

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

Alice Tavares de Oliveira

Bitributação Internacional: Medidas para
eliminar ou atenuar.

Brasília

2013

Alice Tavares de Oliveira

**Bitributação Internacional: Medidas para
eliminar ou atenuar.**

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

Orientador: Prof.

Brasília – DF

2013

Alice Tavares de Oliveira

**Bitributação Internacional: Medidas para
eliminar ou atenuar.**

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

Aprovado pelos membros da banca examinadora em ___/___/___, com menção ____
(_____).

Banca Examinadora:

Presidente: Prof.

Integrante: Prof.

Integrante: Prof.

DEDICATÓRIA

Aos meus pais, Adalgisa e José batista, pelo enorme esforço e dedicação dispensados a minha formação moral e profissional. E que desde a minha infância têm dado grande incentivo ao meu desenvolvimento intelectual. Sem vocês eu não teria compreendido a grande importância do SABER.

Aos meus professores, que são responsáveis por todo o conhecimento a mim passado.

SUMÁRIO

Resumo.....	6
Abstract.....	7
Introdução.....	8
1. Definição.....	10
2. Espécies.....	12
2.1 Efetiva e virtual.....	12
2.2 Intencional e não intencional.....	12
2.3 Simples e composta.....	12
2.4 Real, pessoal e mista.....	13
2.5 Vertical, horizontal e oblíqua.....	13
2.6 Outras classificações.....	13
3. Causas e Consequências da Bitributação Internacional.....	16
3.1 Causas.....	16
3.2 Consequências.....	19
3.2.1 Consequências Econômicas.....	20
3.2.2 Consequências Financeiras.....	22
3.2.3 Consequências Quanto à Justiça.....	23
3.2.4 Consequências Culturais.....	23
3.2.5 Consequências Sócio-Políticas.....	24

4. Como Eliminar ou Atenuar a Bitributação Internacional.....	25
4.1 Medidas Unilaterais.....	25
4.1.1 Método da Isenção.....	25
4.1.2 Método da Imputação.....	27
4.1.3 Método da Dedução dos Impostos Pagos no Exterior da Base de Cálculo.....	28
4.1.4 Método de Redução de Alíquota.....	29
4.1.5 Método da Divisão do Poder Tributário.....	29
4.2 Medidas Bilaterais ou Multilaterais.....	30
Apêndice.....	33
Conclusão.....	60
Referências bibliográficas.....	62

RESUMO

Nesta monografia, buscamos definir a bitributação internacional através de seus elementos, para posteriormente classifica-la em diversas espécies. Buscamos ainda, tratar das causas e consequências que este fenômeno pode gerar para os Estados. Ao passo que trataremos das formas usuais de eliminação e as medidas unilaterais, e, por fim, as medidas bilaterais ou multilaterais. Cabe lembrar que o tema aqui abordado, é um assunto pouco abordado pelos autores, sendo que brasileiros, somente três, tratam desse assunto. E geralmente, quando é tratado pelos autores, é em apenas um capítulo de suas obras. O que não gera muito assunto para ser extraído. O campo de pesquisa do assunto a que nos referimos nesta monografia não é muito vasto, restando-nos apenas Convenções Internacionais. Finalmente, apresentarei conclusões a respeito do assunto, cabendo lembrar que o presente trabalho está centrado na bitributação da renda, na qual estão presentes os maiores problemas em nossos dias atuais.

Palavras-chave: Bitributação internacional, renda, causas e consequências, medidas unilaterais, medidas bilaterais e convenções internacionais.

ABSTRACT

In this monograph, we seek to define the international double taxation through its elements for further classifies it into several species. We seek also to address the causes and consequences of this phenomenon can lead to the States. While the usual ways to treat and eliminate unilateral measures, and finally, bilateral and multilateral measures. It is worth remembering that the issue addressed here, is a subject rarely addressed by the authors, with Brazilians, only three, dealing with this matter. And usually, when you are treated by the authors, is only one chapter of his works. What does not generate much matter to be extracted. The research of the subject to which we refer in this monograph is not very wide, leaving us only International Conventions. Finally, I will present findings on the subject, being reminded that this work is centered on the double taxation of income, in which are present the biggest problems in our present day.

Keywords: international double taxation, income, causes and consequences, unilateral, bilateral measures and international conventions.

INTRODUÇÃO

Atualmente, onde a globalização e a formação dos blocos regionais no modelo da União Europeia é uma realidade, e que, de certa forma nos mostra a importância do estudo do tema da bitributação internacional.

Especialmente, após o acontecimento da Primeira Guerra Mundial, com a elevação, em muitos Estados, das alíquotas do imposto sobre a renda, vimos que as medidas unilaterais passaram a exercer uma grande importância, com papel de evitar ou eliminar a dupla tributação internacional. Hoje em dia, a maioria dos Estados dispõe, em suas legislações internas, de mecanismos, menos ou mais eficientes. Assim, podemos dizer que tendem a impedir ou eliminar as tributações plúrimas, ou os seus efeitos.

Cabe ressaltar, que as medidas unilaterais e as convenções internacionais, não acabam de vez com a bitributação internacional, mas atenuam este fenômeno que é bastante recorrente no cenário tributário internacional.

Os estados que estabelecem tais medidas – que tendem evitar ou eliminar a dupla tributação internacional – são aqueles que adotam o critério da residência. Por isso, podemos explicar que tal critério faz com que a tributação incida inclusive sobre as rendas que provêm do exterior, gerando a possibilidade da dupla tributação internacional.

Porém, os Estados que adotam o critério da fonte, podem colaborar com a eliminação do referido instituto, por meio de ações unilaterais, conforme trataremos no decorrer do presente projeto de pesquisa. Para mitigar ou eliminar a dupla tributação internacional, os Estados da residência normalmente adotam, unilateralmente, ou o método da isenção, ou o método da imputação, sendo que, podem ainda, estabelecer outros métodos, como por exemplo, o da redução da alíquota e o da dedução de impostos pagos no exterior, da base de cálculo, conforme será abordado no presente projeto.

Portanto, alguns autores afirmam, que embora as medidas unilaterais sejam mais facilmente adotadas, na prática elas se mostram inadequadas e insuficientes

para tal mister. Neste sentido, o sacrifício unilateral que envolve o caráter limitado, no sentido de que geralmente visam apenas a alguns impostos, a grande diversidade dos atuais sistemas tributários, assim como a sua crescente complexidade, demonstram a impropriedade e a insuficiência das medidas unilaterais como meio de prevenção ou eliminação da dupla tributação internacional.

Por fim, mesmo que adote idêntico critério de delimitação da competência tributária internacional, os Estados podem ainda, defini-lo de modo diferente. Daí, que a suspensão das duplas tributações só possa, apropriadamente, ser obtidas através de ações concertada de dois ou mais Estados, que, possam bilateralmente ou unilateralmente proceder às adequações que são necessárias, mediante regras destinadas a delimitar os respectivos poderes.

BITRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL

1. Definição

A bitributação internacional, ou dupla tributação internacional para alguns autores, tem sido um fenômeno de grande importância no cenário do Direito Tributário Internacional, pois, juntamente com a evasão fiscal, forma o seu objeto. Para alguns autores, a expressão “dupla tributação internacional” seria imprópria, justificando o uso deste termo, porém, por ser geralmente aceita e dificilmente substituível, sendo que outros autores designam este fenômeno com outros nomes ou expressões.

Com isso, podemos dizer que a dupla tributação não significa pagar o dobro do que se deveria pagar, sendo que o motivo fundamental de tal fenômeno seria o pagamento do imposto duas vezes. Ademais, em relação ao adjetivo “dupla”, este fenômeno pode ocorrer mais de duas vezes, por isso que vários autores não concordam com o termo “dupla tributação”, pois limitaria o acontecimento em duas vezes. E o correto seria dizer, que tal evento pode ocorrer mais de duas vezes.

Muitos autores já tentaram firmar um conceito para esse instituto, tanto do ponto de vista jurídico como do ponto de vista econômico, conforme esclarece Gilberto de Castro Moreira Junior¹:

Do ponto de vista jurídico, temos a bitributação internacional quando houver a exigência de impostos similares em dois ou mais Estados, do mesmo contribuinte e em relação ao mesmo objeto tributável e mesmo período tributário. Do ponto de vista econômico, a bitributação ocorre quando o mesmo objeto é tributado em relação a vários sujeitos passivos.

Neste sentido, podemos dizer que há bitributação econômica quando algum item da renda foi tributado duas vezes, e o imposto tenha sido descarregado para diferentes contribuintes. Um exemplo que podemos citar é quando uma empresa multinacional estrangeira tributa sobre seus lucros segundo a legislação tributária do país onde se encontra estabelecida, ou seja, país da fonte. Neste sentido, quando os lucros ou dividendos são encaminhados ao seu país de residência, onde se encontra a matriz, conseqüentemente sofrerá uma nova tributação.

¹ MOUREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro. *Bitributação Internacional e elementos de conexão*. São Paulo: Aduaneiras, 2003, p. 39.

No entendimento de Francisco Neves Dornelles², “a bitributação internacional da renda, no sentido jurídico, pode ser conceituada como sendo a exigência do imposto de renda por dois Estados diferentes, incidentes sobre a mesma pessoa (sujeito passivo), em razão de um mesmo pressuposto de fato”.

Em resumo, para que a bitributação internacional ocorra, é necessário que exista a identidade de sujeito passivo, da matéria imponible, do período e do imposto exigidos pelos dois ou mais Estados distintos. Cabe salientar também, que alguns autores defendem que este fenômeno não está adstrito somente no âmbito internacional, mas como também no âmbito interno do Estado.

² DORNELLES, Francisco Neves. *A dupla tributação internacional da renda*. Rio de Janeiro, FGV, 1979, p. 8.

2. Espécies

Os doutrinadores vêm classificando a bitributação internacional baseado em vários critérios distintos. É importante salientar que alguns critérios não trazem nenhuma utilidade do ponto de vista didático. Porém, existem algumas classificações que possuem grande importância para o estudo do referido instituto. A seguir, trataremos as principais espécies.

2.1 Efetiva e virtual

A bitributação internacional pode ser efetiva ou virtual, conforme ocorra ou não uma pluralidade de tributações. Conforme entendimento de Antônio de Moura Borges³:

De acordo com esta classificação, na dupla tributação efetiva, também chamada de real, verifica-se, de fato, uma cumulação de pretensões tributárias, enquanto na dupla tributação virtual, eventual ou potencial, há a ocorrência de duas ou mais soberanias fiscais, mas só um dos Estados, ou nenhum deles, faz uso da sua competência para submeter o contribuinte ao pagamento de imposto.

Enfim, podemos observar que na bitributação efetiva ocorre uma acumulação de pretensões e na bitributação virtual há uma sobreposição de poderes e não existe a acumulação de pretensões.

2.2 Intencional e não intencional

A bitributação internacional também pode ser dividida em intencional e não intencional. Podemos dizer que a primeira é desejada, enquanto a segunda não é. A bitributação interna seria classificada como intencional, ao passo que a bitributação internacional seria classificada como não intencional.

2.3 Simples e composta

O autor Antônio de Moura Borges⁴ em sua obra nos traz esta classificação, onde a bitributação internacional simples seria aquela que decorre de duas

³ BORGES, Antônio de Moura. *Convenções sobre dupla tributação internacional*. Teresina: EDUFPI; São Paulo. IBT, 1992, p. 69-70.

⁴ *Id. Ibid.* p. 70

tributações simples que emanam de dois Estados, ao passo que a composta seria aquela que se sobrepõe a uma dupla tributação interna.

2.4 Real, pessoal e mista

A classificação em comento tem o intuito de diferenciar espécies de dupla tributação internacional. No entanto, esta classificação não tem sido pacificamente aceita pela doutrina, e entre os doutrinadores que a adotam, não há um entendimento pacificado entre os doutrinadores.

Gilberto de Castro Moreira Junior⁵ nos traz a classificação de bitributação internacional real, pessoal e mista:

Na primeira estaremos diante de impostos reais, na segunda, estaremos diante de impostos pessoais e na terceira estaremos diante de impostos reais e pessoais. Essa classificação apresenta, a vantagem de agregar as bitributações em face das realidades importantes no fenômeno da tributação. Todavia, a classificação dos impostos em reais e pessoais não se encontra pacificada pela doutrina.

Neste sentido, podemos dizer que mesmo tal classificação seja habitualmente acolhida, o seu entendimento não é único.

2.5 Vertical, horizontal e oblíqua

No seguinte instituto, a bitributação internacional será vertical quando os entes tributantes não estiverem situados no mesmo nível, ocorrendo apenas entre eles uma situação de dependência ou supremacia. No caso da dupla tributação horizontal, os entes tributantes se encontram no mesmo nível, não existindo entre eles, qualquer relação de dependência ou até mesmo de supremacia. Por último, na bitributação oblíqua os entes tributantes não estão situados no mesmo nível, e não existe entre eles uma relação de dependência. Podemos dizer por fim, que nas relações internacionais, a bitributação horizontal é a mais adotada pelos Estados tributantes.

2.6 Outras classificações

⁵ *Id. Ibid.* p. 46

Neste sentido, as classificações apresentadas acima, são aquelas de maior importância para o cenário tributário internacional. Mas a doutrina nos elenca outras classificações, não muito adotadas pelos países, podendo ser material ou formal, objetiva e subjetiva, direta ou indireta, legítima ou ilegítima, equitativa e não equitativa e periódica ou única.

A bitributação internacional será classificada em periódica e única, caso os impostos que lhe dão origem sejam de fato gerador periódico ou instantâneo. Tal classificação não apresenta interesse, pois, mesmo sendo importante saber o momento em que se concretizou o fato gerador, é irrelevante que ele tenha sido formado por um fato isolado ou por uma variedade de fatos ou acontecimentos consideráveis.

Outra classificação da bitributação internacional é a de que ela seria legítima ou ilegítima, equitativa ou não equitativa. Sendo que, para o autor Antônio de Moura Borges⁶, “só será legítima, se os impostos retratarem as vantagens, de que o contribuinte se beneficia nos Estados que os tiver criado”. A referida classificação, também não oferece grande interesse, desde que não ultrapasse os limites da competência, sendo que o Estado pode ainda criar tributos a qualquer momento, lógico que obedecendo aos critérios que a legislação especifica.

Existe ainda a classificação da bitributação internacional material e formal. Quando se tratar da classificação material, podemos dizer que ela terá por objeto o pagamento do tributo, ao passo que a formal ocorrerá quando houver o cumprimento de prestações no interesse de arrecadações ou da fiscalização do tributo. De acordo com doutrinadores, tal critério é inaceitável, visto que é necessário que seja considerado que as obrigações tributárias formais ou acessórias não possuem por objeto o pagamento de tributos, pois sem isso, não haverá tributação.

A bitributação internacional também é classificada em objetiva e subjetiva. Neste sentido, a primeira pode ocorrer quando o mesmo objeto de imposto (produto, renda ou patrimônio) acaba sendo alvo de várias tributações e pela mesma autoridade fiscal competente. Ao passo que, a segunda pode ocorrer quando o

⁶ *Id. Ibid. p. 72*

mesmo sujeito é tributado pelo mesmo imposto, que possui o mesmo objeto. Tal classificação é perfeitamente dispensável, visto que não apresenta qualquer utilidade.

Por fim, temos a classificação da bitributação internacional em direta e indireta. Nesta classificação há uma inovação, quando se trata da terminologia adotada. A referida classificação também não possui grande interesse.

3. Causas e Consequências da Bitributação Internacional

3.1 Causas

Convém inicialmente deixar claro que normalmente a dupla tributação internacional não é fruto da vontade dos entes que a impõe. E nem mesmo um Estado cria intencionalmente situações para a dupla tributação internacional, tendo como objetivo resultados políticos e econômicos. Para o autor Antônio de Moura Borges⁷, “em geral a dupla tributação internacional decorre, não de uma perseguição ao contribuinte, mas da independência recíproca dos Estados e da desconsideração de cada um sobre o que ocorre nos demais Estados”.

Quando se trata das causas da dupla tributação internacional, muitos dos autores preferem se referir apenas àquelas situações que são relativas à grande complexidade dos critérios que delimitam a competência tributária internacional. Explicitando assim, apenas com uma certa parcialidade as verdadeiras causas da dupla tributação internacional.

Em sua obra, o professor Heleno Tôrres⁸ afirma que:

A causa prevalecente do problema da bitributação internacional deve-se às relações entre dois ou mais sistemas tributantes de estados soberanos, instigada por inevitáveis concursos de pretensões impositivas sobre um mesmo ato de produção de rendimentos, em base transnacional, pela incidência das normas do Estado da situação da fonte efetiva dos rendimentos (dos países onde se localizam as filiais de uma multinacional, por exemplo) e pelas normas do Estado de residência (do país onde se localiza a matriz, a sede, da multinacional).

Podemos dizer que o problema da bitributação internacional acaba ocorrendo, porque os países adotam estruturas diferentes, no que diz respeito à tributação dos rendimentos. Inicialmente, os Estados podem adotar duas estruturas de tributação: a primeira estaria fundada no princípio da universalidade (que utiliza o critério da nacionalidade ou residência) e a segunda estaria fundada no princípio da territorialidade (que adota o critério da fonte).

⁷ *Id. Ibid.* p. 79

⁸ TÔRRES, Heleno. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. Página 372.

Gilberto de Castro Moreira Junior⁹ destaca que “as causas da bitributação internacional não estão limitadas às situações que envolvem apenas a delimitação de competência tributária internacional, mas também outras que influenciam o surgimento desse fenômeno, como a internacionalização da economia”.

Ainda de acordo com Gilberto de Castro Moreira Junior¹⁰, as causas da bitributação internacional, conforme a sistematização da Sociedade das Nações, podem ser:

- a) A diferença de critério jurisdicional entre as legislações fiscais nacionais, pois alguns países adotam o critério pessoal para tributar os nacionais ou residentes em bases mundiais (*world-wide income*), ao passo que outros países adotam o critério da fonte ou da territorialidade, tributando as rendas obtidas dentro de seus territórios, independentemente da residência ou nacionalidade do beneficiário.
- b) O mesmo critério jurisdicional. Nos países que adotam o critério pessoal, a bitributação pode ocorrer devido à escolha do vínculo pessoal distinto, ou seja, alguns países adotam o critério da nacionalidade, e outros, o do domicílio (nesse caso ainda pode surgir a bitributação quando a noção de domicílio for distinta de países). Há, outrossim, a questão da dupla nacionalidade. Já no que diz respeito às pessoas jurídicas, enquanto alguns países adotam o critério da constituição da sociedade (critério jurídico), outros países adotam o critério da direção efetiva (critério econômico). Existem, ainda, países que seguem o critério da fonte ou da territorialidade (critério real) em relação às pessoas jurídicas, surgindo, assim, problema em relação à determinação do lugar da produção do rendimento.
- c) As diferenças na forma de determinação da base de cálculo.

Portanto, podemos dizer que a bitributação é resultante da relação que surge entre os Estados, que acabam ultrapassando fronteiras. Neste sentido, para Antônio de Moura Borges¹¹:

Para surgir a dupla tributação internacional, não basta o fato de ocorrerem situações com elementos de matiz estrangeiro, pois, se os Estados adotarem, com a mesma acepção, o mesmo critério de delimitação da competência tributária internacional, ela não ocorrerá. Também não é suficiente, para produzir a dupla tributação internacional, o adotarem os Estados critérios de delimitação da competência tributária internacional divergentes, ou mesmo critério, com sentidos diversos. A tal circunstância não se agregam fatos em contato com o exterior.

Sendo assim, temos a diferença de critério de delimitação da competência tributária internacional e também a internacionalização da economia como as causas da bitributação internacional.

⁹ *Id. Ibid.* p. 50

¹⁰ *Id. Ibid.* p. 51

¹¹ *Id. Ibid.* p. 80

A circulação de pessoas, bens, capitais e serviços, que é facilitada pelo desenvolvimento dos meios de comunicação e das empresas comerciais e industriais. Este fenômeno, mais conhecido como a globalização fez surgir a economia dos Estados e o surgimento de empresas multinacionais, criando a internacionalização dos fenômenos econômicos e fazendo, assim, surgir o fenômeno da bitributação internacional.

De outra forma, a grande quantidade de critérios que servem de delimitação da competência tributária internacional reside na grande quantidade de interesses políticos e econômicos, que acabam sendo perseguidos pelos estados. O tão renomado autor Manuel Pires¹², esse fenômeno é chamado de “princípios fiscais complexos, ou seja, as legislações emanadas de entes soberanos distintos permitem a tributação da mesma realidade”. De outra forma, já não bastassem os Estados adotarem os critérios distintos para delimitarem a competência tributária relativa aos impostos diretos, fazendo uso do princípio da universalidade (que se baseia no critério da residência e no da nacionalidade) e o princípio da territorialidade, que está firmado no critério da fonte. Essas diferenças de critérios adotados pode gerar a possibilidade de ocorrer a bitributação em três hipóteses, são elas, de acordo com Gilberto de Castro Moreira Junior¹³:

- a) uma pessoa é tributada em um Estado com fucro no critério da nacionalidade e, ao mesmo tempo, em outro Estado, pelo critério da residência;
- b) uma pessoa é tributada por dois Estados ao mesmo tempo, em um deles com base no critério da residência, e em outro com base no critério da fonte;
- c) uma pessoa é tributada em um Estado com fundamento no critério da fonte, e em outro Estado com fundamento no critério da nacionalidade.

Neste sentido, podemos dizer também, que a diversidade de definição dos elementos que determinam a tributação e a falta de uma certa uniformidade do entendimento referente aos chamados elementos de conexão também são responsáveis pelo aumento da bitributação.

¹² PIRES, Manuel. *Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento*. Lisboa, Centro de Estudos Fiscais/Ministério das Finanças, 1984. p. 128 e 130.

¹³ *Id. Ibid.* p. 52 e 53.

Manuel Pires¹⁴ nos faz lembrar ainda, “que sobre outros critérios, as causas da bitributação podem ser também políticas, econômicas, jurídicas e técnicas, e subjetivas, objetivas e mistas”. Muitas causas políticas estão relacionadas com os vários poderes relativos à tributação e a inexistência de um poder supranacional que estabeleça regras mais uniformes.

Quando se trata das causas econômicas, deve-se frisar a grande quantidade de estados de desenvolvimento que criam soluções fiscais diferentes. Em relação às causas jurídicas, podemos dizer que estão centradas nas diferenças que existem entre os diversos ordenamentos jurídicos tributários.

Já em relação às causas técnicas, podemos destacar a adoção de diversos procedimentos em relação ao cálculo do imposto que é devido e também a prevenção da evasão fiscal. Ademais, tais causas podem ser classificadas em subjetivas, objetivas e mistas, em acordo com seu aspecto objetivo e subjetivo da tributação.

Bitributações que se originam do critério da residência ou nacionalidade do contribuinte serão provocadas por causas que são subjetivas. Já em relação a outras, será atendido, por exemplo, ao lugar da produção da renda, que por sua vez, resultará de causas classificadas como objetivas. Existem ainda as causas que são tidas como mistas, que são aquelas que servem para direcionar a bitributação em virtude de se verificar a tributação que é feita sem limites, ou seja, ilimitadamente, e a tributação limitada por força do lugar de produção do rendimento.

3.2 Consequências

Após fazermos uma análise das causas da bitributação internacional, cabe a nós analisarmos suas consequências. Como já foi dito anteriormente em outros tópicos, à bitributação trata de um fenômeno considerado bastante nocivo para os doutrinadores. E geralmente, tais doutrinadores limitam-se a afirmar que a bitributação internacional gera obstáculos para as relações econômicas internacionais.

¹⁴ *Id. Ibid.* p. 136 e 137.

Alguns desses autores nos fazem lembrar ainda que este fenômeno viola a justiça fiscal, ao proporcionar a tributação global de uma pessoa, sem, no entanto, observar o princípio da capacidade contributiva.

Ademais, cabe a nós analisar outros aspectos em relação à bitributação internacional que devem ser considerados. Visto que, tais aspectos também podem produzir efeitos não só no campo econômico, mas como também no financeiro, cultural, socioeconômico e no da justiça.

3.2.1 Consequências Econômicas

De acordo com o entendimento da maioria dos autores, a bitributação internacional prejudica as atividades econômicas internacionais, pois acabam interferindo nos movimentos de capitais e de pessoas, e como também nas transferências de tecnologia e nos intercâmbios de bens e serviços.

A OCDE – Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico se manifestou neste sentido:

Os efeitos negativos que são causados sobre a troca de bens, serviços e também sobre a circulação dos capitais, tecnologia e pessoas já são conhecidos, visto que não é necessário apontar a importância que cobre a supressão dos obstáculos que são causados pela dupla tributação, face ao desenvolvimento das relações econômicas entre um país e outro¹⁵.

Neste sentido, para que o impacto da bitributação sobre o capital seja perceptível, tanto faz ele ser o Estado importador como o Estado Exportador. Quando se tratar dos Estados importadores de capital, ou em desenvolvimento, a bitributação irá inibir o ingresso desses capitais, para que haja o desenvolvimento das atividades industriais, comerciais e agrícola. Mas, por outro lado, quando se tratar dos Estados exportadores de capital, ou desenvolvidos, estes também irão sofrer o impacto que a bitributação pode causar, já que este problema faz com que o investimento seja menos rentável.

Sendo assim, temos o Modelo de Convenção da OCDE que nos diz:

TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO

¹⁵ COMITÊ DE ASSUNTOS FISCAIS DA OCDE. *Model tax convention on income and on capital: condensed version*. Paris: OCDE, 2003. p. 09.

Artigo 6.º

Rendimentos dos bens imobiliários

1. Os rendimentos que um residente de um Estado contratante aufera de bens imobiliários (incluídos os rendimentos das explorações agrícolas ou florestais) situados no outro Estado contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

2. A expressão "bens imobiliários" terá o significado que lhe for atribuído pelo direito do Estado contratante em que tais bens estiverem situados. A expressão compreende sempre os acessórios, o gado e o equipamento das explorações agrícolas e florestais, os direitos a que se apliquem as disposições do direito privado relativas à propriedade de bens imóveis, o usufruto dos bens imobiliários e os direitos a retribuições variáveis ou fixas pela exploração ou pela concessão da exploração de jazigos minerais, fontes e outros recursos naturais; os navios, barcos e aeronaves não são considerados bens imobiliários.

3. A disposição do n.º 1 aplica-se aos rendimentos derivados da utilização direta, do arrendamento, ou de qualquer outra forma de utilização de bens imobiliários.

4. O disposto nos n.º 1 e 3 aplica-se igualmente aos rendimentos provenientes de bens imobiliários de uma empresa.

Artigo 7.º

Lucros das empresas

1. Os lucros de uma empresa de um Estado contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua atividade no outro Estado contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado. Se a empresa exercer a sua atividade deste modo, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável.

2. Com ressalva do disposto no n.º 3, quando uma empresa de um Estado contratante exercer a sua atividade no outro Estado contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado, serão imputados, em cada Estado contratante, a esse estabelecimento estável os lucros que este obteria como se fosse uma empresa distinta e separada que exercesse as mesmas atividades ou atividades similares, nas mesmas condições ou em condições similares, e tratasse com absoluta independência com a empresa de que é estabelecimento estável.

3. Na determinação do lucro de um estabelecimento estável é permitido deduzir as despesas que tiverem sido feitas para realização dos fins prosseguidos por esse estabelecimento estável, incluindo as despesas de direção e as despesas gerais de administração, efetuadas com o fim referido, quer no Estado em que esse estabelecimento estável estiver situado quer fora dele.

4. Se for usual, num Estado contratante, determinar os lucros imputáveis a um estabelecimento estável com base numa repartição dos lucros da empresa entre as suas diversas partes, a disposição do n.º 2 não impedirá esse Estado contratante de determinar os lucros tributáveis de acordo com

a repartição usual; o método de repartição adoptado deve, no entanto, conduzir a um resultado conforme os princípios enunciados neste Artigo.

5. Nenhum lucro será imputável a um estabelecimento estável pelo simples facto de este se limitar a comprar bens ou mercadorias para a empresa.

6. Para efeitos dos números precedentes, os lucros a imputar ao estabelecimento estável serão calculados, em cada ano, segundo o mesmo método, a não ser que existam motivos válidos e suficientes para proceder de forma diferente.

7. Quando os lucros compreendam elementos do rendimento tratados separadamente noutros artigos da Convenção, as respectivas disposições não serão afetadas pelas deste Artigo¹⁶.

Ademais, basta agora, tecer considerações em torno das consequências económicas da bitributação internacional. Podemos dizer que parte, em geral, de que o facto da pressão fiscal ou tributária de cada Estado, a questão acaba se agravando, podendo ocorrer o confisco da renda em comento. Podemos também citar o exemplo dos investimentos, pela sua grande importância no cenário económico. Se fizermos uma análise do ponto de vista macroeconómico, podemos ver que a bitributação internacional se torna um elemento perturbador, pois interfere na entrada de capitais nos Estados em desenvolvimento, o que seria muito importante para o crescimento de suas atividades industriais e comerciais.

Já no caso dos Estados desenvolvidos, de onde vem o capital, a bitributação internacional pode gerar grandes dificuldades, como afirma o autor Manuel Pires¹⁷, “Reduzindo o investimento ou tornando-o menos rendível, diminuirão os benefícios dele provenientes de que aqueles países gozam, nomeadamente a manutenção ou a expansão do mercado e o seu controle, com as respectivas consequências”.

Por fim, o tópico acima, nos relata o que pode tornar um empecilho nas relações económicas entre os Estados, mas este fenómeno não precisa ser tão supervalorizado, mais a frente veremos outros fatores que atentam contra as relações internacionais.

3.2.2 Consequências Financeiras

¹⁶ MODELO DE CONVENÇÃO OCDE. *Convenção entre o (Estado A) e o (Estado B) em matéria de imposto sobre o rendimento e sobre o património*. OCDE, 200/2005. p. 03 e 04.

¹⁷ *Id.* *Ibid.* p. 150

O fenômeno da bitributação internacional também pode causar consequências no campo financeiro, fazendo com que os Estados não arrecadem aquilo que era esperado por conta tributação excessiva. E por isso, pode causar o efeito da forte pressão tributária, o que não deixa de ser uma novidade nos Estados. A bitributação internacional pode acabar lançando fora os contribuintes, ou até mesmo fazendo com que ocorra a evasão fiscal e fraudes. Manuel Pires¹⁸ a este respeito nos esclarece a questão em comentário:

Mercê dessa tributação plúrima e atenta às circunstâncias e consequências acima mencionadas, podem não ser recebidas receitas que, de outro modo, seriam geradas quer porque o contribuinte defrauda, quer porque o contribuinte se evade, quer ainda porque o contribuinte, sem iludir qualquer lei, não cria os pressupostos que geram a tributação (abstêm-se de atuar, em consequência do planejamento fiscal).

3.2.3 Consequências Quanto à Justiça

A bitributação internacional, também ultrapassa a justiça fiscal pois, não se tem como base a capacidade contributiva quando da aplicação da tributação global. Alguns a consideram justa, já outros a considera injusta, dependendo da forma que é apresentada. No entanto, a grande maioria dos autores tem adotado a bitributação internacional como injusta, isto porque ela acaba por violar a justiça fiscal, pois este fenômeno acaba por não observar a capacidade contributiva do contribuinte, quando da aplicação da tributação global.

3.2.4 Consequências Culturais

A bitributação internacional pode apresentar grandes problemas também, no âmbito das relações culturais entre os Estados. Isto pode ocorrer ao dificultar a difusão, entre eles, da propriedade intelectual, e ao criar empecilhos à realização de espetáculos e apresentações por parte de artistas e atletas estrangeiros, bem assim à presença de cientistas e estudantes estrangeiros.

Deve-se ainda lembrar, que as possíveis implicações de natureza econômica, financeira e cultural entre os Estados, decorrentes da dupla tributação internacional, de conformidade com o que se escreveu, poderão afetar as relações sócio-políticas entre eles.

¹⁸ *Id. Ibid.* p. 169

3.2.5 Consequências Sócio-Políticas

Por fim, temos que a bitributação internacional pode acarretar em consequências sócio-políticas, fazendo com que não haja uma certa contribuição para o estreitamento das relações entre os Estados.

4. Como Eliminar ou Atenuar a Bitributação Internacional

As formas de se prevenir ou a eliminar a bitributação internacional, podem ser realizada, não somente pelos Estados, mas, também, pelos próprios contribuintes, através de um planejamento tributário internacional eficaz, podemos destacar também, medidas pacíficas e não pacíficas. Ao considerar os objetivos do presente estudo, iremos tratar, a seguir, apenas da atividade dos Estados, que é a mais importante.

Podemos dizer que os Estados podem prevenir ou eliminar este fenômeno, tanto unilateralmente (por meio de normas internas) quanto internacionalmente (com o uso de convenções internacionais). A seguir, iremos dar início ao estudo das medidas que podem atenuar ou diminuir a bitributação internacional.

4.1 Medidas Unilaterais

Esta medida, nada mais é do que a criação de normas que visam reduzir ou extinguir este fenômeno que é tão danoso às relações econômicas internacionais. Normalmente, quando não existem convenções que visam eliminar ou atenuar a bitributação internacional, a renda acaba sendo tributada tanto no Estado onde está localizada a fonte, como no Estado de domicílio do beneficiário.

Por isso, que quando ocorre este fenômeno, os Estados de domicílio acabam adotando as medidas unilaterais e os Estados da fonte adotam o método da isenção, o da imputação, o da dedução dos impostos pagos no exterior da base de cálculo, o da redução de alíquota e o da divisão do poder tributário.

4.1.1 Método da Isenção

Esse método consiste na isenção total ou parcial de rendas provenientes do exterior, e se subdivide em isenção total e em isenção com progressividade.

Isenção integral – as rendas do exterior não são consideradas. Ou seja, parte diretamente da base de cálculo isentando completamente o bem. Este método é o que mais convém aos países importadores de capital.

Para o autor Francisco Neves Dornelles¹⁹, a isenção integral pode ser:

Concedida quer pelo país de fonte do rendimento, quer pelo país de residência do beneficiário. A isenção integral no país de fonte é a mais utilizada em acordos de dupla tributação assinados entre Estados que mantem um fluxo recíproco de investimento, de forma que a receita tributária perdida por um deles, por não tributar os rendimentos produzidos no seu território e recebidos por residentes em outro é compensada pela obtenção de maior receita decorrente do direito de tributar com exclusividade os rendimentos recebidos por seus residentes provenientes de outro Estado.

Isenção com progressividade – consiste em o Estado da residência deduzir a quantia total do imposto efetivamente paga no Estado da fonte. Esta modalidade é mais adequada às pessoas físicas, sendo aplicável na tributação das pessoas jurídicas somente nos casos de adoção de alíquotas progressivas.

Sendo assim, de acordo com o método da isenção com progressividade, apesar do rendimento ser isento, ele é levado em consideração para efeito de determinação da alíquota que incide sobre os rendimentos tributáveis. Ou seja, a alíquota será calculada tendo em consideração o total dos rendimentos que foram auferidos, sendo ou não tributáveis. Após o cálculo da alíquota, será aplicada com exclusividade sobre o montante dos rendimentos o qual se pretende tributar, ou seja, sobre o total de rendimentos irá deduzir a parcela isenta do imposto.

Vamos dar um exemplo de como seria feito este cálculo. Vamos supor que:

- a) Uma pessoa residente no Estado A receba um rendimento de 100.000, sendo que desse valor 80.000 fora produzido no próprio Estado A e os 20.000 no Estado B;
- b) A alíquota que incide no Estado A sobre 100.000 é de 35% e sobre os 80.000 é de 30%. Caso o Estado A aplique o método da isenção com progressividade, para os rendimentos que foram produzidos no Estado B, o imposto a ser cobrado no Estado A seria calculado mediante a aplicação da alíquota incidente sobre o rendimento total, sendo 35% sobre o rendimento produzido nesse Estado, em outras palavras, sobre os 80.000.

¹⁹*Id. Ibid.* p. 11 e 12

Neste sentido, temos o conceito do método da isenção no modelo de convenção da OCDE - Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico:

CAPÍTULO V

MÉTODOS DE ELIMINAÇÃO DA DUPLA TRIBUTAÇÃO

Artigo 23.º-A

Método de isenção

1. Com ressalva do disposto nos n.º 2 e 3, quando um residente de um Estado contratante obtiver rendimentos ou for proprietário de património que, de acordo com o disposto na Convenção, possam ser tributados no outro Estado contratante, o primeiro Estado mencionado isentará de imposto esses rendimentos ou esse património.

2. Quando um residente de um Estado contratante obtiver rendimentos que, de acordo com as disposições dos Artigos 10.º e 11.º, possam ser tributados no outro Estado contratante, o primeiro Estado mencionado deduzirá do imposto sobre os rendimentos desse residente uma importância igual ao imposto pago nesse outro Estado. A importância deduzida não poderá, contudo, exceder a fracção do imposto, calculado antes da dedução correspondente aos rendimentos auferidos nesse outro Estado.

3. Quando um residente de um Estado contratante obtiver rendimentos ou for proprietário de património que, de acordo com o disposto nesta Convenção, forem isentos de imposto neste Estado, este Estado poderá, contudo, ao calcular o quantitativo do imposto sobre os outros rendimentos ou património desse residente, ter em conta os rendimentos ou o património isentos.

4. O disposto no artigo 1.º não é aplicável aos rendimentos obtidos ou ao património possuído por um residente de um Estado contratante quando o outro Estado contratante aplica as disposições da convenção para isentar de imposto esse rendimento ou esse património, ou as disposições do número 2 do artigo 10.º ou do artigo 11.º ao referido rendimento²⁰.

4.1.2 Método da Imputação

O Estado da residência tributa a renda global do contribuinte, permitindo, entretanto, um crédito pelo imposto pago no Estado da fonte, podendo este crédito estar sujeito ou não a uma limitação, decorrendo daí a imputação integral e a imputação ordinária. Tal método leva em consideração o imposto que incide sobre o rendimento. Com este método, a bitributação internacional acaba sendo evitada quando se permite no país de residência do beneficiário um crédito pelo imposto

²⁰ MODELO DE CONVENÇÃO OCDE. *Convenção entre o (Estado A) e o (Estado B) em matéria de imposto sobre o rendimento e sobre o património*. OCDE, 200/2005. p. 10.

pago no país de origem do rendimento. Sendo que, esse crédito pode estar sujeito ou não a uma limitação. Por isso, que daí pode decorrer a imputação integral ou ordinária.

Imputação Integral – Estado da residência irá deduzir o valor total do imposto pago no exterior, não devendo haver limitação.

Imputação ordinária – o crédito concedido pelo estado de residência está limitado ao valor da fração do seu próprio imposto.

Neste sentido, segue um exemplo do método da imputação que foi firmado no artigo 23-B do modelo de convenção da OCDE - Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico:

Artigo 23.º-B

Método de imputação

1. Quando um residente de um Estado contratante obtiver rendimentos ou for proprietário de património que, de acordo com o disposto na Convenção, possam ser tributados no outro Estado contratante, o primeiro Estado mencionado deduzirá:

a) do imposto sobre os rendimentos desse residente uma importância igual ao imposto sobre o rendimento pago nesse Estado;

b) do imposto sobre o património desse residente, uma importância igual ao imposto sobre o património pago nesse outro Estado.

Em ambos os casos, a importância deduzida não poderá, contudo, exceder a fracção do imposto sobre o rendimento ou do imposto sobre o património, calculado antes da dedução, correspondente ao rendimento ou património que, consoante o caso, pode ser tributado nesse outro Estado.

2. Quando um residente de um Estado contratante obtiver rendimentos ou for proprietário de património que, de acordo com o disposto na Convenção, forem isentos de imposto neste Estado, este Estado poderá, contudo, ao calcular o quantitativo do imposto sobre os outros rendimentos ou património desse residente, ter em conta os rendimentos ou o património isentos²¹.

4.1.3 Método da Dedução dos Impostos Pagos no Exterior da Base de Cálculo

Este método, nada mais é que a dedução do imposto pago no exterior da base de cálculo do imposto a pagar no Estado de residência. Francisco Neves

²¹ MODELO DE CONVENÇÃO OCDE. *Convenção entre o (Estado A) e o (Estado B) em matéria de imposto sobre o rendimento e sobre o património*. OCDE, 200/2005. p. 10 e 11.

Dornelles²², “o método da isenção não tem a mesma eficácia que os métodos da isenção ou imputação para o fim de deduzir a carga fiscal incidente sobre rendimentos produzidos em um país e recebidos por residentes de outro”. Com isso, o autor quis dizer que na realidade, o método da isenção faz com que o imposto no país de residência incida sobre o valor total do montante, recebido do exterior.

Exemplo de cálculo do método de dedução:

Vamos supor que:

- a) Um residente no Estado A recebe um rendimento de 100.000, sendo 80.000 produzidos nos Estados A e 20.000 produzidos nos Estados B;
- b) O imposto incidente no Estado B sobre os 20.000 recebidos pelo residente no Estado A seja de 40%, isto é, 8.000.

Portanto, o método da dedução o imposto no Estado A incidiria sobre 92.000, que constitui o somatório dos 80.000 produzidos no Estado A, mais o montante líquido recebido do Estado B, 12.000 (20.000 – 8.000).

4.1.4 Método de Redução de Alíquota

O referido método consiste em tributar determinadas rendas oriundas do exterior com uma redução na alíquota. Sendo assim, da mesma forma que o método da dedução dos impostos pagos no exterior da base de cálculo, o método da redução da alíquota não constitui, na realidade, medida para eliminar a bitributação internacional.

4.1.5 Método da Divisão do Poder Tributário

Francisco Neves Dornelles²³, afirma que “por este método, dois Estados estabeleceriam a alíquota máxima que deveria incidir sobre rendimentos que são produzidos em um deles e recebidos no outro. Uma vez estabelecida a alíquota máxima, fariam uma divisão do poder tributário, fixando o percentual da alíquota a ser aplicado em cada um deles”.

²² *Id. Ibid.* p. 16

²³ *Id. Ibid.* p. 16

Após estabelecer esta alíquota máxima, faz uma divisão do poder tributário, visando fixar os percentuais daquela alíquota que seria aplicada a cada Estado.

Neste sentido, vamos a um exemplo de cálculo utilizado no método da divisão do poder tributário:

a) Estado A e B estabelecem um alíquota máxima de 40%, sendo que o Estado A deve aplicar uma alíquota de 25% e o Estado B de 15%.

Ou seja, a carga tributária sobre um dividendo de 1.000 seria 400, cabendo assim, 250 ao Estado A e 150 ao Estado B.

4.2 Medidas Bilaterais ou Multilaterais

Outra forma de se evitar a bitributação internacional é fazendo uso das medidas bilaterais ou multilaterais. Podemos dizer que uma das principais medidas bilaterais muito utilizadas atualmente são as Convenções Internacionais. As convenções internacionais constituem uma verdadeira forma de barrar o intercâmbio e o comércio internacional. Com o passar do tempo, foi detectado que somente as medidas unilaterais, não eram o suficiente para impedir a bitributação internacional.

Outras medidas que são bastante utilizadas também, que, apesar de serem mais complexas, servem para evitar a bitributação internacional, e que a nosso ver, também podem ser compreendidas como medidas bilaterais ou multilaterais. Estas medidas são, basicamente, a busca por princípios gerais suscetíveis de adquirirem o caráter de lei uniforme internacional e a harmonia entre as legislações.

Ao falar de Convenções Internacionais, podemos dizer que elas constituem uma forma ou meio mais utilizado atualmente. O autor Manuel Pires²⁴ destaca que:

“elas são uma forma de produção jurídica entre sujeitos de direito internacional, agindo nessa qualidade, no domínio de bitributações, como uma maneira de resolver os problemas derivados dessa categoria de plúrimas imposições, sendo o seu objetivo estabelecer os limites dentro dos quais os Estados participantes podem aplicar o seu direito fiscal de modo a evitar a concorrência de leis, gerando, assim, uma delimitação dos poderes de tributação”.

²⁴ *Id. Ibid.* p. 418 e 419.

Portanto, as Convenções buscam adotar critérios uniformes de tributação, pretendendo evitar ou atenuar a bitributação internacional. Mas, é importante salientar, que atualmente, as Convenções Internacionais não possuem somente o objetivo de atenuar ou remover a bitributação internacional, e sim enfatizar cada vez mais a proteção dos interesses orçamentários dos países, em detrimento da própria eliminação ou atenuação da bitributação.

Gilberto de Castro Moreira Junior²⁵ nos traz dois pontos de vista distintos, em relação às Convenções Internacionais:

O primeiro seria o ponto de vista governamental e o segundo seria o ponto de vista dos contribuintes. Pelo primeiro, os principais objetivos dessas Convenções são evitar a bitributação e prevenir a evasão fiscal. Já para muitos contribuintes, a questão da bitributação não é o ponto mais importante dessas Convenções, mas sim a possibilidade de que sua renda ou ganho de capital não sejam tributados de forma alguma.

Atualmente, as Convenções Bilaterais, têm tido um resultado mais eficiente, no que diz respeito a reduzir ou atenuar a bitributação Internacional, em detrimento das Convenções Multilaterais, que não têm tido um resultado tão eficiente assim. Por outro lado, outros autores vêm afirmando que as Convenções Internacionais possuem como base, o interesse específico de alguns Estados, que desejam eliminar a evasão fiscal internacional, justamente porque tais Convenções acabam por implicar na perda de receita tributária para os Estados signatários destas Convenções.

É necessário que os Estados levem em consideração a escolha dos métodos mais favoráveis, para atenuar ou evitar a bitributação internacional. E cabe ressaltar, que nesse campo, o método da isenção, outrora já citado aqui, e principalmente o método da isenção integral é o método mais simples e econômico, pois, o método da imputação, apesar de ser muito utilizado, requer a observação de vários fatores externos, como por exemplo, a natureza do imposto estrangeiro, a prova do recolhimento e o valor. E no caso do método da imputação ordinária, será necessário o cálculo do limite da dedução.

²⁵ *Id. Ibid.* p. 68 e 69

É de conhecimento geral, que é praticamente impossível uniformizar as legislações tributárias, por isso que o mais ideal neste caso é a adoção das convenções universal, ou até mesmo a multilateral. É claro que nem sempre as convenções bilaterais nem sempre dão resultados, atenuando apenas os efeitos da bitributação internacional. E acontece também, mesmo que a convenção possua dispositivos que atenuem a bitributação, a sua aplicação pode ser incorreta.

Devemos deixar claro também, que o contribuinte prejudicado pela má aplicação de uma convenção internacional, não possui nenhuma autoridade judiciária internacional a qual possa se dirigir para ter seu problema solucionado. E já as autoridades internas quase sempre não possuem competência para solucionar tais questões, que são oriundas da má interpretação das convenções. Sendo assim, persistindo a bitributação internacional em desacordo com a convenção internacional, a única forma de solução é o procedimento amigável.

Por fim, podemos afirmar que as convenções bilaterais resolvem grandes partes dos problemas encontrados no cenário internacional, pois por meio delas, os Estados podem conceder certo alívio tributário.

APÊNDICE

MODELO DE CONVENÇÃO DA OCDE PARA EVITAR A BITRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL

OCDE, 2000/2005 – Convenção Modelo

Título da Convenção

Convenção entre o (Estado A) e o (Estado B) em matéria de imposto sobre o rendimento e sobre o património (1)

Preâmbulo da Convenção (2)

CAPÍTULO I

Âmbito da aplicação da Convenção

Artigo 1.º

Pessoas visadas

A presente Convenção aplica-se às pessoas residentes de um ou de ambos os Estados contratantes.

Artigo 2.º

Impostos visados

1. A presente Convenção aplica-se aos impostos sobre o rendimento [e sobre o património] exigidos por cada um dos Estados contratantes, suas subdivisões políticas e suas autarquias locais, seja qual for o sistema usado para a sua cobrança.

2. São considerados impostos sobre o rendimento [e sobre o património] todos os impostos incidentes sobre o total do rendimento, [sobre a totalidade do património] ou sobre parcelas do rendimento [ou do património], incluindo os impostos sobre os

ganhos derivados da alienação de bens mobiliários ou imobiliários, os impostos sobre o montante global dos salários pagos pelas empresas, bem como os impostos sobre as mais-valias.

3. Os impostos atuais a que a Convenção se aplica são, nomeadamente, os seguintes:

a) (No Estado A):.....

b) (No Estado B):.....

4. A Convenção será também aplicável aos impostos de natureza idêntica ou similar que entrem em vigor posteriormente à data da assinatura da Convenção e que venham a acrescer aos atuais ou a substituí-los. As autoridades competentes dos Estados contratantes comunicarão uma à outra, no fim de cada ano, as modificações introduzidas nas respectivas legislações tributárias.

CAPÍTULO II

Definições

Artigo 3.º

Definições gerais

1. Para efeitos da presente Convenção, a não ser que o contexto exija interpretação diferente:

a) O termo "pessoa" compreende uma pessoa singular, uma sociedade ou qualquer outro agrupamento de pessoas;

b) O termo "sociedade" significa qualquer pessoa coletiva ou qualquer entidade que é tratada como pessoa coletiva;

c) O termo "empresa" aplica-se ao exercício de qualquer atividade económica;

d) As expressões "empresa de um Estado contratante" e "empresa do outro Estado contratante" significam, respectivamente, uma empresa explorada por um residente

de um Estado contratante e uma empresa explorada por um residente do outro Estado contratante;

e) A expressão "tráfego internacional" significa qualquer transporte por navio ou aeronave explorados por uma empresa cuja direção efetiva esteja situada num Estado contratante, exceto se o navio ou aeronave forem explorados somente entre locais situados no outro Estado contratante;

e) A expressão "autoridade competente" significa:

(i) (No Estado A),.....

(ii) (No Estado B),.....

g) O termo "nacional", no que diz respeito a um Estado contratante, designa:

i) qualquer pessoa singular que tenha nacionalidade ou cidadania desse Estado contratante; e

ii) qualquer pessoa coletiva, sociedade de pessoas ou associação constituída de harmonia com a legislação em vigor nesse Estado contratante.

h) A expressão "atividade empresarial" inclui o exercício de serviços profissionais e de outras atividades de carácter independente.

2. No que se refere à aplicação da Convenção, num dado momento, por um Estado Contratante, qualquer termo ou expressão não definida de outro modo terão, a não ser que o contexto exija interpretação diferente, o significado que lhe for atribuído nesse momento pela legislação desse Estado que regula os impostos a que a Convenção se aplica, prevalecendo a interpretação resultante da legislação fiscal sobre a que decorre de outra legislação desse Estado.

Artigo 4.º

Residente

1. Para efeitos da Convenção, a expressão "residente de um Estado contratante" significa qualquer pessoa que, por virtude da legislação desse Estado, está aí sujeita a imposto devido ao seu domicílio, à sua residência, ao local de direção ou a qualquer outro critério de natureza similar, aplica-se igualmente a esse Estado e às suas subdivisões políticas ou autarquias locais. Todavia, esta expressão não inclui qualquer pessoa que está sujeita a imposto nesse Estado apenas relativamente ao rendimento de fontes localizadas nesse Estado ou ao património aí situado.

2. Quando, por virtude do disposto no n.º 1, uma pessoa singular for residente de ambos os Estados contratantes, a situação será resolvida como segue:

a) Será considerada residente apenas do Estado em que tenha uma habitação permanente à sua disposição. Se tiver uma habitação permanente à sua disposição em ambos os Estados, será considerada residente apenas do Estado com o qual sejam mais estreitas as suas relações pessoais e económicas (centro de interesses vitais).

b) Se o Estado em que tem o centro de interesses vitais não puder ser determinado ou se não tiver habitação permanente à sua disposição em nenhum dos Estados, será considerada residente apenas do Estado em que permanece habitualmente;

c) Se permanecer habitualmente em ambos os Estados ou se não permanecer habitualmente em nenhum deles, será considerada residente apenas do Estado de que for nacional;

d) Se for nacional de ambos os Estados ou não for nacional de nenhum deles, as autoridades competentes dos Estados contratantes resolverão o caso de comum acordo.

3. Quando, em virtude do disposto no n.º 1, uma pessoa, que não seja uma pessoa singular, for residente de ambos os Estados contratantes, será considerada residente apenas do Estado em que estiver situada a sua direção efetiva.

Artigo 5.º

Estabelecimento estável

1. Para efeitos da presente Convenção, a expressão "estabelecimento estável" significa uma instalação fixa, através da qual a empresa exerça toda ou parte da sua atividade.

2. A expressão "estabelecimento estável" compreende, nomeadamente:

a) Um local de direção;

b) Uma sucursal;

c) Um escritório;

d) Uma fábrica;

e) Uma oficina;

f) Uma mina, um poço de petróleo ou gás, uma pedreira ou qualquer local de extração de recursos naturais.

3. Um estaleiro de construção ou de montagem só constitui um "estabelecimento estável" se a sua duração exceder doze meses.

4. Não obstante as disposições anteriores deste artigo, a expressão "estabelecimento estável" não compreende:

a) As instalações utilizadas unicamente para armazenar, expor ou entregar mercadorias pertencentes à empresa;

b) Um depósito de mercadorias pertencentes à empresa, mantido unicamente para armazenar, expor ou entregar;

c) Um depósito de mercadorias pertencentes à empresa, mantido unicamente para serem transformadas por outra empresa;

d) Uma instalação fixa, mantida unicamente para comprar mercadorias ou reunir informações para a empresa;

e) Uma instalação fixa, mantida unicamente para exercer, para a empresa, qualquer outra atividade de carácter preparatório ou auxiliar;

f) Uma instalação fixa, mantida unicamente para o exercício de qualquer combinação das atividades referidas nas alíneas a) a e), desde que a atividade de conjunto da instalação fixa desta combinação seja de carácter preparatório ou auxiliar.

5. Não obstante o disposto nos n.º 1 e 2, quando uma pessoa - que não seja um agente independente, a quem é aplicável o n.º 6 - atue por conta de uma empresa e tenha e habitualmente exerça num Estado contratante poderes para concluir contratos em nome da empresa do outro Estado contratante será considerado que esta empresa tem um estabelecimento estável no primeiro Estado mencionado relativamente a qualquer atividade que essa pessoa exerça, a não ser que as atividades de tal pessoa se limitem às indicadas no n.º 4, as quais, se fossem exercidas através de uma instalação fixa, não permitiriam considerar que esta instalação fixa como um estabelecimento estável, de acordo com as disposições desse número.

6. Não se considera que uma empresa tem um "estabelecimento estável" num Estado contratante pelo simples facto de exercer a sua atividade nesse Estado por intermédio de um corretor, de um comissário-geral ou de qualquer outro agente independente, desde que essa pessoa atue no âmbito normal da sua atividade.

7. O facto de uma sociedade residente de um Estado contratante controlar ou ser controlada por uma sociedade residente do outro Estado contratante ou que exerça a sua atividade nesse outro Estado (quer seja através de um estabelecimento estável, quer de outro modo) não é, por si só, bastante para fazer de qualquer dessas sociedades estabelecimento estável da outra.

CAPÍTULO III

TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO

Artigo 6.º

Rendimentos dos bens imobiliários

1. Os rendimentos que um residente de um Estado contratante aufera de bens imobiliários (incluídos os rendimentos das explorações agrícolas ou florestais) situados no outro Estado contratante podem ser tributados nesse outro Estado.
2. A expressão "bens imobiliários" terá o significado que lhe for atribuído pelo direito do Estado contratante em que tais bens estiverem situados. A expressão compreende sempre os acessórios, o gado e o equipamento das explorações agrícolas e florestais, os direitos a que se apliquem as disposições do direito privado relativas à propriedade de bens imóveis, o usufruto dos bens imobiliários e os direitos a retribuições variáveis ou fixas pela exploração ou pela concessão da exploração de jazigos minerais, fontes e outros recursos naturais; os navios, barcos e aeronaves não são considerados bens imobiliários.
3. A disposição do n.º 1 aplica-se aos rendimentos derivados da utilização direta, do arrendamento, ou de qualquer outra forma de utilização de bens imobiliários.
4. O disposto nos n.º 1 e 3 aplica-se igualmente aos rendimentos provenientes de bens imobiliários de uma empresa.

Artigo 7.º

Lucros das empresas

1. Os lucros de uma empresa de um Estado contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua atividade no outro Estado contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado. Se a empresa exercer a sua atividade deste modo, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável.
2. Com ressalva do disposto no n.º 3, quando uma empresa de um Estado contratante exercer a sua atividade no outro Estado contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado, serão imputados, em cada Estado contratante, a esse estabelecimento estável os lucros que este obteria como se fosse uma

empresa distinta e separada que exercesse as mesmas atividades ou atividades similares, nas mesmas condições ou em condições similares, e tratasse com absoluta independência com a empresa de que é estabelecimento estável.

3. Na determinação do lucro de um estabelecimento estável é permitido deduzir as despesas que tiverem sido feitas para realização dos fins prosseguidos por esse estabelecimento estável, incluindo as despesas de direção e as despesas gerais de administração, efetuadas com o fim referido, quer no Estado em que esse estabelecimento estável estiver situado quer fora dele.

4. Se for usual, num Estado contratante, determinar os lucros imputáveis a um estabelecimento estável com base numa repartição dos lucros da empresa entre as suas diversas partes, a disposição do n.º 2 não impedirá esse Estado contratante de determinar os lucros tributáveis de acordo com a repartição usual; o método de repartição adoptado deve, no entanto, conduzir a um resultado conforme os princípios enunciados neste Artigo.

5. Nenhum lucro será imputável a um estabelecimento estável pelo simples facto de este se limitar a comprar bens ou mercadorias para a empresa.

6. Para efeitos dos números precedentes, os lucros a imputar ao estabelecimento estável serão calculados, em cada ano, segundo o mesmo método, a não ser que existam motivos válidos e suficientes para proceder de forma diferente.

7. Quando os lucros compreendam elementos do rendimento tratados separadamente noutros artigos da Convenção, as respectivas disposições não serão afetadas pelas deste Artigo.

Artigo 8.º

Navegação marítima, interior e aérea

1. Os lucros provenientes da exploração de navios ou aeronaves no tráfego internacional só podem ser tributados no Estado contratante em que estiver situada a direção efetiva da empresa.

2. Os lucros provenientes da exploração de barcos utilizados na navegação interior só podem ser tributados no Estado contratante em que estiver situada a direção efetiva da empresa.

3. Se a direção efetiva de uma empresa de navegação marítima, ou de uma empresa de navegação interior, se situar a bordo de um navio ou de um barco, a direção efetiva considera-se situada no Estado contratante em que se encontra o porto de registo do navio ou barco ou, na falta de porto de registo, no Estado contratante de que é residente a pessoa que explore o navio ou o barco.

4. O disposto no n.º 1 é aplicável igualmente aos lucros provenientes da participação num pool, numa exploração em comum ou num organismo internacional de exploração.

Artigo 9.º

Empresas associadas

1. Quando:

a) uma empresa de um Estado contratante participar, direta ou indiretamente, na direção, no controle ou no capital de uma empresa do outro Estado contratante; ou

b) as mesmas pessoas participarem direta ou indiretamente, na direção, no controle ou no capital de uma empresa de um Estado contratante e de uma empresa do outro Estado contratante, e em ambos os casos, as duas empresas, nas suas relações comerciais ou financeiras, estiverem ligadas por condições aceites ou impostas que difiram das que seriam estabelecidas entre empresas independentes, os lucros que, se não existissem essas condições, teriam sido obtidos por uma das empresas, mas não foram por causa dessas condições, podem ser incluídos nos lucros dessa empresa e, conseqüentemente, tributados.

2. Quando um Estado contratante incluir nos lucros de uma empresa deste Estado - e tributar nessa conformidade - os lucros pelos quais uma empresa do outro Estado contratante foi tributada neste outro Estado, e os lucros incluídos deste modo constituírem lucros que teriam sido obtidos pela empresa do primeiro Estado, se as

condições impostas entre as duas empresas tivessem sido as condições que teriam sido estabelecidas entre empresas independentes, o outro Estado procederá ao ajustamento adequado do montante do imposto aí cobrado sobre os lucros referidos. Na determinação deste ajustamento, serão tomadas em consideração as outras disposições da Convenção e as autoridades competentes dos Estados contratantes consultar-se-ão, se necessário.

Artigo 10.º

Dividendos

1. Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado contratante a um residente do outro Estado contratante podem ser tributados nesse outro Estado.
2. Esses dividendos podem, no entanto, ser igualmente tributados no Estado contratante de que é residente a sociedade que paga os dividendos e de acordo com a legislação desse Estado, mas se o beneficiário efetivo dos dividendos for um residente do outro Estado contratante, o imposto assim estabelecido não excederá:
 - a) 5% do montante bruto dos dividendos, se o seu beneficiário efetivo for uma sociedade (com exceção de uma sociedades de pessoas) que detenha, diretamente, pelo menos, 25% do capital da sociedade que paga os dividendos;
 - b) 15% do montante bruto dos dividendos, nos restantes casos.

As autoridades competentes dos Estados contratantes estabelecerão, de comum acordo, a forma de aplicar estes limites.

Este número não afeta a tributação da sociedade pelos lucros dos quais os dividendos são pagos.

3. O termo "dividendos", usado neste Artigo, significa os rendimentos provenientes de ações, ações ou bónus de fruição, partes de minas, partes de fundador ou outros direitos, com exceção dos créditos, que permitam participar nos lucros, assim como os rendimentos derivados de outras partes sociais sujeitos ao mesmo regime fiscal

que os rendimentos de ações pela legislação do Estado de que é residente a sociedade que os distribui.

4. O disposto nos n.º 1 e 2 não é aplicável se o beneficiário efetivo dos dividendos, residente de um Estado contratante, exercer atividade no outro Estado contratante de que é residente a sociedade que paga os dividendos, através de um seu estabelecimento estável relativamente ao qual participação geradora dos dividendos estiver efetivamente ligada. Neste caso, são aplicáveis as disposições do artigo 7.º.

5. Quando uma sociedade residente de um Estado contratante obtiver lucros ou rendimentos provenientes do outro Estado contratante, esse outro Estado não poderá exigir nenhum imposto sobre os dividendos pagos pela sociedade, exceto na medida em que esses dividendos forem pagos a um residente desse outro Estado ou na medida em que a participação geradora dos dividendos estiver efetivamente ligada a um estabelecimento estável situado nesse outro Estado, nem sujeitar os lucros não distribuídos da sociedade a um imposto sobre os lucros não distribuídos, mesmo que os dividendos pagos ou os lucros não distribuídos consistam, total ou parcialmente, em lucros ou rendimentos provenientes desse outro Estado.

Artigo 11.º

Juros

1. Os juros provenientes de um Estado contratante e pagos a um residente do outro Estado contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

2. No entanto, esses juros podem ser igualmente tributados no Estado contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado, mas se a pessoa que recebe os juros for o seu beneficiário efetivo, o imposto assim estabelecido não excederá 10% do montante bruto dos juros. As autoridades competentes dos Estados contratantes estabelecerão, de comum acordo, a forma de aplicar este limite.

3. O termo "juros" usado neste artigo significa os rendimentos de créditos de qualquer natureza com ou sem garantia hipotecária e com direito ou não a participar nos lucros do devedor, e, nomeadamente os rendimentos da dívida pública e de

obrigações de empréstimos, incluindo prémios atinentes a esses títulos. Para efeitos deste artigo, não se consideram juros as penalidades por pagamento tardio.

4. O disposto nos n.º 1 e 2 não é aplicável se o beneficiário efetivo dos juros, residente de um Estado contratante, exercer atividade no outro Estado contratante de que provêm os juros, por meio de um estabelecimento estável aí situado e o crédito relativamente ao qual os juros são pagos estiver efetivamente ligado a esse estabelecimento estável. Nesse caso, são aplicáveis as disposições do artigo 7.º.

5. Os juros consideram-se provenientes de um Estado contratante quando o devedor for um residente desse Estado. Todavia, quando o devedor dos juros, seja ou não residente de um Estado contratante, tiver num Estado contratante um estabelecimento estável em relação ao qual haja sido contraída a obrigação pela qual os juros são pagos e esse estabelecimento estável suporte o pagamento desses juros, tais juros são considerados provenientes do Estado contratante em que o estabelecimento estável estiver situado.

6. Quando, devido a relações especiais existentes entre o devedor e o beneficiário efetivo ou entre ambos e qualquer outra pessoa, o montante dos juros pagos, tendo em conta o crédito pelo qual são pagos, exceder o montante que seria acordado entre o devedor e o beneficiário efetivo na ausência de tais relações, as disposições deste artigo aplicar-se-ão apenas a este último montante. A parte excedente pode continuar a ser tributado de acordo com a legislação de cada Estado contratante, tendo em conta as outras disposições da Convenção.

Artigo 12.º

Royalties

1. As royalties provenientes de um Estado contratante e pagas a um residente do outro Estado contratante só podem ser tributadas nesse outro Estado.

2. O termo "royalties" usado neste Artigo, significa as retribuições de qualquer natureza atribuídas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica, incluindo os filmes cinematográficos, de uma patente, de uma marca de fabrico ou de comércio, de um desenho ou de um

modelo, de um plano, de uma fórmula ou de um processo secreto, ou por informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico.

3. O disposto no n.º 1 e 2 não é aplicável se o beneficiário efetivo das royalties, residente de um Estado contratante, exercer atividade no outro Estado contratante de que provêm as royalties, por meio de um estabelecimento estável aí situado, e o direito ou bem relativamente ao qual as royalties são pagas estiver efetivamente ligado com esse estabelecimento estável. Neste caso, são aplicáveis as disposições do artigo 7.º.

4. Quando, devido a relações especiais existentes entre o devedor e o beneficiário efetivo das royalties ou entre ambos e qualquer outra pessoa, o montante das royalties, tendo em conta o uso e o direito ou as informações pelas quais são pagas, exceder o montante que seria acordado entre o devedor e o beneficiário efetivo, na ausência de tais relações, as disposições deste Artigo aplicar-se-ão apenas a este último montante. Neste caso, o excesso pode continuar a ser tributado de acordo com a legislação de cada Estado contratante, tendo em conta as outras disposições desta Convenção.

Artigo 13.º

Mais-valias

1. Os ganhos que um residente de um Estado contratante aufera da alienação de bens imobiliários, considerados no Artigo 6.º e situados no outro Estado contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

2. Os ganhos provenientes da alienação de bens mobiliários que façam parte do ativo de um estabelecimento estável que uma empresa de um Estado contratante tenha no outro Estado contratante, incluindo os ganhos provenientes da alienação desse estabelecimento estável (isolado ou com o conjunto da empresa), podem ser tributados nesse outro Estado.

3. Os ganhos provenientes da alienação de navios ou aeronaves utilizados no tráfego internacional, dos barcos utilizados na navegação interior ou de bens

mobiliários afetos à exploração desses navios, aeronaves ou barcos só podem ser tributados no Estado contratante em que estiver situada a direção efetiva da empresa.

4. Os ganhos que uma sociedade residente de um Estado contratante aufera de alienação de ações provenientes, direta ou indiretamente, em mais de 50% do respectivo valor dos bens imobiliários situados no outro Estado contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

5. Os ganhos provenientes da alienação de quaisquer outros bens diferentes dos mencionados nos n.º 1, 2 e 3 só podem ser tributados no Estado contratante de que o alienante é residente.

Artigo 14.º

[Profissões independentes (suprimido)]

Artigo 15.º

Rendimentos do emprego

1. Com ressalva do disposto nos artigos 16.º, 18.º e 19.º, os salários, ordenados e remunerações similares obtidos de um emprego por um residente de um Estado contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que o emprego seja exercido no outro Estado contratante. Se o emprego for aí exercido, as remunerações correspondentes podem ser tributadas nesse outro Estado.

2. Não obstante o disposto no n.º 1, as remunerações obtidas por um residente de um Estado contratante de um emprego exercido no outro Estado contratante só podem ser tributadas no Estado primeiramente mencionado se:

a) o beneficiário permanecer no outro Estado durante um período ou períodos que não excedam, no total, 183 dias em qualquer período de doze meses com início ou termo no ano fiscal em causa;

b) as remunerações forem pagas por uma entidade patronal ou em nome de uma entidade patronal que não seja residente do outro Estado;

c) as remunerações não forem suportadas por um estabelecimento estável ou por uma instalação fixa que a entidade patronal tenha no outro Estado.

3. Não obstante as disposições anteriores deste Artigo, as remunerações de um emprego exercido a bordo de um navio ou de uma aeronave explorados no tráfego internacional, ou a bordo de um barco utilizado na navegação interior, podem ser tributadas no Estado contratante em que estiver situada a direção efetiva da empresa.

Artigo 16.º

Percentagens de membros de conselhos

1. As percentagens, senhas de presença e outras remunerações similares obtidas por um residente de um Estado contratante na qualidade de membro do conselho de administração de uma ou do conselho fiscal de uma sociedade residente do outro Estado contratante podem ser tributadas nesse outro Estado.

Artigo 17.º

Artistas e desportistas

1. Não obstante o disposto nos Artigos 7.º e 15.º, os rendimentos obtidos por um residente de Estado contratante na qualidade de profissional de espetáculos, tal como artista de teatro, cinema, rádio ou televisão, ou músico, bem como de desportista, provenientes das suas atividades pessoais exercidas, nessa qualidade, no outro Estado contratante, podem ser tributados nesse outro Estado.

2. Não obstante o disposto nos Artigos 7.º e 15.º, os rendimentos da atividade exercida pessoalmente pelos profissionais de espetáculos ou desportistas, nessa qualidade, atribuídos a uma outra pessoa, podem ser tributados no Estado contratante em que são exercidas essas atividades dos profissionais de espetáculos ou dos desportistas.

Artigo 18.º

Pensões

1. Com ressalva do disposto no n.º 2 do Artigo 19.º, as pensões e remunerações similares pagas a um residente de um Estado contratante em consequência de um emprego anterior só podem ser tributadas nesse Estado.

Artigo 19.º

Remunerações públicas

1. a) Os salários, vencimentos e outras remunerações similares pagas por um Estado contratante ou por uma sua subdivisão política ou autarquia local a uma pessoa singular, em consequência de serviços prestados a esse Estado ou a essa subdivisão ou autarquia, só podem ser tributadas nesse Estado.

b) Contudo, tais salários, vencimentos e outras remunerações similares só podem ser tributados no outro Estado contratante, se os serviços forem prestados nesse Estado e se a pessoa singular for um residente desse Estado que:

i) seja seu nacional ; ou

ii) que não se tenha tornado seu residente apenas para prestar esses serviços.

2. a) Não obstante as provisões do parágrafo 1.º as pensões e outras remunerações similares pagas por um Estado contratante ou por uma sua subdivisão política ou autarquia local, quer diretamente quer através de fundos, por eles constituídos, a uma pessoa singular, em consequência de serviços prestados a esse Estado ou a essa subdivisão ou autarquia, só podem ser tributadas nesse Estado.

b) Contudo, tais pensões ou remunerações similares só podem ser tributadas no outro Estado contratante se a pessoa singular for um residente e um nacional desse outro Estado.

3. O disposto nos Artigos 15.º, 16.º, 17.º e 18.º aplica-se aos salários, vencimentos, pensões e outras remunerações similares pagas em consequência de serviços prestados em relação a uma atividade comercial ou industrial exercida por um Estado contratante ou por uma sua subdivisão política ou autarquia local.

Artigo 20.º

Estudantes

1. As importâncias que um estudante ou um estagiário que é, ou foi, imediatamente antes da sua permanência no Estado contratante, residente de outro Estado contratante e cuja permanência no Estado primeiramente mencionado tem como único fim aí prosseguir os seus estudos ou a sua formação, receba para fazer face às despesas com a sua manutenção, estudos ou formação não são tributadas nesse Estado, desde que provenham de fontes situadas fora desse Estado.

Artigo 21.º

Outros rendimentos

1. Os elementos do rendimento de um residente de um Estado contratante e donde quer que provenham não tratados nos Artigos anteriores desta Convenção só podem ser tributados nesse Estado.

2. O disposto no número 1 não se aplica ao rendimento de bens imobiliários como são definidos no número 2 do Artigo 6.º, se o beneficiário desse rendimento, residente de um Estado contratante, exercer no outro Estado contratante uma atividade industrial ou comercial através de um estabelecimento estável nele situado, estando o direito ou a propriedade geradora dos rendimentos efetivamente ligado a esse estabelecimento estável. Nesse caso são aplicáveis as disposições do Artigo 7.º.

CAPÍTULO IV

Tributação do património

Artigo 22.º

Património

1. O património constituído por bens imobiliários mencionados no Artigo 6.º, propriedade de um residente de um Estado contratante e situados no outro Estado contratante, pode ser tributado nesse outro Estado.

2.O património constituído por bens mobiliários que fazem parte do ativo de um estabelecimento estável que uma empresa de um Estado contratante tem no outro Estado contratante pode ser tributado nesse outro Estado.

3. O património constituído por navios e aeronaves utilizados no tráfego internacional, por barcos utilizados na navegação interior, bem como os bens mobiliários afetos à exploração desses navios, aeronaves ou barcos só pode ser tributado no Estado contratante onde está situada a direção efetiva da empresa.

4.Todos os outros elementos do património de um residente de um Estado contratante só podem ser tributados nesse Estado.

CAPÍTULO V

MÉTODOS DE ELIMINAÇÃO DA DUPLA TRIBUTAÇÃO

Artigo 23.º-A

Método de isenção

1. Com ressalva do disposto nos n.º 2 e 3, quando um residente de um Estado contratante obtiver rendimentos ou for proprietário de património que, de acordo com o disposto na Convenção, possam ser tributados no outro Estado contratante, o primeiro Estado mencionado isentará de imposto esses rendimentos ou esse património.

2. Quando um residente de um Estado contratante obtiver rendimentos que, de acordo com as disposições dos Artigos 10.º e 11.º, possam ser tributados no outro Estado contratante, o primeiro Estado mencionado deduzirá do imposto sobre os rendimentos desse residente uma importância igual ao imposto pago nesse outro Estado. A importância deduzida não poderá, contudo, exceder a fracção do imposto, calculado antes da dedução correspondente aos rendimentos auferidos nesse outro Estado.

3. Quando um residente de um Estado contratante obtiver rendimentos ou for proprietário de património que, de acordo com o disposto nesta Convenção, forem

isentos de imposto neste Estado, este Estado poderá, contudo, ao calcular o quantitativo do imposto sobre os outros rendimentos ou património desse residente, ter em conta os rendimentos ou o património isentos.

4. O disposto no artigo 1.º não é aplicável aos rendimentos obtidos ou ao património possuído por um residente de um Estado contratante quando o outro Estado contratante aplica as disposições da convenção para isentar de imposto esse rendimento ou esse património, ou as disposições do número 2 do artigo 10.º ou do artigo 11.º ao referido rendimento.

Artigo 23.º-B

Método de imputação

1. Quando um residente de um Estado contratante obtiver rendimentos ou for proprietário de património que, de acordo com o disposto na Convenção, possam ser tributados no outro Estado contratante, o primeiro Estado mencionado deduzirá:

a) do imposto sobre os rendimentos desse residente uma importância igual ao imposto sobre o rendimento pago nesse Estado;

b) do imposto sobre o património desse residente, uma importância igual ao imposto sobre o património pago nesse outro Estado.

Em ambos os casos, a importância deduzida não poderá, contudo, exceder a fracção do imposto sobre o rendimento ou do imposto sobre o património, calculado antes da dedução, correspondente ao rendimento ou património que, consoante o caso, pode ser tributado nesse outro Estado.

2. Quando um residente de um Estado contratante obtiver rendimentos ou for proprietário de património que, de acordo com o disposto na Convenção, forem isentos de imposto neste Estado, este Estado poderá, contudo, ao calcular o quantitativo do imposto sobre os outros rendimentos ou património desse residente, ter em conta os rendimentos ou o património isentos.

CAPÍTULO VI

Disposições especiais

Artigo 24.º

Não discriminação

1. Os nacionais de um Estado contratante não ficarão sujeitos no outro Estado contratante a nenhuma tributação ou obrigação com ela conexa diferente ou mais gravosa do que aquela a que estejam ou possam estar sujeitos os nacionais desse outro Estado que se encontrem na mesma situação, em especial no que refere à residência. Não obstante o estabelecido no Artigo 1.º, esta disposição aplicar-se-á também às pessoas que não são residentes de um ou de ambos os Estados contratantes.

2. Os apátridas residentes de um Estado não ficarão sujeitos num Estado contratante a nenhuma tributação ou obrigação com ela conexa diferente ou mais gravosa do que aquelas a que estejam ou possam estar sujeitos os nacionais desse Estado que se encontrem na mesma situação, em especial no que se refere à residência.

3. A tributação de um estabelecimento estável que uma empresa de um Estado contratante tenha no outro Estado contratante não será nesse outro Estado menos favorável do que a das empresas desse outro Estado que exerçam as mesmas atividades. Esta disposição não poderá ser interpretada no sentido de obrigar um Estado contratante a conceder aos residentes do outro Estado contratante as deduções pessoais, abatimentos e reduções para efeitos fiscais em função do estado civil ou encargos familiares concedidos aos seus próprios residentes.

4. Salvo se for aplicável o disposto no n.º 1 do Artigo 9.º, no n.º 6 do Artigo 11.º ou no n.º 4 do Artigo 12.º, os juros, royalties e outras importâncias pagas por uma empresa de um Estado contratante a um residente do outro Estado contratante serão dedutíveis, para efeitos da determinação do lucro tributável de tal empresa, como se fossem pagas a um residente do Estado primeiramente mencionado. De igual modo, quaisquer dívidas de uma empresa de um Estado contratante a um residente do outro Estado contratante serão dedutíveis, para o efeito de determinar o

património tributável dessa empresa, nas mesmas condições como se fossem contraídas para com um residente do primeiro Estado mencionado.

5. As empresas de um Estado contratante cujo capital, total ou parcialmente, direta ou indiretamente, seja possuído ou controlado por um ou mais residentes do outro Estado contratante não ficarão sujeitas, no Estado primeiramente mencionado, a nenhuma tributação ou obrigação com ela conexas diferente ou mais gravosa do que aquelas a que estejam ou possam estar sujeitas as empresas similares desse primeiro Estado.

6. Não obstante o disposto no Artigo 2.º, as disposições deste Artigo aplicar-se-ão aos impostos de qualquer natureza ou denominação.

Artigo 25.º

Procedimento amigável

1. Quando uma pessoa considerar que as medidas tomadas por um Estado contratante ou por ambos os Estados contratantes conduzem ou poderão conduzir relação a si, a uma tributação não conforme como disposto na Convenção, poderá, independentemente dos recursos previstos pela legislação nacional desses Estados, submeter o seu caso à autoridade competente do Estado contratante de que é residente ou, se o caso está compreendido no n.º 1 do Artigo 24.º, à do Estado contratante de que é nacional. O caso deverá ser apresentado dentro de três anos a contar da data da primeira comunicação da medida que der causa à tributação não conforme com o disposto na Convenção.

2. A autoridade competente, se a reclamação se lhe afigurar fundada e não estiver em condições de lhe dar uma solução satisfatória, esforçar-se-á por resolver a questão através de acordo amigável com a autoridade competente do outro Estado contratante, a fim de evitar uma tributação não conforme com a Convenção. O acordo alcançado será aplicado independentemente dos prazos estabelecidos no direito interno dos Estados contratantes.

3. As autoridades competentes dos Estados contratantes esforçar-se-ão por resolver, através de acordo amigável, as dificuldades ou as dúvidas a que possa dar

lugar a interpretação ou a aplicação da Convenção. Poderão também consultar-se, a fim de evitar a dupla tributação em casos não previstos pela Convenção.

4. As autoridades competentes dos Estados contratantes poderão comunicar diretamente entre si, inclusivamente através de uma comissão mista constituída por essas autoridades ou pelos seus representantes, a fim de chegarem a acordo nos termos indicados nos números anteriores.

Artigo 26.º

Troca de informações

1. As autoridades competentes dos Estados contratantes trocarão entre si a informação previsivelmente relevante para aplicar as disposições da Convenção ou para administrar ou por em vigor as leis internas dos Estados contratantes, das suas subdivisões políticas ou autarquias locais, na medida em que a tributação nelas prevista não seja contrária à Convenção. A troca de informações não é restringida pelo disposto nos Artigos 1.º e 2.º.

2. Qualquer informação recebida, nos termos do parágrafo 1.º, por um Estado contratante, será considerada secreta do mesmo modo que a informação obtida com base na legislação interna desse Estado e só poderá ser comunicada às pessoas ou autoridades (incluindo tribunais e autoridades administrativas) encarregadas da liquidação ou cobrança impostos referidos no primeiro período, ou dos procedimentos declarativos ou executivos relativos a estes impostos, ou da decisão de recursos referentes a estes impostos. Essas pessoas ou autoridades utilizarão as informações assim obtidas apenas para os fins referidos. Essas informações podem ser reveladas em audiências públicas de tribunais ou em decisões judiciais.

3. O disposto no número 1e 2 não poderá ser interpretado no sentido de impor a um Estado contratante a obrigação de:

a) tomar medidas administrativas contrárias à sua legislação, e à sua prática administrativa ou às do outro Estado contratante;

b) fornecer informações que não possam ser obtidas com base na sua própria legislação ou no âmbito da sua prática administrativa normal ou nas do outro Estado contratante;

c) transmitir informações reveladoras de segredos ou processos comerciais, industriais ou profissionais, ou informações cuja comunicação seja contrária à ordem pública.

4. Se, em conformidade com o disposto neste Artigo, forem solicitadas informações por um Estado contratante, o outro Estado Contratante utiliza os poderes de que dispõe a fim de obter as informações solicitadas, mesmo que esse outro Estado não necessite de tais informações para os seus próprios fins fiscais. A obrigação constante da frase anterior está sujeita às limitações previstas no número 3, mas tais limitações não devem, em caso algum, ser interpretadas no sentido de permitir que um Estado Contratante se recuse a prestar tais informações pelo simples facto de estas não se revestirem de interesse para si, no respectivo âmbito interno.

5. O disposto no número 3 não pode em caso algum ser interpretado no sentido de permitir que um Estado contratante se recuse a prestar informações apenas porque estas são detidas por uma instituição bancária, um outro estabelecimento financeiro, um mandatário ou por uma pessoa agindo na qualidade de agente ou fiduciário, ou porque essas informações são conexas com os direitos de propriedade de uma pessoa.

Artigo 27.º

Assistência em matéria de cobrança de impostos (1)

1. Os Estados contratantes podem prestar assistência mútua para fins de cobrança dos respectivos créditos fiscais. Esta assistência não é restringida pelo disposto nos artigos 1.º e

2.º. As autoridades competentes dos Estados contratantes podem estabelecer de comum acordo as formas de aplicar este artigo.

2. A expressão "crédito fiscal" tal como é usada neste artigo designa uma quantia devida a título de impostos de qualquer natureza ou denominação cobrados em nome dos Estados contratantes, das suas subdivisões políticas ou autarquias locais, desde que a tributação correspondente não seja contrária a esta Convenção ou a qualquer outro instrumento de que os Estados contratantes sejam partes, e bem assim os juros, penalidades administrativas e custos de cobrança ou de conservação relativas a estes impostos.

3. Quando um crédito fiscal de um Estado contratante é susceptível de cobrança em virtude das leis desse Estado e é devido por uma pessoa que, nessa data, e por força dessas leis, não pode impedir a respectiva cobrança, esse crédito fiscal é aceite, a pedido das autoridades competentes desse Estado, para efeitos da sua cobrança pelas autoridades competentes do outro Estado contratante. Esse crédito fiscal é cobrado por esse outro Estado de acordo com a sua legislação aplicável em matéria de cobrança dos seus próprios impostos como se o crédito em causa constituísse um crédito fiscal desse outro Estado.

4. Quando um crédito fiscal de um Estado contratante constituir um crédito relativamente ao qual esse Estado, em virtude da sua legislação, pode tomar medidas cautelares a fim de assegurar a sua cobrança, esse crédito deve ser aceite, a pedido das autoridades competentes desse Estado, para efeitos de adopção de medidas cautelares pelas autoridades competentes do outro Estado contratante. Este outro Estado deve tomar as medidas cautelares relativamente a este crédito fiscal em conformidade com as disposições da sua legislação como se se tratasse de um crédito desse outro Estado, ainda que, no momento em que essas medidas são aplicadas, o crédito fiscal não seja susceptível de cobrança no primeiro Estado mencionado ou seja devido por uma pessoa que tenha o direito de impedir a respectiva cobrança.

5. Não obstante o disposto nos números 3 e 4, os prazos de prescrição e a prioridade aplicáveis, em virtude da legislação de um Estado contratante, a um crédito fiscal, por força da sua natureza enquanto tal, não se aplicam a um crédito fiscal aceite por este Estado para efeitos do número 3 e 4. Por outro lado, um crédito fiscal aceite por um Estado contratante para fins do número 3 ou 4 não pode ser

objeto de qualquer prioridade nesse Estado, em virtude da legislação do outro Estado contratante.

6. Os procedimentos relativos à existência, validade ou montante de um crédito fiscal de um Estado contratante não são submetidos aos tribunais ou organismos administrativos do outro Estado contratante.

7. Sempre que, em qualquer momento após um pedido formulado por um Estado contratante em virtude do número 3 ou 4 e antes que o outro Estado tenha cobrado e transferido o montante do crédito fiscal em causa ao primeiro Estado mencionado, esse crédito fiscal deixa de constituir:

a) no caso de pedido formulado ao abrigo do número 3, um crédito fiscal do primeiro Estado mencionado, susceptível de cobrança por força das leis desse Estado e é devido por uma pessoa que, nesse momento, não pode, nos termos da legislação desse Estado, impedir a sua cobrança, ou

b) no caso de pedido formulado ao abrigo do número 4. um crédito fiscal do primeiro Estado mencionado, relativamente ao qual esse Estado pode, nos termos da sua legislação, tomar medidas cautelares a fim de assegurar a sua cobrança.

As autoridades competentes do primeiro Estado mencionado notificam imediatamente esse facto às autoridades competentes do outro Estado e o primeiro Estado mencionado suspende ou retira o seu pedido, consoante a opção do outro Estado.

8. As disposições deste artigo não podem em caso algum ser interpretadas no sentido de impor ao outro Estado contratante a obrigação de:

a) tomar medidas administrativas contrárias à sua legislação e à sua prática administrativa ou às do outro Estado contratante;

b) tomar medidas que sejam contrárias à ordem pública;

c) prestar assistência se o outro Estado contratante não tiver tomado todas as medidas razoáveis de cobrança ou de conservação, consoante o caso, de que disponha por força da sua legislação ou da sua prática administrativas;

d) prestar assistência no caso de os encargos administrativos que daí decorrem para esse Estado serem claramente despropositados em relação aos benefícios que o outro Estado possa obter.

Artigo 28.º

Membros das missões diplomáticas e de postos consulares

O disposto na Convenção não prejudicará os privilégios fiscais que beneficiem os membros de missões diplomáticas ou de postos consulares em virtude de regras gerais do direito internacional ou de disposições de acordos especiais.

Artigo 29.º

Extensão territorial (1)

1. A Convenção poderá tornar-se extensiva, nos termos presentes ou com as necessárias modificações, [a qualquer parte do território do (Estado A) ou do (Estado B) que foi implicitamente excluída da sua aplicação ou] a qualquer Estado ou território por cujas relações internacionais (o Estado A) ou (o Estado B) seja responsável, que exija impostos de carácter análogo àqueles a que se aplica a Convenção. Tal extensão tornar-se-á efetiva na data, com as modificações e nas condições, incluindo as relativas à cessação de aplicação, fixada de comum acordo entre os Estados contratantes por troca de notas diplomáticas ou segundo outro procedimento conforme com as respectivas disposições constitucionais.

2. A não ser que seja diferentemente convencionado entre os dois Estados contratantes, quando a Convenção for denunciada por um deles, segundo o Artigo 30.º, deixará de se aplicar igualmente nas condições previstas nesse Artigo, [a qualquer parte do território do (Estado A) ou do (Estado B) ou] a qualquer Estado ou território a que, de acordo com este Artigo, se tenha tornado extensiva.

CAPÍTULO VII

Disposições finais

Artigo 30.º

Entrada em vigor

1. A convenção será ratificada e os instrumentos de ratificação serão trocados o mais cedo possível.

2. A Convenção entrará em vigor após a troca dos instrumentos de ratificação e as suas disposições serão aplicáveis:

a) (no Estado A) ...

b) (no Estado B) ...

Artigo 31.º

Denúncia

1. A convenção estará em vigor enquanto não foi denunciada por um Estado contratante. Qualquer dos Estados contratantes pode denunciar a Convenção por via diplomática, mediante um aviso prévio mínimo de seis meses antes do fim de qualquer ano civil, a partir do ano... Neste caso, a convenção deixará de se aplicar:

a) (no Estado A) ...

b) (no Estado B) ...

Cláusula Terminal

A cláusula terminal respeitante à assinatura será redigida de acordo com o procedimento constitucional dos dois Estados contratantes.

NOTA: Texto publicado nos Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 197 - Tradução de Teresa Curvelo e Salomé Rebelo.

CONCLUSÃO

Como vimos anteriormente, podemos concluir que a bitributação internacional caracteriza-se pela pluralidade de soberanias fiscais existentes, pela identidade do sujeito passivo, pela identidade do elemento material do fato gerador, pela identidade do imposto e também pela identidade do período.

Vimos que a bitributação internacional pode ser melhor definida, quando dois Estados submetem uma pessoa ao pagamento de tributos, isto em razão de um mesmo fato gerador. O fenômeno da bitributação internacional é um resultado de relações que acabam ultrapassando as fronteiras de um Estado, em conjunto com diferentes critérios de delimitação da competência tributária internacional.

Ao passo que, a bitributação internacional pode ter várias causas e consequências. Sendo que as consequências mais visíveis e importantes são as de natureza econômica, embora traga também consequências no campo financeiro, cultural, sócio-político e por fim no campo da justiça fiscal.

Podemos concluir então, que apesar de muitos Estados adotarem as medidas unilaterais, justamente pela facilidade e praticidade, para que se possa eliminar a bitributação internacional, será necessário que os Estados celebrem Convenções Internacionais bilaterais ou multilaterais, para que tais medidas venham fazer efeito no cenário econômico e financeiro.

Mesmo assim, apesar de acontecer a celebração de Convenções sobre a bitributação internacional, nos temos o exemplo dos Estados Unidos, que muito frequentemente deixam de adotar as Convenções celebradas entre os Estados, para aplicar suas legislações internas, não havendo nenhuma solução no Direito Internacional que possa fazer com que um Estado que adota a Convenção Internacional consiga afastar a aplicação da legislação interna. Fazendo com que os países pratiquem entre si o princípio da reciprocidade de tratamento, o que acaba dificultando assim, a eficácia da aplicabilidade das Convenções Internacionais sobre a bitributação internacional.

Neste sentido, podemos afirmar que não existe uma forma completamente eficaz de se acabar com este fenômeno, que é a bitributação internacional, pois os dois ou mais Estados envolvidos, não vão querer “sair perdendo”. Todos vão querer aplicar suas legislações internas para poder tributar sobre a renda que foi auferida, seja pelas grandes empresas multinacionais, seja pelas pessoas físicas. No final de tudo, por mais que sejam celebradas convenções, e adotem medidas, cada Estado saíra com sua parte. Não há a hipótese de somente um dos Estados tributar e o outro não. O que há é uma forma de atenuar ou diminuir os impostos, para que não venham ferir o princípio da capacidade contributiva.

Sendo assim, podemos dizer que as convenções bilaterais acabam por constituir a via mais apropriada e aquela mais conveniente, que acaba por solucionar o problema da bitributação internacional, e principalmente porque, por meio destas Convenções, os Estados podem limitar seus respectivos poderes tributários. Porém, tais medidas podem acabar apresentando desvantagens, como já foi dito, a não eliminação por completo do fenômeno e também seus efeitos no cenário internacional.

REFEÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BORGES, Antônio de Moura. Convenções sobre dupla tributação internacional. Teresina: EDUFPI; São Paulo. IBT, 1992.

COMITÉ DE ASSUNTOS FISCAIS DA OCDE. Model tax convention on income and on capital: condensed version. Paris: OCDE, 2003.

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

MODELO DE CONVENÇÃO OCDE. Convenção entre o (Estado A) e o (Estado B) em matéria de imposto sobre o rendimento e sobre o patrimônio. OCDE, 200/2005.

MODELO DE CONVENÇÃO OCDE. Convenção entre o (Estado A) e o (Estado B) em matéria de imposto sobre o rendimento e sobre o patrimônio. OCDE, 200/2005.

MOUREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro. Bitributação Internacional e elementos de conexão. São Paulo: Aduaneiras, 2003.

PIRES, Manuel. Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento. Lisboa, Centro de Estudos Fiscais/Ministério das Finanças, 1984.

TÔRRES, Heleno. Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.