributações idênticas em mais de um sistema tributário soberano.

Recaindo um mesmo fato na esfera de incidência de normas oriundas de sistemas jurídicos nacionais distintos, sem que haja aplicação concreta de ambas as normas, como, por exemplo a aplicação de apenas uma delas, não há dupla ou plouritributação, mas tão somente “dupla tributação *virtual* ou *in thesi*”, distinta, por óbvio, da “dupla tributação *efetiva* ou *in praxi*”. Conforme XAVIER (1995), “Na dupla tributação efetiva ocorre um concurso real de normas; na dupla tributação virtual, o concurso é meramente *aparente*”.¹³

A ocorrência de um fato concreto com repercussões transfronteiriças — ou dotado de elementos de estraneidade — é que vai provocar a aplicação sobreposta de normas de Estados distintos, sobre esse mesmo fato, impondo ônus duplo ou múltiplo a um mesmo contribuinte e relativo a um mesmo período de tempo. Logo, a uma causa concreta segue-se uma consequência concreta, consubstanciada na obrigação de pagamento de um mesmo tipo de imposto a mais de um Estado.

É importante anotar que não há conflito de normas, mas justaposição ou sobreposição de normas. A aplicação normas em concurso sobre uma mesma matéria imponível com o objetivo de constituir créditos tributários distintos em favor de cada uma das respectivas ordens jurídicas nacionais, não significa conflito de normas. Logo não cabe qualquer juízo de valor sobre qual delas teria a primazia, preponderância ou prevalência na aplicação.

As normas tributárias são internas em cada Estado e se submetem unicamente a critérios de validação previstos na respectiva Constituição para que

¹³ Op. cit. p. 38.

sejam eficazes dentro do território nacional. Conforme ensina XAVIER, na dupla tributação internacional não há conflito “em termos de exclusão recíproca” na medida em que cada norma tem aplicação autônoma e independente, resultando, então, “a produção conjunta das consequências jurídica de ambas”.¹⁴

As normas tributárias de um determinado Estado são aplicáveis no interior do respectivo território sem qualquer conflito com as normas de outros Estados porque as normas tributárias nacionais não têm aplicabilidade ultraterritorial. A exação sobre a renda é feita de forma autônoma e exclusiva no território da lei nacional, mesmo quando a renda tenha sido auferida no exterior. As normas de direito interno (Direito Tributário Internacional) a respeito da dupla ou pluritributação tem como desiderato a definição de uma política fiscal — tornando transparente a carga tributária para os contribuintes efetivos ou potenciais, investidores internacioanis, pessoas residentes, etc. —, e não a solução de conflitos normativos com outros sistemas jurídicos.

A doutrina diz que o fenômeno da dupla ou múltipla tributação internacional decorre da aplicação, por Estados distintos, dos mesmos princípios de conexão, porém com critérios diferentes. Ou ainda, da aplicação de princípios de conexão diferentes, relativamente a um determinado fato que configure hipótese de incidência de tributo similar.

Os princípios de conexão são dois: (i) Universalidade e (ii) Territorialidade.

Os critérios de conexão são três: (a) nacionalidade; (b) residência; (c) fonte.

O princípio da Universalidade engloba os critérios da nacionalidade e da residência. O Princípio da Territorialidade engloba o critério da fonte.

Critério da nacionalidade: o Estado tributa os seus nacionais (pessoas físicas ou jurídicas), sem considerar o seu local de residência ou a sua sede, nem a fonte das suas rendas ou tampouco a situação dos seus bens. Com base nesse critério, a pessoa considerada nacional de um determinado Estado, segundo a respectiva lei interna, estará sujeita à tributação da sua renda pelo fisco deste

¹⁴ Op. cit. p. 40-41.

Estado, independentemente do lugar da sua residência ou da sua sede, ou do lugar onde teve origem a sua renda.

Critério da residência: submete à tributação as pessoas que residem no território do Estado, pela totalidade das suas rendas e de seus bens, independentemente de nacionalidade, origem das rendas ou localização dos bens dessas pessoas.

Critério da fonte: o Estado tributa a renda cuja fonte se encontre no seu território, assim como tributa os ganhos relativos aos bens no seu território situados, sem considerar a residência ou a nacionalidade das pessoas que auferem as rendas ou dispõem dos bens.

A escolha de um ou de outro princípio é ato de soberania de cada Estado, representada pelo exercício da competência legislativa, praticado na edição de normas que definam os vetores a serem observados pela respectiva administração tributária e pelas pessoas físicas ou jurídicas enquadradas como contribuintes. Assim, a opção depende exclusivamente de juízo de valor do Estado acerca de oportunidade, conveniência ou necessidade de adotar o princípio da territorialidade ou o princípio da universalidade.

Em termos práticos a escolha se dá entre a adoção ou não do princípio da universalidade, uma vez que o princípio da territorialidade já é, por si só, inerente a todo e qualquer ordenamento jurídico.

O princípio de conexão territorial ou princípio da territorialidade (*source income tax*) é uma decorrência inexorável do poder soberano do Estado sobre o seu território. Por território, se entende, “além do espaço físico, qualquer superfície espacial dentro da qual é consentido a um sujeito exercer direitos e deveres jurídicos, sob a égide da jurisdição de um certo Estado”.¹⁵ Embora nesse espaço (território nacional) qualquer fato-evento possa ser objeto de exação, a tendência atual entre os Estados em geral — desenvolvidos ou não — é a adoção conjugada dos dois princípios de conexão (territorialidade e universalidade).

¹⁵ Id. p. 72.

O princípio da universalidade ou tributação mundial da renda (*world wide income taxation*) vem ganhando força entre os países em geral, mas preponderantemente entre os chamados países industrializados ou desenvolvidos porque estes são exportadores de capital, tecnologia e serviços.

A doutrina explica esse comportamento como sendo consequência dos movimentos de capitais — crescentes e constantes —, da adoção do princípio da progressividade dos impostos e da necessidade de adoção de medidas contra a evasão e elisão fiscal, problemas estes, agravados pela agressiva ação dos países com regimes fiscais especiais, os chamados paraísos fiscais (*tax heavens*). BAKER diz que a mitigação tributária, seja ela entendida como elisão ou evasão fiscal, será uma constante no século XXI “porque as pessoas continuarão a organizar seus negócios de forma a incorrer na menor carga tributária”. Emergem, dessa constatação, duas linhas de ação distintas: (a) a tributação internacional combatendo a evasão fiscal; (b) o planejamento tributário internacional usando de regimes tributários favorecidos (paraísos fiscais ou centros financeiros de *offshore*).¹⁶

Os principais fundamentos para a adoção do princípio da universalidade são os seguintes: (a) aumentar as receitas fiscais do Estado por conta dos agentes econômicos nacionais que atuem no exterior; (b) manutenção do princípio da isonomia, entre os nacionais residentes (*domiciliary income*) e não residentes (*foreign income*), evitando que os últimos se beneficiem de vantagens fiscais oferecidas pelos Estados-fonte, sobretudo os paraísos fiscais (*tax heavens*); (c) dar efetividade aos princípios da capacidade contributiva e da progressividade dos impostos incidentes sobre a renda; (d) o movimento crescente de capitais ao redor do mundo; (e) combate à elisão e à evasão fiscal internacional, sobretudo quando decorrentes de estímulos fiscais oferecidos pelos países menos desenvolvidos e paraísos fiscais.

Como se verifica, são várias as causas que levam à dupla ou múltipla imposição tributária internacional.

¹⁶ BAKER, Philip. *A Tributação Internacional no Século XXI*. Revista Direito Tributário Atual — Instituto Brasileiro de Direito Tributário/Dialética, nº 19, São Paulo, 2005, p.44-45.

Embora indesejável, em certos casos ela decorre do exercício da vontade soberana dos Estados que querem de fato provocar a dupla ou múltipla tributação internacional. Em outros, é mera consequência de normas internas editadas com o fito único de prover o tesouro nacional com os recursos necessários ao financiamento da máquina pública, sem preocupação com os efeitos em relação a outros sistemas jurídicos. Noutras situações, porém, há uma estratégia fiscal internacional do Estado, o qual, mediante a utilização de critérios de conexão, vai buscar receitas tributárias em fato-evento com elementos de estraneidade, ou seja, em que haja conexão com territórios de outros Estados, seja para aumentar a receita seja para evitar distorções pela utilização indevida do seu sistema jurídico interno.

2.3.3 Espécies

A doutrina classifica a dupla ou múltipla tributação internacional em diversas espécies: efetiva e virtual; intencional e não intencional; simples e composta; pessoal e mista; vertical, horizontal e oblíqua, etc. A classificação tem importância didática porque permite identificar quando há a ocorrência concreta do fenômeno e quando ela é apenas potencial, assim como mostra como ocorrem as ações dos Estados soberanos.¹⁷

A dupla ou múltipla tributação internacional é considerada efetiva ou real, quando ocorre na prática a pluralidade de cobrança de impostos; virtual ou potencial quando, embora haja concorrência de duas ou mais soberanias, apenas um Estado ou nenhum deles exige o pagamento de impostos.

É intencional ou não intencional segundo tenha havido ou não o propósito de um Estado em instituir imposto sob determinado princípio ou critério, com a finalidade precípua de sobrepô-lo a imposto cobrado por outro Estado, o que pode ser motivado por questões de política interna.

¹⁷ BORGES, Op. cit., p. 69-74.

Consoante a quantidade de tributações, a múltipla tributação pode ser simples, quando decorre de exações emanadas apenas de dois Estados, ou, composta, quando a uma dupla tributação se sobrepõe outra dupla tributação.

A classificação em real, pessoal e mista está relacionada com o objeto ou sujeito dos impostos, de modo que se os impostos incidirem sobre os bens, será real, se os impostos incidirem sobre as pessoas, será pessoal, e se incidirem sobre ambos será mista.

Outra classificação separa a dupla ou múltipla tributação internacional em: (a) vertical, quando os entes tributadores não estão no mesmo nível, como ocorre entre um Estado soberano e uma organização internacional; (b) horizontal, se os entes instituidores do tributo estiverem no mesmo nível, como é o caso de dois Estados soberanos; (c) oblíqua, quando os entes não estão no mesmo nível e não há entre eles uma relação de dependência, como ocorre quando se sobrepõem impostos cobrados por um Estado soberano e um entre territorial autônomo, mas não soberano, porque pertencente a outro Estado.

Há outras classificações, como por exemplo, periódica e única, direta e indireta, a respeito das quais a doutrina diverge, mas que no geral são consideradas de pouca utilidade para a compreensão do fenômeno.

Cabe, ainda, um registro a respeito das figuras afins, mas que não se confundem com a dupla tributação internacional. São elas: (a) a dupla tributação interna — quando não há sobreposição de sistemas tributários soberanos, mas apenas e tão somente a sobreposição de normas internas, ou seja, dentro do próprio território da soberania, como por exemplo, de dois Estados-membros; (b) dupla tributação econômica — quando o múltiplo ônus tributário recai sobre a mesma operação econômica e não sobre o mesmo sujeito passivo; c) *bis in idem* — quando o mesmo entre tributante exige dois impostos idênticos do mesmo sujeito passivo, relativamente ao mesmo fato gerador.

2.3.4 Consequências

A consequência mais nefasta da dupla ou múltipla tributação internacional configura-se nos prejuízos que causa para as relações econômicas entre pessoas — físicas ou jurídicas, residentes em Estados diferentes. Por esta razão, tem se verificado ao longo dos tempos um esforço crescente por parte dos setores públicos e privados no sentido de eliminar ou mitigar a dupla tributação internacional.

De acordo com DORNELES, os inconvenientes da dupla ou múltipla tributação são: (i) imposição de dificuldades ao fluxo de investimentos; (ii) encarecimento do custo do dinheiro; (iii) encarecimento e imposição de dificuldades na transferência de tecnologia; (iv) insegurança para os contribuintes; (v) neutralização por parte de um Estado da política fiscal de outro Estado.¹⁸

Além dos problemas e prejuízos causados aos indivíduos e empresas pela dupla ou múltipla tributação e pela falta de harmonia nas regras adotadas entre os diferentes países, há que se analisar a questão das vantagens e desvantagens da eliminação ou redução da dupla ou pluritributação para os países.

Medidas visando eliminar ou reduzir a dupla ou múltipla tributação têm sido adotadas sob diversas formas. Alguns Estados optam por medidas unilaterais, outros deliberam em convenções bilaterais, mas recorrendo a modelos sugeridos por organismos internacionais. A OCDE (Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico) realiza um trabalho consistente há muitos anos estimulando e fornecendo ajuda às nações-membro para que firmem tratados de dupla tributação.

A ONU (Organização das Nações Unidas) também vem envidando esforços no mesmo sentido, estimulando especialmente entre os países ditos em desenvolvimento, para que negociem e firmem tratados nesta área, adotando-os como mecanismos de dinamização das suas relações econômicas.

¹⁸ DORNELLES, Francisco Neves. A dupla tributação internacional da renda. Rio de Janeiro: FGV. 1979. p. 8.

2.4 Tratados sobre dupla tributação internacional

O fenômeno da dupla ou da múltipla tributação internacional deu origem a um movimento internacional cujo objetivo é combater esse pernicioso problema para as relações econômicas internacionais.

O problema reconhecidamente não é de fácil solução. Os governos nacionais não querem abrir mão de receitas tributárias, mas ao mesmo tempo precisam agir com flexibilidade na tributação de certas atividades. A rigidez na política de cobrança de impostos pode causar resultados perversos pois, dependendo de como forem tributadas rendas e atividades com repercussões transnacionais, não haverá aumento de receita tributária em termos reais, mas obstáculos tributários ao desenvolvimento econômico.

Barreiras fiscais podem ter efeito perverso, pois ao invés de aumentar receitas, desestimulariam empresas e indivíduos a se envolver em atividades transnacionais, diminuindo o potencial econômico do país. E menor potencial é o mesmo que menor potencial de arrecadação de tributos.

Os tratados surgem, então, como instrumentos de proteção dos interesses dos Estados contra a evasão fiscal e de harmonização de diferentes sistemas jurídicos, de modo a permitir a justa cobrança de tributos e estimular o desenvolvimento da economia em escala mundial.

Há convenções internacionais cujo objetivo central envolve matérias de outra natureza, mas que contemplam questões tributárias não relacionadas com a dupla ou múltipla tributação. Tais acordos visam estimular as atividades econômicas intra ou inter regionais, eliminando tributos e obrigações tributárias aduaneiras, mas sem entrar na questão da dupla ou múltipla tributação internacional. O exemplo mais comum são os tratados regionais de comércio, como é caso do Tratado de

Assunção que criou o Mercosul, cujo objetivo foi criar uma zona de livre comércio e uma união aduaneira entre os Estados-membros.¹⁹

2.4.1 Histórico dos tratados

Os primeiros tratados sobre dupla tributação datam do século XIX, entre a Prússia e Saxônia em 16/04/1869, Áustria e Hungria em 12/12/1869 e Prússia e Áustria em 21/06/1899.

Nos primórdios do século XX o crescente intercâmbio econômico entre as nações tornou presente necessidade de ações conjuntas dos governos na busca de um modelo que servisse de padrão universal para a harmonização dos diversos sistemas tributários, visando soluções aos problemas da dupla tributação e da evasão fiscal internacionais.

Verifica-se, pois, que a preocupação não se restringia a evitar ou reduzir a dupla ou múltipla tributação internacional de empresas e indivíduos. Havia também a necessidade de evitar que o uso desvirtuado das regras fiscais tendentes a eliminar a múltipla tributação internacional se tornasse um caminho para a evasão.

Embora não haja obrigatoriedade de adoção de modelos idênticos ou semelhantes pelos Estados nacionais, o fato é que, a exemplo do que ocorre em outras áreas das relações econômicas internacionais, com os chamados *Incoterms* no comércio exterior, há uma natural procura por padrões que facilitem a vida dos interessados, sejam eles administrações tributárias dos governos, empresas ou indivíduos.

Ainda no ano de 1919 a Câmara do Comércio Internacional²⁰ propôs fosse elaborado um acordo que impedisse a sobreposição da cobrança de impostos, em

¹⁹ O MERCOSUL foi constituído em 1991 pelo Brasil, Argentina, Uruguai e Paraguai visando um leque imenso de objetivos, dos quais, se destacam, no campo tributário, a eliminação de direitos aduaneiros entre os membros e uma tarifa externa comum.

países diferentes, sobre o mesmo rendimento auferido por pessoas físicas e jurídicas.

Inicialmente se imaginava que era possível uma convenção multilateral para regular o assunto em nível universal. Todavia, a complexidade de cada um dos sistemas tributários nacionais tornou inviável essa idéia de uma única convenção multilateral e fez com que os esforços, desde então, fossem direcionados apenas na direção de um modelo, o qual, com as devidas adaptações a cada caso, serviria de padrão para negociações entre duas nações soberanas.

Em 1921 a Sociedade das Nações²¹ criou um grupo, formado por economistas e professores de universidades da Holanda (Rotterdam), Itália (Turim), Estados Unidos (Colúmbia) e Inglaterra (Londres), com a tarefa de realizar um estudo sobre a dupla tributação internacional e oferecer sugestões de métodos para solucionar o problema. Em 1923, o grupo apresentou o primeiro trabalho sobre o tema, indicando um modelo de convenção para evitar a dupla ou múltipla tributação.

No período de 1923 a 1925, criou-se um novo grupo, agora formado por técnicos especializados em questões tributárias e indicados por de diversos países da Europa. O novo grupo elaborou um relatório tendo por base o estudo dos economistas de 1923, porém, enriquecido com outros dados, sugerindo que deveriam caber ao país de origem do rendimento os impostos incidentes sobre rendimentos imobiliários, exploração de estabelecimentos agrícolas, comerciais e industriais, enquanto que o imposto geral deveria ser da competência do Estado de domicílio do contribuinte.

²⁰ A Câmara de Comércio Internacional — CCI (*International Chambers of Commerce*) foi fundada em 1919 e tem sede em Paris – França. Seu propósito é servir à promoção dos negócios internacionais, nas áreas de comércio, investimentos, abertura de mercados para produtos e serviços e livre circulação de capitais. É uma organização privada, portanto não vinculada a governos. Seus milhares de membros, entre empresas e associações empresárias, estão espalhados por mais de cento e trinta países. A CCI desempenha papel fundamental nos negócios internacionais privados, criando normas que servem de padrões ou *Standards* para operações comerciais e financeiras. São as chamadas Brochuras ou Publicações (*Uniform Customs and Practice*), das quais a mais antiga data de 1933 e a mais conhecida, os *Incoterms*, publicada em 1936, definiu os *standards* utilizados universalmente nas operações de comércio exterior, como por exemplo, CIF, FOB, etc. INTERNATIONAL CHAMBER OF COMMERCE — ICC. Disponível em: <http://www.iccwbo.org/id93/index.html> > acesso em 07 fev 2008.

²¹ A Sociedade das Nações ou Liga das Nações foi uma organização internacional criada após a Primeira Guerra Mundial, cujo objetivo específico era “manter a paz através de mecanismos jurídicos”. Entre as suas funções essenciais estava a cooperação, econômica, social e humanitária. A Liga das Nações foi substituída pela ONU após a Segunda Guerra Mundial.

A partir de 1927 a Sociedade das Nações divulgou esse trabalho aos Estados membros. Nos anos de 1928, 1939, 1943 e 1946, foram feitas diversas revisões, sendo as duas últimas em convenções realizadas no México e Inglaterra. Nessas discussões foram sendo definidos os conceitos de domicílio fiscal e estabelecimento permanente e formas de repatriação de lucros empresariais.

No período imediato ao término da Segunda Guerra Mundial o problema da dupla ou múltipla tributação recebeu maior atenção por parte dos países ricos ou industrializados, o que se explica pela necessidade, então latente, de se dar forte impulso nas relações econômicas entre as nações, sobretudo nas economias européias, enfraquecidas pelos prejuízos causados pelo conflito. Seguindo essa linha de pensamento, diversas organizações foram criadas ao redor do mundo visando fomentar as atividades econômicas e diminuir as tensões políticas, tanto em nível mundial quanto regional.

Uma dessas organizações ganhou especial relevo no contexto internacional. Trata-se da Organização para a Cooperação Econômica Européia (OCEE), cuja denominação posteriormente foi alterada para Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) em razão da sua abertura para nações de outros continentes.²²

A partir do ano de 1956 a OCDE realizou um trabalho forte visando dotar os seus membros de um modelo de tratado para eliminar a dupla tributação. Embora o esforço, as dificuldades de compatibilizar interesses conflitantes entre as nações retardaram o primeiro resultado efetivo, no caso a “Convenção Modelo da OCDE de 1963”. Na realidade foram dois trabalhos, pois ao modelo padrão foram agregados os chamados “Comentários Oficiais”, cujos conteúdos e influências nos acordos sobre dupla tributação serão analisados mais adiante.

A criação da ONU no ano de 1946 não significou a imediata continuidade dos esforços da sua antecessora Sociedade das Nações. Passaram-se trinta e três anos

²² OCDE ou *OECD* (Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico) foi criada em 30.09.1961 e sucedeu a Organização para Cooperação Econômica Européia que havia surgido em 1948 na esteira do Plano Marshall visando reorganizar a economia da Europa. Hoje é integrada por trinta países que respondem por mais de cinquenta por cento da riqueza do mundo e tem como objetivos fomentar a democracia, o livre mercado, o crescimento econômico e a estabilidade da economia mundial. Disponível em: <<http://www.oecd.org>> acesso em 30.03.2008.

até ser produzido em 1979 um modelo de acordo sob os auspícios da “nova” organização. Antes, porém, no período de 1968 até 1979, por decisão do Comitê Econômico e Social da ONU, foi constituído um grupo de trabalho, formado por peritos em dupla tributação internacional, com a tarefa de estudar o assunto e elaborar um documento a respeito. Ao final foi entregue um trabalho escrito, intitulado *Guidelines for Tax Treaties Between Developed and Developing Countries*, que viria a servir de base para a Convenção Modelo da ONU.²³

Na América Latina a questão da dupla tributação internacional tornou-se presente nas negociações entre autoridades governamentais bem mais tarde que na Europa. Foi somente na década de 1960, na esteira das discussões que se seguiram à criação da ALALC²⁴ e do Pacto Andino²⁵, que os Estados da região passaram a discutir instrumentos para evitar a dupla ou múltipla tributação internacional.²⁶

O Conselho de Política Fiscal do Pacto Andino aprovou, em 1971, um modelo de acordo bilateral para evitar a dupla tributação da renda. A característica principal do modelo foi a concessão ao Estado-fonte (onde a renda é produzida) do direito exclusivo de tributação do contribuinte residente em outro Estado. Segundo DORNELLES, foi “antes de tudo uma declaração de princípios de países importadores de capital”.²⁷ Todavia, sem possibilidade de utilização prática quando a contraparte for um Estado exportador de capital, pois as nações deste grupo seguem o modelo da OCDE, e por conseqüência, adotam os critérios da residência e nacionalidade para reger os acordos bilaterais.

²³ DORNELLES, op. cit. p. 49.

²⁴ ALALC — Associação Latino-americana de Livre Comércio foi constituída em 1960, em Montevideú, com o objetivo de diminuir as tarifas alfandegárias entre os países membros e criar uma zona de livre comércio. Após vinte anos de insucessos foi substituída pela ALADI — Associação Latino-americana de Integração, congregando os antigos membros (Argentina, Bolívia, Brasil, Colômbia, Chile, Equador, México, Paraguai, Peru, Uruguai e Venezuela), agora apenas com princípios programáticos, mas sem objetivos definidos. Não há mais o compromisso de criar zona de livre comércio.

²⁵ Comunidade Andina, também conhecida como Pacto Andino ou Bloco Andino, foi criada em 1969 pela Bolívia, Colômbia, Equador, Peru e Venezuela, no Acordo de Cartagena, com o objetivo de acelerar o desenvolvimento dos países membros através da integração econômica e social.

²⁶ DORNELLES, op. cit. p. 69-80

²⁷ Id. p. 74.

A ALALC constituiu um grupo de peritos com a missão de elaborar um modelo de Convenção para eliminar a dupla tributação. Após desenvolver os trabalhos no período de 1973 a 1977, foi entregue uma minuta cujos objetivos eram definir critérios visando facilitar o trabalho dos negociadores dos acordos bilaterais e estabelecer fundamentos mais claros para adoção do critério da fonte. A pretensão do modelo da ALALC não era vincular os países membros, mas dar-lhes caminhos flexíveis, de modo que modificações poderiam ser introduzidas conforme as peculiaridades e interesses dos Estados negociadores, ou seja, poderia ser utilizado tanto o princípio da fonte como o princípio da residência ou domicílio.

Em suma, essa revisão da história dos acordos sobre dupla ou múltipla tributação deixa patente ao menos dois aspectos: (a) é recente no contexto histórico das nações, só a partir de meados do século passado, a preocupação com medidas para evitar que a questão tributária se torne uma barreira ao progresso das relações econômicas internacionais; (b) na América Latina, particularmente, as ações coordenadas pelos organismos regionais são ainda mais recentes e enfrentam maiores dificuldades.²⁸

Embora os louváveis esforços da ALALC, o modelo criado por esta organização pecou pela sua inviabilidade prática, segundo DORNELLES,²⁹ por causa de duas opções problemáticas: (a) não recorrer ao conceito de estabelecimento permanente ou similar; (b) adoção do princípio de atração (do Estado fonte) em sua inteireza.

2.4.2 Convenção Modelo da OCDE

A minuta oferecida pela OCDE compõe-se de dois documentos: (a) a Convenção Modelo OCDE (*Model Tax Convention*), que apresenta conceitos,

²⁸ ALBERTO XAVIER diz que o predomínio das riquezas imobiliárias e a pequena intensidade das relações econômicas internacionais que caracterizavam a economia mundial até o início do século passado explicam porque a celebração de acordos para evitar a dupla ou múltipla tributação é tão recente. Op. cit. p. 89.

²⁹ Op. cit. p. 78.

procedimentos, etc. (b) os “Comentários” que trazem explicações para fatos, conceitos e procedimentos, antecipando ou procurando antecipar respostas às dúvidas que possam surgir na interpretação do texto da Convenção-Modelo. TORRES esclarece que tais documentos “não passam de uma pauta a ser seguida pelos Estados em suas negociações, sem implicar qualquer vinculação”.³⁰

A Convenção Modelo OCDE (*Model Tax Convention*) está estruturada do seguinte modo: Capítulo I (arts. 1º e 2º) — enuncia o seu âmbito de aplicação; Capítulo II (arts. 3º e 5º) — define alguns termos e conceitos; Capítulo III (arts. 6 a 21) — define a distribuição de competência no que concerne aos impostos sobre o rendimento; Capítulo IV (art. 22) — define a tributação do patrimônio; Capítulo V (arts. 23-A e 23-B) — determina as consequências das regras de tributação e faculta aos Estados a escolha de métodos (isenção e imputação) para evitar a dupla tributação; Capítulo VI (arts. 24 a 28) — contém disposições especiais sobre a não discriminação, procedimento amigável, troca de informações e privilégios de funcionários diplomáticos e consulares e regras sobre extensão do tratado a partes do território; Capítulo VII (arts. 29 e 30) — disposições finais definem sobre a entrada em vigor e cessação do acordo.

Embora a doutrina se firme na assertiva de que os modelos de convenções da OCDE ou da ONU não obrigam aos Estados-membros, pois as minutas apenas servem de norte para as equipes de negociações internacionais, os mesmos autores dizem que, na prática, a redação final dos tratados repete o modelo. Em um caso ou outro, pequenas adaptações são feitas para atender a aspectos particulares que envolvam os interesses dos Estados signatários.

Revelando os propósitos da organização em ampliar o seu raio de influência, no ano de 1996 o Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE decidiu organizar reuniões anuais envolvendo Estados-membros e Estados não-membros para discutir aspectos relacionados à aplicação e interpretação das convenções. Inclusive, passou a permitir aos não-membros a possibilidade de “dar a conhecer a sua discordância relativamente ao texto do modelo ou de seus comentários”.

³⁰ TORRES (1997), Op.cit. p. 347.

Nessa esteira, a partir de 1997 a publicação do Modelo e seus anexos incorporou reservas de países não-membros, de forma que, em negociações futuras, os outros Estados podem conhecer, antecipadamente, as posições de países como o Brasil “em matéria de eliminação de dupla tributação”.³¹

Assim sendo, a análise dos aspectos gerais da Convenção Modelo OCDE, mostra, resumidamente os principais aspectos dos acordos que têm sido firmados pelos Estados, membros e não-membros, que adotam a orientação daquele organismo.

Escopo subjetivo — os sujeitos (pessoas físicas ou jurídicas) residentes em um ou outro Estado signatário, independentemente de nacionalidade.

Escopo objetivo — o objeto são os impostos sobre a renda e o capital, tanto aqueles existentes na época da assinatura do acordo, quanto os que forem criados depois e que possuam a mesma natureza.

Definições — os conceitos dos principais termos utilizados neste tipo de acordo são os seguintes: (a) *pessoa*: compreende pessoas físicas e jurídicas; (b) *sociedade*: qualquer pessoa jurídica ou entidade considerada pessoa jurídica para fins tributários; (c) *nacionais*: indivíduos em exercício da nacionalidade de um dos Estados signatários e pessoas jurídicas, sociedades ou associações, constituídas sob as leis de um Estado signatário; (d) *residente*: pessoa que é sujeita à legislação tributária de um Estado signatário em razão da sua residência, domicílio, sede ou outro critério análogo, sendo que, se a pessoa jurídica for residente em ambos, para efeitos da convenção será considerada residente no Estado onde estiver localizada a sede de sua direção efetiva; (e) *estabelecimento permanente*: uma instalação fixa de negócios onde a empresa exerça, no todo ou em parte, sua atividade, inclusive por terceiros intermediários, salvo se estes forem agentes independentes.

Rendas — são previstos os diversos tipos rendas sujeitas à tributação

³¹ PALHA, Margarida. *A eliminação da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento e o capital: os modelos da OCDE e das NU*. in Curso de Integração Econômica e Direito Internacional Fiscal, Brasília, Escola Superior de Administração Fazendária(ESAF)/União Européia, 2006, p. 111.

(*taxation of income*), tais como, lucros, *royalties*, ganhos de capital, rendimentos de profissionais liberais, certos tipos de remuneração de trabalho assalariado, etc.

Tributação no Estado de Residência do contribuinte — define os rendimentos tributáveis no Estado de Residência, dos quais destacam-se: (a) lucros das empresas e rendimentos do trabalho independente quando não imputáveis a um estabelecimento permanente situado no Estado da fonte; (b) lucros das empresas de navegação; (c) rendimentos de relação de emprego ou pensões; (d) patrimônio representado por valores mobiliários; (e) rendimentos não previstos expressamente na Convenção Modelo.

Tributação no Estado da fonte dos rendimentos — define os rendimentos tributáveis no Estado-fonte: (a) rendimentos imobiliários; (b) ganhos de capital; (d) honorários ou remuneração similares de diretores; rendimentos de artistas e atletas; (e) rendimentos atribuídos excepcionalmente à competência tributária do Estado da fonte.

A característica principal do Modelo OCDE é o direito conferido ao Estado de residência de tributar o rendimento dos seus residentes, independentemente do lugar onde tenha sido auferido, o que vale para lucros, *royalties*, ganhos de capital, rendimentos de profissionais liberais, certos tipos de remuneração de trabalho assalariado, etc. Ao Estado-fonte cabe o direito de tributar a renda em casos limitados, como, por exemplo, dividendos e juros em alíquotas reduzidas, rendimentos de propriedades imobiliárias, rendimentos de empresas e profissionais liberais com estabelecimento permanente no seu território e rendimento de trabalho assalariado.

Nas negociações entre países desenvolvidos e em desenvolvimento, que tomam por base o Modelo OCDE, é comum ocorrer alterações no texto, adaptando-o com previsões do Modelo de Convenção da ONU, uma vez que este é considerado mais benéfico para os países importadores de capital.

2.4.3 Convenção Modelo da ONU

De maneira geral os autores estão de acordo no sentido de que há uma semelhança muito grande entre o Modelo ONU e o Modelo OCDE, tanto na estrutura orgânica do documento quanto no seu conteúdo. O Modelo da ONU tem uma diferença fundamental, porém, ao reforçar o critério de conexão da fonte dos rendimentos, privilegiando o princípio da territorialidade.

A principal característica que distingue o Modelo da ONU, portanto, é a adoção do princípio da territorialidade, com preponderância do critério da fonte de pagamento, considerado como mais adequado para os países importadores de capital. Enquanto o Modelo OCDE busca estabelecer premissas que vão regular as relações entre países iguais (desenvolvidos), o Modelo da ONU tem como objetivo possibilitar a criação de mecanismos para regular a relação entre países em situações econômicas desiguais (desenvolvidos *versus* em desenvolvimento).

A definição ampliada de estabelecimento permanente é apontada por TORRES como a característica que mais diferencia o Modelo ONU em relação ao Modelo OCDE.³² O seu objetivo é dar força de atração ao Estado-fonte para abarcar prestação de serviços e consultoria, canteiros cuja permanência seja superior a seis meses, fornecimento de serviços por empresa estrangeira quando superior seis meses, pessoas que mesmo não sendo independente nem tendo poderes para contratar mantém estoque habitual de mercadorias para entrega em nome de empresa estrangeira.

Em razão destas semelhanças, mesmo os Estados em desenvolvimento, inclusive o Brasil, costumam adotar como modelo o documento da OCDE, negociando com a contraparte as alterações necessárias para equilibrar as relações econômicas desiguais. Ou seja, mesmo no caso de convenções envolvendo países importadores e exportadores de capitais a convenção modelo

³² Id. p. 383

que acaba prevalecendo é a da OCDE.³³

2.4.4 Os tratados no contexto mundial

Verifica-se que há uma preocupação em escala mundial no sentido da ampliação do número de tratados, bilaterais ou multilaterais, visando diminuir entraves nos movimentos de capitais, bens, serviços e pessoas. Nesse norte, não apenas os acordos sobre dupla tributação internacional estão no centro das atenções. São de grande relevo os acordos de integração econômica regional, que deram origem aos chamados blocos de países, como é o caso da União Européia, Mercosul e Nafta, dentre outros. Por meio dos acordos de integração regional os governos nacionais procuram eliminar barreiras tributárias entre as suas economias, criando as zonas de livre comércio e de união aduaneira.

Tamanho esforço justifica-se ante os resultados positivos que os acordos produzem no desenvolvimento das relações econômicas, tecnológicas e culturais. A falta de dinamismo na economia redundava, naturalmente, em uma arrecadação tributária menor, característica dos Estados sem muita importância no contexto econômico mundial. Diferentemente, os países com maior importância no cenário global são aqueles cujas economias são dinâmicas, abertas à economia global e fortemente integradas aos seus parceiros regionais.

Embora os tratados de integração regional também tenham dentre os seus objetivos a busca de dinamismo nas relações internacionais por meio da desoneração tributária da atividade econômica - favorecendo a circulação de capitais, bens, serviços e pessoas - ao escopo do presente estudo interessam diretamente os tratados bilaterais de combate à dupla tributação internacional.

De qualquer modo, esse dilema entre renúncia à tributação ou renúncia ao dinamismo da economia, que no caso dos países em desenvolvimento pressupõe o recebimento de investimentos por conta de capitais, tecnologia e conhecimento

³³ Xavier, Op. cit. p. 92-96.

oriundos de países desenvolvidos, faz com que os Estados sejam muito cuidadosos na condução das negociações de novos tratados sobre dupla tributação internacional.

Conforme BORGES, a ONU disponibiliza junto com a Convenção Modelo um Manual de Negociação de convenções bilaterais.³⁴ O objetivo do documento é facilitar o trabalho dos negociadores das nações membros da ONU, de modo que, partindo de um roteiro prévio, as discussões se limitem aos aspectos do manual que se aplicam aos interesses de cada Estados no processo de negociação.

De acordo com o Manual da ONU o processo de negociação de convenções bilaterais deve observar sete fases: (i) avaliação da real necessidade de ser firmada uma convenção sobre dupla tributação entre as duas nações interessadas, o que se descobre analisando a potencialidade das relações econômicas e o efetivo entrave da tributação, real ou virtual, na dinamização desse intercâmbio; (ii) primeiros contatos pela via diplomática, utilizando-se ao máximo a informalidade para troca de informações, o que implica em confiança e boa fé de ambas as partes; (iii) a negociação propriamente dita deve ser conduzida por um alto funcionário da administração tributária, que vai ser a liderança maior de uma equipe de no máximo cinco pessoas e estar investido de poderes para tomar decisões, ainda que em caráter provisório; (iv) elaboração de projeto de convenção ou documento de trabalho, que deverá levar em conta posições já adotadas em convenções tributárias firmadas pelo outro Estado; (v) reuniões entre os negociadores dois Estados, num quantitativo mínimo de duas, sendo uma em cada país, e cada uma com duração de uma semana; (vi) análise, em cada reunião, do texto integral do projeto ou projetos de convenção, discutindo-se artigo por artigo até chegar a uma redação consensual que deverá ser assinada pelos chefes ou líderes das delegações; (vii) assinatura do projeto de convenção pelas respectivas autoridades de cada Estado, com poderes para firmar compromissos, sendo devidamente aclarado o limite dessa representação.

É importante registrar que todo o processo de negociação no nível técnico tem caráter eminentemente precário, ainda que o chefe da delegação nacional tenha

³⁴ Op. cit. p. 116.

assinado o texto do projeto de convenção, pois sua competência se circunscreve a limites estreitos. O que confere autenticidade e um caráter definitivo a um documento dessa natureza é a assinatura de uma autoridade plenipotenciária, pessoas que apresentem “carta de plenos poderes” para firmar compromisso em nome do Estado, como por exemplo, chefes de Estado, chefes de Governo, ministros de Relações Exteriores, ministro da Fazenda, chefes de missão diplomática, etc.

Ainda que autêntico e definitivo, um projeto de convenção bilateral sobre dupla tributação internacional só deixa de ser projeto e entra em vigor, efetivamente, após a troca recíproca dos instrumentos comprobatórios da ratificação por cada um dos Estados signatários, ou, na data nele prevista, desde que assim o permitam os sistemas jurídicos internos.

A Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, ao dispor sobre a entrada em vigor dos tratados, estabelece em seu artigo 24 que se houver previsão expressa no seu texto o tratado entra em vigor na data ali estabelecida; não havendo previsão depende do consentimento formal dos Estados signatários, o que deve ocorrer na forma prevista nos respectivos sistemas jurídicos internos.

2.5 Métodos de eliminação da dupla tributação internacional

São vários os métodos utilizados para eliminar ou minimizar os efeitos da dupla ou múltipla tributação internacional, tanto pelos Estados quanto pelos particulares. Os primeiros adotam, comumente, medidas unilaterais e bilaterais. Os particulares, especialmente as empresas, utilizam-se de planejamento tributário internacional, mister para o qual precisam, naturalmente, de assessoria altamente especializada.

As medidas utilizadas pelos Estados para eliminar ou atenuar a dupla tributação internacional são os chamados métodos: isenção integral, isenção com

progressividade, imputação ordinária, imputação integral, dedução, divisão do poder tributário.

Método da isenção integral — o rendimento não é considerado para fins de tributação, de modo que sequer interfere na fixação da progressiva sobre o rendimento total do contribuinte. Pode ser concedido, tanto pelo país fonte do rendimento, quanto pelo país de residência do contribuinte. A isenção integral no país fonte é em geral mais comum entre países que mantêm um fluxo recíproco de investimentos, de modo que a perda nos casos de isenção concedida por um Estado é logo compensada pela reciprocidade, ou seja, a exclusividade na tributação de rendimentos recebidos por seus residentes no outro Estado. Esse é o método adotado pelo modelo de Convenção da OCDE para tributação de ganhos com *royalties* e na venda de bens (artigo 12, §1; artigo 13, §4). O método da isenção integral no país de residência ou de domicílio interessa muito aos países importadores de capital porque impede seja neutralizado o benefício fiscal concedido ao investidor estrangeiro como atrativo para a entrada de capitais. Um exemplo de convenção feita em benefício de país importador de capital é a convenção Brasil/Áustria, que estabelece: “serão isentos do imposto de sociedade e do imposto incidente sobre empresas industriais e comerciais na Áustria” os dividendos pagos no Brasil a uma sociedade austríaca que detenha mais de 25% do capital da empresa brasileira que produziu os dividendos (artigo 26, §6).³⁵

Método da isenção com progressividade — apesar de ser isento, o rendimento é levado em consideração para fixação da alíquota incidente sobre os rendimentos tributáveis. Todavia, após a definição a alíquota, esta é aplicada apenas sobre o montante do rendimento que se pretende tributar, excluindo-se a parcela objeto da isenção. Em geral é utilizado pelos países de residência, pois estes tributam a renda universal do contribuinte, mas também pode ser adotado por países fonte da renda. DORNELLES aponta os acordos do Brasil com Alemanha, Áustria, Bélgica, Espanha, França, Noruega e Suécia, como exemplos de isenção com progressividade prevista para rendimentos produzidos em território brasileiro.

³⁵ BRASIL. Decreto nº 78.107, de 22 de julho de 1976. Convenção entre o Brasil e a Áustria para evitar a dupla tributação. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 23 jul. 1976, art. 23, § 6.

Método da imputação ordinária — o país de residência do contribuinte concede um crédito (*tax credit*) correspondente ao valor do imposto pago no país fonte do rendimento, podendo ser limitado ou não. O crédito será limitado quando o país de residência concede benefício restrito, ou seja, limita o valor do crédito ao valor do imposto que seria cobrado em situação normal sobre o rendimento auferido no país fonte. Deste modo, se o imposto cobrado no país fonte for maior que o imposto que seria cobrado no país de residência, não será integral a isenção.

Método da imputação integral — ocorre quando o crédito a ser concedido pelo país de residência leva em consideração a totalidade do imposto pago no país fonte, sem limitação. Ainda que elimine a dupla tributação internacional, a aplicação do método da imputação integral, assim como o método da imputação ordinária, tem como característica negativa o fato de que elimina os efeitos das políticas fiscais dos países importadores de capital quando estes reduzem ou eliminam impostos para atrair investidores.

Método da dedução — não é considerado eficaz para o objetivo da eliminação da dupla tributação internacional porque apenas deduz o imposto pago pelo contribuinte no país fonte dos rendimentos, mantendo a tributação sobre o restante da renda obtida no exterior. Logo, serão tributados no país de residência os rendimentos líquidos auferidos no país fonte, ou seja, rendimentos brutos menos os impostos pagos.

2.6 Política brasileira na questão da dupla tributação internacional

Os autores classificam os sistemas jurídicos nacionais, relativamente ao relacionamento com a ordem jurídica internacional, em dois grupos, saber: doutrina monista e doutrina dualista.

Em suma, (a) a doutrina monista defende a tese de que há um só sistema jurídico, de modo que uma norma de caráter internacional, como por exemplo, um tratado devidamente formalizado no âmbito internacional, entraria em vigor

independentemente de qualquer formalidade legislativa interna; (b) a doutrina dualista, por seu turno, prega a separação e total independência, entre a ordem jurídica interna e a internacional, donde conclui que, um tratado somente entra em vigor após a sua incorporação ao sistema jurídico nacional na forma prevista na respectiva legislação interna.

Embora a matéria não seja pacífica, a doutrina se inclina pelo entendimento de que o Brasil adota o sistema dualista.³⁶ Consoante a Constituição Federal (artigos 49, I e 84, VII e VIII) a competência privativa para celebrar tratados, convenções e atos internacionais é do Presidente da República, todavia, quando tais atos acarretarem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional, somente serão integrados ao sistema legal brasileiro depois de aprovado pelo Congresso Nacional mediante decreto legislativo.³⁷

LIZIANE MEIRA sustenta que as disposições dos artigos 49,I, 59,VI e 84,VIII, da Constituição “não se harmonizam com a interpretação dada pelos adeptos da teoria monista ao do texto constitucional”. Isso porque o comando do art. 5º §2º, segundo o qual a Constituição não exclui direitos ou garantias adotados em “tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte” não significa a automática recepção dos tratados internacionais. O próprio Supremo Tribunal Federal, diz aquela autora, já firmou posição no sentido de que “os tratados internacionais introduzidos no sistema jurídico brasileiro têm hierarquia de lei ordinária”, o que reforça a conclusão de que o sistema jurídico brasileiro é dualista.³⁸

Nesse ponto é importante anotar que as normas contidas nos acordos sobre dupla tributação internacional não determinam qual o direito aplicável ao caso

³⁶ XAVIER diz que a Constituição adotou o monismo “com cláusula geral de recepção plena (artigo 5º, § 2º), o que significa que os tratados valem na ordem interna como tal e não como leis internas, apenas sendo suscetíveis de revogação ou denúncia pelos mecanismos próprios dos direitos dos tratados”. Op. cit. p. 99-122.

³⁷ MORAES diz que Brasil adota a dualismo moderado, pois incorporação do ato ou tratado internacional ao direito interno exige a aprovação do Congresso Nacional por meio de decreto legislativo e posterior promulgação do Presidente da República. Diferente, portanto do dualismo extremado que exige a edição de lei formal. SCHOUERI, porém, diz que as divergências entre monistas e dualistas hoje se restringem a princípios jus-filosóficos, “não trazendo qualquer efeito quanto à solução das questões individuais”. Cfe. MORAES, Alexandre de. *Tratados Internacionais na Constituição de 1988*; SCHOUERI, Luís Eduardo. *Notas sobre tratados Internacionais sobre tributação*; *in* AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. (coord.) *Tratados internacionais na ordem jurídica brasileira*. São Paulo: Lex Editora/Aduaneiras, 2005, p. 31-46 e 205-215.

³⁸ MEIRA, Liziane Angelotti. *Regimes aduaneiros especiais*. São Paulo, IOB, 2002, p. 92-95.

concreto, de modo que cada Estado aplica o seu próprio direito interno. Todavia, os Estados signatários ficam vinculados aos termos do respectivo acordo. Deste modo, há uma grande importância naquelas previsões, uma vez que dependendo do alcance do acordo os Estados estarão renunciando ao poder de tributar em determinadas circunstâncias.³⁹

Considerando os propósitos do presente trabalho, que é fazer uma análise geral sobre o tema, não cabe aprofundar o estudo concreto de determinado acordo firmado pelo Brasil. Todavia, ainda que de forma breve, se faz necessária uma abordagem da linha adotada pelos negociadores nacionais na definição de conteúdo dos acordos sobre dupla tributação firmados com outros Estados.

Segundo os estudiosos do assunto, tradicionalmente os tratados firmados pelo Brasil conformam-se, em termos de estrutura e conteúdo, com o Modelo da OCDE.⁴⁰

A postura brasileira, em termos de abertura da economia, modificou-se nas duas últimas décadas, deixando para trás a política protecionista que historicamente marcou o isolamento do país em relação ao comércio internacional e à receptividade ao investimento estrangeiro. Como consequência dessa mudança, o Brasil tem aumentado a quantidade de acordos sobre dupla tributação, seguindo uma linha que preserva seus interesses de território receptor de capitais e ao mesmo tempo adota o modelo em voga entre os países ricos, cujas economias estão em estágio mais avançado em termos de abertura para o mercado internacional.

Segundo SCHOUERI, a quantidade de novos tratados firmados pelo Brasil nos últimos anos é reflexo do crescimento das relações internacionais, donde se conclui que a celebração de tratados — inclusive em matéria tributária — não é apenas uma opção, “mas uma necessidade das nações inseridas no cenário internacional”.⁴¹

³⁹ SCHOUERI, Op. cit. p. 108.

⁴⁰ Idem, p. 110; XAVIER, p. 92.

⁴¹ *in* AMARAL, (Coord.) Op. cit. p. 189-190.

Os Estados que adotam o Modelo OCDE costumam elaborar uma lista ou anexo, contendo os impostos atuais aos quais a Convenção se aplica. Esta lista, também chamada de “protocolo”, tem caráter informativo e não restritivo, de modo que o acordo é aplicável aos impostos similares que forem criados posteriormente. A lista ou *Anexo/Protocolo*, integra a convenção, tendo como finalidade tornar mais precisas certas disposições e evitar divergências de interpretação em relação à legislação dos Estados signatários.⁴²

É o Estado brasileiro — vale dizer, a República Federativa do Brasil — o ente dotado de competência constitucional para celebrar acordos com outros Estados. Apenas ele está investido de poderes soberanos para tratar de qualquer matéria de interesse nacional, inclusive tributária, sendo que, nesse aspecto, pode versar sobre isenções estaduais e municipais. O fundamento jurídico para este tipo de ação, tão abrangente a ponto de alcançar os outros entes internos (Estados, Municípios e Distrito Federal), está no fato que o único sujeito de direito internacional é o Estado brasileiro (a República Federativa do Brasil).⁴³ Consoante a Constituição da República Federativa do Brasil compete ao Presidente da República celebrar (art. 84,VII) e ao Congresso Nacional (art. 49,I) referendar ou não, tratados ou acordos gravosos ao patrimônio nacional. A estrutura constitucional brasileira no que diz respeito à representação externa do Estado, fundamenta-se no princípio segundo o qual “em matéria de direito tributário internacional, a vontade das pessoas políticas de direito interno manifesta-se, tão-somente, através do Estado-Federal”.⁴⁴

Verifica-se, pois, que somente à União cabe representar o Estado brasileiro na ordem jurídica internacional, ao mesmo tempo em que esse ente, por meio dos seus órgãos fiscais, compete cuidar da gestão dos acordos internacionais. Segundo SACHA CALMON para o sistema jurídico internacional, também chamado “o direito das gentes” existe apenas o Estado Brasileiro como sujeito de direitos e deveres,

⁴² XAVIER. Op. cit. p. 95 e 131.

⁴³ VELOSO, Carlos Mário da Silva. *Tratados Internacionais na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. in AMARAL (org.), Op.cit. p.21.

⁴⁴ MARTINS, Natanael. *Tratados internacionais em matéria tributária*. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, n. 54, p. 105-106, nov/dez. 1990.

enquanto que para o ordenamento jurídico interno — direito nacional — a União é uma “simples pessoa jurídica de direito interno”.⁴⁵

Já se disse antes, o Brasil costuma celebrar tratados envolvendo questões tributárias em outras searas que não apenas a da dupla tributação internacional. Possivelmente, o mais emblemático de todos seja o Tratado de Assunção, que constituiu o Mercosul com a finalidade de promover a integração econômica entre Brasil, Argentina, Uruguai e Paraguai, mediante o compromisso dos países signatários em eliminar direitos aduaneiros, restrições não-tarifárias e adoção de uma tarifa externa comum. Ou seja, ao se comprometerem a criar uma zona de livre comércio e uma união aduaneira, cada país, ao seu modo, se dispôs a abrir mão de impostos até então previstos no respectivo ordenamento jurídico em favor do dinamismo da economia regional.

A Secretaria de Receita Federal do Brasil é órgão do Ministério da Fazenda responsável pela administração tributária federal, competente, portanto, para assessorar as autoridades diplomáticas brasileiras na condução das negociações com outros países, assim como para cuidar da gestão dos interesses brasileiros na aplicação dos diversos tratados firmados pelo governo nacional. Segundo dados deste órgão do Governo Federal, atualmente existem vinte e oito tratados de dupla tributação em vigor, com os seguintes países, África do Sul, Alemanha, Argentina, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, China, Coreia, Dinamarca, Equador, Espanha, Filipinas, Finlândia, França, Holanda, Hungria, Índia, Israel, Itália, Japão, Luxemburgo, México, Noruega, Portugal, República Checa e Eslováquia, Suécia e Ucrânia.⁴⁶ O acordo mais recente a entrar em vigor foi firmado pelo Brasil com a África do Sul no ano de 2003, tendo sido promulgado pelo Decreto nº 5.922, de 3.10.2006. O acordo mais antigo em vigor foi firmado com o Japão em 24 de janeiro de 1967 e promulgado pelo Decreto nº 61.899, de 14.12.1967, tendo sido

⁴⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Tratados Internacionais em Matéria Tributária (perante a Constituição Federal do Brasil de 1988)*. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n.º 59, 1993, p. 183.

⁴⁶ RECEITA FEDERAL. *Acordos para Evitar a Dupla Tributação*. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AcordosInternacionais/AcordosDuplaTrib.htm> > acesso em 07.03.2007.

recentemente alterado por um novo protocolo também já incorporado ao sistema jurídico interno pelo Decreto nº 81.194, de 9.01.1978.⁴⁷

⁴⁷ BRASIL. Decreto nº 5.922, de 3 de outubro de 2006. Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da África do Sul para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em relação ao imposto de renda. Diário Oficial da União, Brasília, 4 out. 2006. Disponível em http://planalto.gov.br/ccivil_03/Ato2004-2006/Decreto/D5922.htm, Acesso em: 29 maio 2008.

3 CONCLUSÃO

A temática da dupla ou múltipla tributação oferece margem para inúmeras discussões, estudos e trabalhos, gerando conseqüências sob o aspecto doutrinário assim como na vida prática das administrações tributárias de Estados, empresas e indivíduos.

No campo doutrinário a discussão começa justamente pela questão terminológica, pois, como visto, de um lado, há autores que pregam o uso da expressão “dupla tributação internacional”, e de outro lado, há doutrinadores que não abrem mão da precisão terminológica e pregam o uso da expressão “múltipla ou pluri tributação”.

Motivados, sobretudo, pela idéia de que a expressão “dupla tributação internacional” tornou-se de domínio geral e de que substituí-la neste momento geraria confusão entre os estudiosos, empresas e indivíduos, a maioria dos autores, assim como os textos das Convenções Modelo e dos tratados bilaterais, utilizam a expressão dupla tributação (*double taxation*). Todavia, há estudiosos que entendem que a ciência jurídica não pode abrir mão do rigor conceitual, sustentando, por isso, a inadequação da expressão “dupla tributação internacional”, posto que o fenômeno pode envolver a cumulação de mais de duas exações nacionais, razão pela qual pregam que a expressão correta seria múltipla ou pluritributação.

Sem desmerecer o debate conceitual, importa anotar que o fenômeno decorre da sobreposição ou justaposição de normas oriundas de um ou mais Estados, as quais incidem sobre um mesmo fato gerador, oneram um mesmo contribuinte com mais de um tributo idêntico e num mesmo espaço de tempo.

No campo do Direito Tributário Internacional impera a vontade dos Estados soberanos. O exercício da soberania se expressa na edição de normas tributárias impositivas, de validade interna, as quais, embora tenham força coercitiva apenas no âmbito do respectivo sistema jurídico, podem alcançar fatos ocorridos em outros

países. Dessa forma, um determinado Estado impõe obrigações tributárias a estrangeiros residentes ou não, em seu território, assim como, aos seus nacionais (pessoas físicas e jurídicas) residentes ou não, no território de outro país, desde que ocorra fato concreto que se enquadre nas hipóteses legais de incidência tributária.

Mas a soberania também se expressa na celebração de acordos sobre dupla tributação, quando o Estado, livremente, se compromete a não cobrar tributos em determinadas situações, portanto em prejuízo da sua própria arrecadação, visando objetivos maiores como, a melhoria das relações com outro Estado, contraparte no acordo ou um maior dinamismo na própria economia. É justamente neste ponto que tem prevalecido a expressão dupla tributação internacional, na medida em que a praxe nas relações entre as nações consolidou a celebração de acordos bilaterais em detrimento de acordos multilaterais. O resultado prático então é que as nações firmam acordos para evitar a dupla tributação internacional e a elisão fiscal nas transações econômicas ocorridas dentro dos respectivos sistemas jurídicos. São exemplos dessa praxe os tratados firmados pelo Brasil, cujo título em geral é “Convenção Destinada a evitar a dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal de Imposto sobre a Renda”.

A propósito da ação e reação dos Estados nacionais na questão da tributação internacional da renda, justamente por conta do dinamismo e versatilidade da economia mundial, vem ganhando força nos últimos tempos o princípio da universalidade ou *world wide income taxation*, por meio do qual o nacional está sujeito à tributação da sua renda independentemente do local onde ela seja auferida. Consoante a doutrina, tem sido um comportamento adotado por um número cada vez maior de países, numa lógica que segue o princípio da progressividade dos impostos e da necessidade de medidas para combater a evasão e elisão fiscal, distorções agravadas pelas políticas dos chamados paraísos fiscais (*tax heavens*).

A tributação mundial é um esforço para evitar que determinado contribuinte pague menos que outro, valendo-se de vulnerabilidades na legislação de um ou outro país. Em última análise, o objetivo é a justiça fiscal. A importância do tema revela-se na crescente quantidade de acordos bilaterais que têm sido firmados pelos Estados nacionais, dentre os quais o Brasil.

A existência de convenção sobre dupla tributação internacional resulta em ganhos, para a administração tributária, empresas e indivíduos, pois define direitos e deveres de contribuintes residentes ou não residentes, relativamente a fatos passíveis de sofrer tributação em ambos os Estados signatários. Aos ganhos resultantes da segurança jurídica, naturalmente se agregam outros de ordem econômica e política. O Estado pode aprimorar os seus mecanismos de incentivo à entrada de capitais estrangeiros, assim como o controle e fiscalização da arrecadação proveniente de operações ou atividades com elementos de estraneidade. Já os particulares, por seu turno, podem planejar com segurança jurídica as suas estratégias e ações de negócios a serem desenvolvidas nos territórios dos países signatários da Convenção sobre dupla tributação internacional, pois têm a possibilidade de antever a carga de impostos a que estarão sujeitos.

Não por outras razões, importantes organizações internacionais, especialmente OCDE e ONU, têm envidado ingentes esforços na elaboração de modelos e comentários sobre convenções acerca da dupla tributação internacional, estimulando assim os Estados nacionais à celebração de tratados bilaterais com o intuito de eliminar ou atenuar a sobreposição de tributos, que se tornam barreiras ao desenvolvimento da economia mundial.

Os Estados utilizam métodos diversos para eliminar ou reduzir os efeitos da dupla tributação internacional, dentre os quais destacam-se: (a) isenção integral — quando o país que o concede não considera determinada renda para fins de tributação; (b) isenção com progressividade — o país considera determinado rendimento isento, porém o leva em consideração para a definição da alíquota aplicável aos demais rendimentos tributáveis; (c) imputação ordinária — ao contribuinte é concedido um crédito limitado (*tax credit*) que, dependendo de cada caso, pode corresponder a uma parte ou à totalidade do imposto pago no outro país; (d) imputação integral — é o crédito concedido ao contribuinte, corresponde à totalidade do imposto pago no outro país; (e) dedução — apenas deduz dos rendimentos obtidos no outro país o imposto que lá foi pago, considerando como tributável o resultado daí obtido.

O Brasil mudou nas últimas décadas a sua política econômica em relação ao mercado internacional. O país deixou para trás o protecionismo, adotando uma

política de abertura da economia. Nessa lógica, não só passou a firmar um maior número de acordos bilaterais acerca da dupla tributação internacional, como adotou a convenção modelo da OCDE, aquela utilizada justamente por Estados cujas economias gozam um maior grau de solidez e abertura para o mercado mundial.

Frente o contexto antes referido, conclui-se que o tema da dupla tributação internacional ganha relevo cada vez maior no âmbito do Direito Tributário. É uma consequência do crescimento do intercâmbio econômico entre as nações e dos seus efeitos jurídicos-políticos. Natural, portanto, que no Brasil o estudo dessa temática torne-se, também, cada vez mais presente. É uma demanda que a sociedade contemporânea está a apresentar aos estudiosos e operadores do direito numa escala crescente tanto nos foros nacionais quanto internacionais.

4 REFERÊNCIAS

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

BAKER, Philip. *A Tributação Internacional no Século XXI*. Revista Direito Tributário Atual — Instituto Brasileiro de Direito Tributário/Dialética, nº 19, São Paulo, p. 41, 2005.

BORGES, Antonio de Moura. *Convenções sobre dupla tributação internacional*. Teresina: EDUFPI; [São Paulo: IBDT]. 1992.

_____. *Convenções sobre dupla tributação internacional entre Estados desenvolvidos e Estados em Desenvolvimento*, Revista Dialética de Direito Tributário nº 08, 1996.

_____. *Considerações Sobre a Dupla Tributação Internacional*. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 5, n. 51, out. 2001. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2088>>. Acesso em: 08 fev. 2008.

BRASIL. Decreto nº 5.922, de 3 de outubro de 2006. *Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da África do Sul para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em relação ao imposto de renda*. Diário Oficial da União, Brasília, 4 out. 2006. Disponível em http://planalto.gov.br/ccivil_03/Ato2004-2006/Decreto/D5922.htm, Acesso em: 29 maio 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. *O Princípio da Territorialidade no Regime de Tributação da Renda Mundial (Universalidade)*, Revista de Direito Tributário nº 76.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Tratados Internacionais em Matéria Tributária (perante a Constituição Federal do Brasil de 1988)*. Revista de Direito Tributário, São Paulo, Malheiros, n.º 59, p. 180-194, 1993.

CRETTON, Ricardo Aziz. *Integração Econômica - Harmonização Tributária - União Européia - Mercosul*, Revista Dialética de Direito Tributário n.º 07, São Paulo, p. 41-62, 1996.

DORNELLES, Francisco Neves. *A dupla tributação internacional da renda*. Rio de Janeiro: FGV. 1979. 96p.

MARTINS, Natanael. *Tratados internacionais em matéria tributária*. *Revista de Direito Tributário*, n. 54, São Paulo, Malheiros, p. 105-106, nov/dez. 1990.

MEIRA, Liziane Angelotti. *Regimes aduaneiros especiais*. São Paulo, IOB, 351p. 2002.

PABST, Haroldo. *Mercosul: Direito de Integração*. Rio de Janeiro, Forense, 278 p.1998.

PALHA, Margarida. *A eliminação da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento e o capital: os modelos da OCDE e das NU*. in III Curso de Integração Econômica e Direito Internacional Fiscal, Brasília, Escola Superior de Administração Fazendária(ESAF)/União Européia, 117p. 2006.

PIRES, Adilson Rodrigues. *Harmonização Tributária em Processos de Integração Econômica*, Estudos de Direito Tributário em homenagem à memória de Gilberto Ulhoa Canto (coordenação Maria Augusta Machado de Carvalho), Rio de Janeiro, Forense, 1998.

PORTUGAL.Ministério da Economia. *Dupla Tributação Internacional*. Lisboa: ICEP-Portugal, Edição *On-line* 2004. Disponível em: <<http://www.icep.pt>>. Acesso em 31 jan 2008.

RECEITA FEDERAL. *Acordos para Evitar a Dupla Tributação*. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AcordosInternacionais/AcordosDuplaTrib.htm> > acesso em: 07.03.2008.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Acordos de Bitributação e Lei Interna - Investimentos na Ilha de Madeira - Efeitos da Lei n.º 9.249/95*. Revista *Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n.º 17, p. 91-119, fev.1997.

SEITENFUS, Ricardo Antonio Silva. *Manual das organizações internacionais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 1997. p. 85

SILVA, Mauro. *Direito ao desenvolvimento e Fonte de Pagamento: em busca dos fundamentos jurídicos para a divisão interestatal do poder de tributar a renda*.Revista *Direito Tributário Atual* — Instituto Brasileiro de Direito Tributário/Dialética, São Paulo, nº 19, p. 164-191, 2005.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Pluritributação Internacional sobre as Rendas das Empresas*, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1997.

_____. *Tipologia da dupla (múltipla) tributação internacional de rendas de empresas: “dupla tributação jurídica internacional” e “dupla tributação econômica internacional”, o fim de um paradigma*. Revista Trimestral de Jurisprudência dos Estados - RTJE, São Paulo, vol. 133, p. 32-73, fev. 1995.

XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil: tributação das operações internacionais*, 4ª edição, Rio de Janeiro, Forense, 1998.

_____. *Direito Internacional Tributário*, Revista de Direito Tributário nº 60, São Paulo, Malheiros, p. 159-165, 1993.