

**UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SANTOS**

**Mestrado em Direito**

**ESTUDO DA DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL  
DA PESSOA FÍSICA DO BRASIL**

**Maria de Fátima Rodrigues Marques**

Santos

2013

**UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SANTOS**

**Mestrado em Direito**

**ESTUDO DA DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL  
DA PESSOA FÍSICA NO BRASIL**

**Maria de Fátima Rodrigues Marques**

Dissertação para a Banca do Programa de Mestrado em Direito da Universidade Católica de Santos, como requisito para obtenção do grau de Mestre em Direito.

Área de concentração: Direito Internacional.

Orientador: Prof. José Augusto Fontoura Costa.

Santos

2013

## RESUMO

O presente trabalho pretende fazer uma análise do fenômeno da dupla tributação internacional com relação especificamente ao imposto sobre a renda da pessoa física. Na Introdução, faz-se algumas considerações a respeito das mudanças havidas nas relações comerciais entre os países a partir do século passado. No Capítulo I, é analisado o Direito Tributário Internacional, como expressão da própria soberania do Estado. E, os princípios da territorialidade e da universalidade. No Capítulo II, são feitas considerações acerca da obrigatoriedade do direito internacional e, por conseguinte, dos tratados que são suas fontes. No Capítulo III, são estudados os tratados, notadamente os de natureza tributária. Propugna-se pela aplicação nos acordos de bitributação da Convenção de Viena sobre o direito dos tratados e a relação hierárquica dos tratados no Brasil. No Capítulo IV, faz-se uma análise sobre a dupla tributação. A neutralidade fiscal e as medidas unilaterais para neutralizar a dupla tributação. No Capítulos V, é analisado o tratamento fiscal dos rendimentos das pessoas físicas no Brasil, no contexto do direito internacional nas duas situações: existência, ou não, de um acordo contra a dupla tributação. Essas duas situações são isoladamente enfrentadas nos Capítulos seguintes: VI e VII. No Capítulo VIII, traz-se a problemática da elisão fiscal. No Capítulo IX, faz-se a relação entre os acordos de bitributação e a dignidade da pessoa humana. No Capítulo X, apresenta-se uma síntese conclusiva sobre o tema.

**Palavras-chave:** soberania. Acordos Tributaries. Dupla tributação internacional.

## **ABSTRACT**

The present work aims to analyze the phenomenon of double taxation with respect specifically to tax the income of individuals. In the Introduction, it is some considerations about the changes occurred in trade relations between the countries from the last century. In Chapter I, we analyze the International Tax Law, as an expression of state sovereignty itself. And the principles of territoriality and universality. In Chapter II, considerations concerning the obligation of international law and, therefore, treaties which are their sources are made. Are studied treaties, notably those involving tax in Chapter III. Have called for the application of the double taxation agreements with the Vienna Convention on the Law of Treaties and the hierarchical relationship of treaties in Brazil. In Chapter IV, it is an analysis of double taxation. Fiscal neutrality and unilateral measures to neutralize the double taxation. In Chapter V, is considered the tax treatment of the income of individuals in Brazil, in the context of international law in the two situations: the existence or not of an agreement on double taxation . These two situations are addressed individually in the following Chapters VI and VII. In Chapter VIII, brings up the issue of tax avoidance. In Chapter IX, it is the relationship between the double taxation agreements and human dignity. In Chapter X, presents a conclusive overview on the topic.

**Keywords:** Sovereignty. Tax Agreements. International Double Taxation.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>7</b>
1.1 RELEVÂNCIA DO TEMA.....	9
<b>2 DA SOBERANIA DOS ESTADOS</b> .....	<b>11</b>
2.1 O DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL COMO EXPRESSÃO DE SOBERANIA DO ESTADO.....	11
<b>2.1.1 A conexão com o ordenamento</b> .....	<b>13</b>
2.1.1.1 Princípio da territorialidade .....	14
2.1.1.2 Princípio da Universalidade .....	16
2.1.1.3 Qual o Princípio que prepondera?.....	17
<b>3 DO DIREITO INTERNACIONAL</b> .....	<b>20</b>
3.1 CONSIDERAÇÕES ACERCA DO DIREITO INTERNACIONAL E SUA OBRIGATORIEDADE .....	20
<b>4 DOS TRATADOS</b> .....	<b>24</b>
4.1 TRATADOS INTERNACIONAIS QUE AFETAM A MATÉRIA TRIBUTÁRIA.....	24
4.2 TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: OS ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO .....	25
<b>4.2.1 Tratados tributários como instrumento para a concretização do direito humano de não bitributação</b> .....	<b>26</b>
4.3 A CONVENÇÃO DE VIENA E SUA APLICAÇÃO AOS ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO .....	26
4.4 A RELAÇÃO HIERÁRQUICA ENTRE OS TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E O DIREITO TRIBUTÁRIO NO BRASIL.....	27
4.5 A INTERPRETAÇÃO DOS TRATADOS INTERNACIONAIS CONTRA A BITRIBUTAÇÃO .....	33
<b>4.5.1 A interpretação</b> .....	<b>34</b>
<b>4.5.2 O modelo da OCDE</b> .....	<b>41</b>
<b>4.5.3 Os Comentários da OCDE</b> .....	<b>44</b>
<b>4.5.4 Outras formas de interpretação</b> .....	<b>48</b>
4.5.4.1 O Procedimento Amigável .....	48
4.5.4.2 Arbitragem Internacional.....	48
4.5.4.3 Corte Internacional Tributária .....	48

4.6 OUTROS MODELOS DE CONVENÇÃO .....	49
<b>4.6.1 O Modelo da ONU .....</b>	<b>49</b>
<b>4.6.2 O modelo americano .....</b>	<b>49</b>
<b>4.6.3 O modelo de convenção dos estados do pacto andino .....</b>	<b>50</b>
4.7 A QUALIFICAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL .....	50
<b>5 A DUPLA TRIBUTAÇÃO .....</b>	<b>55</b>
5.1 A DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL COMO FENÔMENO.....	55
5.2 A DUPLA TRIBUTAÇÃO .....	55
<b>5.2.1 Definição .....</b>	<b>55</b>
5.2.1.1 Da identidade do fato .....	57
5.2.1.2 A pluridade de normas .....	62
5.3 A EVOLUÇÃO HISTÓRICA DAS CONVENÇÕES INTERNACIONAIS CONTRA A DUPLA TRIBUTAÇÃO .....	64
5.4 A NEUTRALIDADE FISCAL E AS MEDIDAS UNILATERAIS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL.....	65
<b>5.4.1 O objetivo da neutralidade fiscal pelos estados .....</b>	<b>65</b>
<b>5.4.2 Medidas unilaterais para evitar a dupla tributação.....</b>	<b>75</b>
<b>6 O TRATAMENTO FISCAL DOS RENDIMENTOS DAS PESSOAS FÍSICAS NO BRASIL NO CONTEXTO DO DIREITO INTERNACIONAL .....</b>	<b>84</b>
6.1 A PESSOA FÍSICA NOS TRATADOS .....	84
6.2 O ESTATUTO DO RESIDENTE NO DIREITO BRASILEIRO .....	85
6.3 REGIME APLICÁVEL AOS RESIDENTES NO EXTERIOR.....	85
6.4 A TRIBUTAÇÃO DOS NÃO RESIDENTES.....	86
6.5 OS ELEMENTOS DE CONEXÃO EM GERAL.....	87
<b>6.5.1 Os elementos de conexão na legislação do imposto de renda .....</b>	<b>89</b>
<b>7 INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO NO CONTEXTO DO DIREITO INTERNACIONAL.....</b>	<b>93</b>
7.1 BREVES CONSIDERAÇÕES A RESPEITO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS.....	93
7.2 IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOAS FÍSICAS .....	95
<b>7.2.1 Pessoa física residente no Brasil .....</b>	<b>95</b>
<b>7.2.2 Não residentes no Brasil .....</b>	<b>96</b>
7.2 RENDAS IMOBILIÁRIAS .....	96
<b>7.2.1 Dos residentes .....</b>	<b>96</b>

7.2.2 Dos não residentes.....	96
7.3 FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO .....	96
7.4 DIVIDENDOS A RESIDENTES E NÃO RESIDENTES NO BRASIL .....	97
7.4.1 Juros sobre capital próprio - JCP .....	97
7.5 JUROS.....	98
7.5.1 Juros pagos a residentes ou não residentes no Brasil .....	98
7.5.2 Subcapitalização.....	98
7.6 ROYALTIES.....	98
7.7 GANHOS DE CAPITAL .....	99
7.8 PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.....	100
7.9 RENDAS DO TRABALHO PESSOAL.....	100
<b>8 INCIDÊNCIA DE IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS NAS CONVENÇÃO CONTRA A DUPLA TRIBUTAÇÃO .....</b>	<b>101</b>
8.1 O IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA NAS CONVENÇÕES DE DUPLA TRIBUTAÇÃO.....	101
8.1.1 Residência e domicílio nas convenções de dupla tributação.....	101
8.1.2 O tratamento fiscal do imposto de renda pessoa física à luz da convenção modelo da OCDE .....	102
8.2 PROFISSÕES INDEPENDENTES (ARTIGO 14) .....	102
8.3 RENDAS DO TRABALHO (ARTIGO 15) .....	107
8.4 REMUNERAÇÃO DE DIRETORES (ARTIGO 16).....	114
8.5 ARTISTAS E DESPORTISTAS (ARTIGO 17).....	116
8.6 APOSENTADORIAS (ARTIGO 18) E REMUNERAÇÕES E APOSENTADORIAS PAGAS PELO GOVERNO (ARTIGO 19).....	116
8.7 ESTUDANTES (ARTIGO 20) .....	118
8.8 AS PARTNERSHIPS .....	119
<b>9 ELISÃO FISCAL INTERNACIONAL.....</b>	<b>121</b>
<b>10 OS ACORDOS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E O PRINCÍPIO DA DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA .....</b>	<b>124</b>
<b>11 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>127</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>130</b>
<b>ANEXOS .....</b>	<b>134</b>
ANEXO A - CONVENÇÃO MODELO DA OCDE .....	135

## 1 INTRODUÇÃO

Com a evolução do comércio internacional a partir do século passado, que passou da compra/venda de matérias primas e produtos manufaturados à globalização, onde é possível realizar transações financeiras, expandir negócios, até então restritos aos mercados internos, para atuação em mercados distantes e emergentes, sem necessariamente um investimento alto de capital financeiro, pois a comunicação no mundo globalizado permite tal expansão.

A partir dessa nova ordem mundial, o Direito Tributário Internacional teve que evoluir para acompanhar às vertiginosas mudanças ocorridas na economia mundial, principalmente, após a 2ª Guerra Mundial com o surgimento dos Estados Unidos como nova potência mundial, deslocando o eixo econômico da Europa para a América do Norte.

Nesse ponto, se verificaram os primeiros grandes obstáculos, uma vez que a própria definição de soberania modificou-se, assim como o entendimento então vigente, de considerar a tributação um atributo essencial da soberania com uma liberdade absoluta, inclusive de se sobrepôr a outros ordenamentos. Esse pensamento, já não cabe no mundo de hoje, que exige o intercâmbio contínuo de bens, serviços, tecnologia, entre as nações, figurando essas entre si, como parceiras comerciais.

E, é, justamente aí, que surgem os conflitos tributários, uma vez que cada uma das nações se considera competente para tributar os fatos jurídicos, quer porque o negócio foi celebrado em seu território, quer porque o contribuinte nele reside. Nesse cenário é que a dupla tributação se forma, gerando obstáculos ao comércio internacional, e impedindo a criação da riqueza.

Assim, os acordos para evitar a dupla tributação e os efeitos nocivos por ela produzidos que retraem as relações comerciais internacionais, é medida que se impõe para fomentar o próprio comércio internacional que se estabelece entre as nações de todo o mundo, tanto as desenvolvidas, como as em desenvolvimento, gerando a circulação da riqueza e o progresso para todas as nações envolvidas.

Ditos acordos são atos que contêm uma declaração de vontade geralmente de natureza bilateral e são criados pelos celebrantes disciplinando normativamente às relações tributárias que intercorrem entre eles.

São, portanto, tratados internacionais concluídos entre sujeitos de Direito Internacional, e submetidos em toda a sua extensão, inclusive quanto à interpretação, à Convenção de Viena sobre Tratados.

E, como todos os tratados, podem ser livremente pactuados entre os signatários, sob a égide da boa-fé, e dos princípios do Direito Internacional, sendo certo que muitos países seguem Modelos de Convenção, dos quais o mais difundido é o da OCDE, em que o Brasil, muito embora não seja membro daquela organização, adota na maioria dos acordos de bitributação que celebra com outros Estados.

Ponto de grande relevância é a qualificação de rendimentos ou pessoas, por parte dos signatários de um tratado, pois divergências entre eles propiciarão justamente o que se procurou evitar com o acordo, a dupla tributação ou a dupla isenção.

Reservou-se o Capítulo IV, para a análise mais detida do fenômeno da dupla tributação internacional, definido os pontos onde ela se forma: a identidade do fato e a pluralidade das normas. Relata-se a evolução histórica das convenções de dupla tributação. A neutralidade fiscal almejada pelos países, que se consubstancia quando todos os sujeitos, independentemente de suas residências ou fontes de rendas, submetidos a condições análogas devam ser igualmente tributados. As medidas unilaterais para evitar a dupla tributação são também objeto de análise.

A incidência de tributação, no Brasil, dos rendimentos das pessoas físicas no contexto do Direito Internacional, que é o objeto deste trabalho, é analisada sob duas perspectivas: da tributação entre países que não têm acordos de bitributação, donde, nesse caso, se aplicam às normas e regulamentos da Receita Federal do Brasil; da tributação entre países signatários de acordo de bitributação, onde se aplicam as condições estabelecidas no tratado.

Questão de relevante importância também é a da elisão fiscal internacional que deve ser combatida através de normas: (a) gerais antielisivas domésticas; (b) antielisivas específicas domésticas; (c) gerais antielisivas convencionais e (d) antielisivas específicas condicionais.

Por outra banda, por ser o foco do presente estudo a tributação sobre a renda da pessoa física não é despidendo lembrar que a questão tributária afeta de modo direto, e, inclusive, de forma coativa, o cidadão, posto que esse é chamado a dar, perante a própria comunidade, sua contribuição às despesas públicas.

E, para a realização desse desiderato, não pode o Estado, ao exigir o cumprimento da obrigação tributária por parte do cidadão, descurar-se da observância do princípio da igualdade, que no campo tributário se desdobra no princípio da capacidade contributiva e da proibição do confisco. Tais princípios emanam do próprio princípio da dignidade da pessoa humana, inerente a todos os membros da família humana, e presente no próprio preâmbulo da Declaração Universal dos Direitos Humanos, à qual a Constituição Federal de 1988 se espelhou.

Ao final do trabalho, será apresentada uma síntese conclusiva deste estudo.

## 1.1 RELEVÂNCIA DO TEMA

O tema proposto neste trabalho é atual e sua importância no cenário econômico mundial só tende a crescer com o incremento do comércio internacional impulsionado pelo progresso tecnológico, que, cada vez mais, propicia o barateamento dos custos do transporte e da comunicação.

É a chamada globalização, que permite aos países, ainda quando distantes, estabelecerem relações comerciais habituais e rentáveis para a economia de cada um deles.

Entretanto, não se pode olvidar, que, cada transação feita, cada serviço realizado, é fato gerador de tributos.

E, se há mais de um ente com competência para tributar o mesmo fato que gerou o tributo, estabelece-se um conflito entre esses entes que reclama urgente solução.

Dentro das lindes do próprio Estado, e em se tratando do Brasil, a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional dispõem sobre as competências tributárias de cada um dos entes políticos, e solucionam eventual conflito de atribuição entre essas pessoas.

Mas, no caso em que esse conflito de competência se dê entre países independentes e soberanos, que têm, cada um, suas próprias leis tributárias para definir a espécie de tributo, seu fato gerador, e impor sua autoridade para cobrá-lo, faz-se necessário estabelecer um acordo entre os países envolvidos para evitar que um mesmo cidadão seja compelido a pagar duas exações sobre o mesmo fato gerador.

Tal solução é medida que se impõem, sob pena de se estabelecer o retrocesso nas relações comerciais entre os países, e jogar por terra todo o progresso tecnológico que proporcionou justamente o estreitamento dessas relações.

Vem daí, a importância de se estabelecerem acordos entre os países envolvidos de modo a evitar que um mesmo cidadão pague, sobre um mesmo fato gerador, dois ou mais tributos a cada um dos países parceiros comerciais.

São os chamados acordos para evitar a dupla ou bitributação, geralmente (mas não necessariamente) bilaterais, em que os países signatários estabelecem regras para evitar a cobrança do tributo, originado do mesmo fato gerador, a um mesmo contribuinte pelos dois países signatários.

Chega-se, pois, a conclusão, de que os acordos de bitributação são partes integrantes e essenciais da própria estrutura da economia internacional, e que sem eles, os produtos e serviços dele originados se encareceriam, ao ponto de até se tornarem economicamente inviáveis. Em decorrência disso, a circulação de riquezas e o progresso das nações, por certo diminuiriam.

## 2 DA SOBERANIA DOS ESTADOS

### 2.1 O DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL COMO EXPRESSÃO DE SOBERANIA DO ESTADO

Um dos fundamentos do conceito de Estado é a soberania, que significa, no dizer de José Afonso da Silva<sup>1</sup>, poder político supremo e independente, esse, porque na ordem internacional, no dizer de Marcello Caetano, *apud* Silva<sup>2</sup> “não tem de acatar regras que não sejam voluntariamente aceitas e está em pé de igualdade com os poderes supremos dos outros povos”, àquele, porque “não está limitado a nenhum outro na ordem interna”.

A soberania pode ser dividida em pessoal, que é o poder do Estado em legislar sobre pessoas pela nacionalidade, estejam elas em qualquer lugar em que encontrem; e a territorial que é o poder de legislar sobre pessoas, coisas ou fatos que se localizem em seu território.<sup>3</sup>

Melhor classificação, em nosso entendimento, é a de Baracho<sup>4</sup> que divide a soberania em interna e externa. Melhor, porque apesar de simples e concisa, define as situações em que sua manifestação de fato é necessária. Na ordem interna, onde o significado do termo *soperanus* encontra sua melhor definição, qual seja, uma supremacia irresistível capaz de estruturar livremente a sua ordem jurídica, conquanto necessariamente submetida ao Direito; a externa que é a que nos interessa no presente trabalho, pois afeta ao Direito Internacional do qual o Direito Tributário Internacional é uma de suas mais importantes vertentes, a qual mais detidamente nos debruçaremos.

Com efeito, a soberania externa têm como escopo a independência e a igualdade entre os Estados atribuindo a essas competências, que muito embora não sejam ilimitadas, face à necessária observância da ordem jurídica internacional, são iguais entre si, de modo que não há entre eles qualquer relação de dependência.

---

<sup>1</sup> SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

<sup>2</sup> SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p.104.

<sup>3</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**. 7.ed. São Paulo: Forense, 2010. p.10.

<sup>4</sup> BARACHO, José Alfredo. Teoria Geral da Soberania, **Revista Brasileira de Estudos Políticos**. Belo Horizonte, nºs 63/64, Universidade Federal de Minas Gerais, 1986. p.12-13.

Já para Heleno Torres<sup>5</sup>, na comunidade internacional todos os Estados são soberanamente iguais e independentes. E a soberania tributária, princípio fundamentador da própria existência jurídica do Estado é um motivo de articulação entre soberanias e não de poderes de tributar.

Uckmar<sup>6</sup> atribui como um dos obstáculos à evolução do Direito Tributário Internacional, ainda hoje, a resistência política dos Estados-Nações, e mesmo da doutrina, de entender que a tributação ainda que seja atributo da soberania não pode ter uma liberdade absoluta, de se sobrepor a outros ordenamentos, sob pena, de gerar a cumulação de pretensões, gerando o fenômeno da tributação para seus cidadãos, ao mesmo tempo em que deixa de ser atrativo, inclusive para o investidor internacional.

A explicar o fenômeno da soberania, havia no passado, segundo Uckmar<sup>7</sup> *et al*, dois entendimentos: um que defendia existir no ordenamento internacional, princípios de direito internacional constitucional que limitariam as esferas de poder de império dos Estados - também no que concerne à tributação - tese essa que não foi aceita pela doutrina majoritária do Direito Internacional, posto que isso implicaria a existência de normas que prescindiriam do convencimento que os Estados tivessem de sua vigência.

O segundo entendimento propugnaria pela existência de uma norma de Direito Internacional consuetudinária que limita à tributação às lindes do Estado. Tal posicionamento vai de encontro à difusão generalizada do princípio da tributação com base mundial, adotada pela maioria dos Estados, e que se contrapõe ao princípio da tributação em bases territoriais.

Por outro lado, vale ressaltar, que a importância da autolimitação e do estabelecimento da reciprocidade entre Estados, que se verifica não só em relação ao Direito Tributário Internacional, mas ao Direito Internacional como um todo, vem ganhando força à medida que a própria economia mundial evolui – cujo impulso ocorreu principalmente após a 2ª Guerra Mundial – com a crescente globalização e o consequente intercâmbio cada vez mais intenso de pessoas, mercadorias, serviços,

---

<sup>5</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação Internacional sobre as Rendas das Empresas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p.67.

<sup>6</sup> UCKMAR, Victo; CORASANITI, Giuseppe; VIMERCATE, Paolo de' Capitani di; OLIVA, Caterina Corrado; GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. **Manual de Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Dialética, 2012.

<sup>7</sup> UCKMAR, Victo; CORASANITI, Giuseppe; VIMERCATE, Paolo de' Capitani di; OLIVA, Caterina Corrado; GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. **Manual de Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Dialética, 2012. p.83.

entre os países, o surgimento de empresas globais e suas filiais e subsidiárias, espalhadas pelo mundo, que ensejaram a necessidade do desenvolvimento, no tocante à tributação, de mecanismos que evitem as múltiplas tributações que inibem operações transnacionais, ainda que de *per si* sejam vantajosas, com a conseqüente diminuição do desenvolvimento das economias.

Outro fator preponderante a ensejar a evolução da doutrina, foram as intervenções e as solicitações de organismos supranacionais, como as comunidades (União Europeia, Mercosul, Nafta) que objetivam a instituição de mercados comuns por meio de limitações fiscais, especialmente em relação aos movimentos de pessoas, mercadorias, serviços e capitais.<sup>8</sup>

Não é demais frisar que a soberania tributária, que decorre da soberania dos Estados, como dito supra, antes considerada como um poder de supremacia irresistível, traduzida na inexistência de limites gerais ao exercício de legislar em matéria tributária, tanto interna como externamente, atualmente, vem se impondo, senão limites, pelo menos uma necessidade de coexistência de ordenamentos dos Estados, traduzidos através de princípios gerais e normas consuetudinárias de Direito Internacional, que procuram estipular delimitações formais aos poderes de tributar entre Estados.

A proposição que mais é aceita pelos países, é a de que existiria um limite à atividade legislativa dos Estados em matéria tributária que se traduziria na utilização de critérios de conexão que exprimiriam um “*link*” entre o fato-evento com elementos de estraneidade e o Estado que tem a pretensão de discipliná-lo fiscalmente.

### **2.1.1 A conexão com o ordenamento**

Os princípios de conexão no que se refere ao sistema de tributação de rendimentos são os princípios da territorialidade e da universalidade, esse baseado no vínculo subjetivo existente entre o território e o sujeito que realiza o fato impunível no exterior, àquele que cria um liame entre o ordenamento e o espaço territorial, refletindo a própria noção de soberania.

---

<sup>8</sup> UCKMAR, Victo; CORASANITI, Giuseppe; VIMERCATE, Paolo de' Capitani di; OLIVA, Caterina Corrado; GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. **Manual de Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Dialética, 2012. p.22.

### 2.1.1.1 Princípio da territorialidade

Para Heleno Torres<sup>9</sup>, como a tributação decorre de um fato previsto numa norma de incidência normativa contida em lei, ou seja, uma obrigação *ex lege*, sua constituição somente pode se perfazer nos limites da territorialidade.

Para esse doutrinador, o Estado, desde que haja conexão entre o fato de produção de rendimentos, ou pessoa por este responsável, pode ser sujeito à tributação (internamente) havendo liberdade legislativa para a localização do fato-evento tributável, mas permanecendo limitado ao seu território, para efeito de exigibilidade.

Daí vê-se que, para Heleno Torres, o Princípio da territorialidade é imprescindível para o tratamento de qualquer elemento de direito internacional, posto que seja ele que fundamenta o alcance espacial das normas tributárias estabelecendo uma reserva de exclusividade para a aplicação das leis do Estado.

Assim, os fatos imponíveis decorrentes da produção de rendimentos situados fora do território não geram a obrigação tributária, posto que o poder de tributar, corolário da própria soberania, somente se pode verificar nas lides do território.

Para Heleno Torres<sup>10</sup>, a Ciência do Direito segregou o conceito de territorialidade em duas espécies, a material e formal:

- (a) material, que diz respeito à relação entre este conceito e o problema da vigência das normas tributárias no espaço, para a constituição dos respectivos créditos tributários. Mas, esses limites espaciais, dentro da qual a norma tem vigência, não se pode confundir com a localização dos fatos sujeitos à tributação que podem ser extraterritoriais. Ou seja, há que se diferenciar a eficácia de uma norma para além das fronteiras do Estado – eficácia da lei no espaço – que somente pode se efetivar dentro do próprio território, da possibilidade de tributar seus residentes por fatos econômicos por eles praticados no exterior, desde que tais rendimentos possam compor a regra matriz de incidência suficiente e, com isso, permitir a incidência do tributo ainda que esse rendimento tenha ocorrido no exterior (critério espacial);
- (b) formal, que pode ser definida como uma relação entre soberania e territorialidade no que diz respeito à autodeterminação e reconhecimento das demais jurisdições. Daí, a extraterritorialidade formal em sentido técnico é preciso ser afastada.

---

<sup>9</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação Internacional sobre as Rendas das Empresas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p.80.

<sup>10</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação Internacional sobre as Rendas das Empresas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p.89.

Essas considerações, são utilizadas pelo doutrinador para justificar seu entendimento, que se espraia por sua obra, no sentido de focar a descrição dos efeitos da territorialidade material, deixando a formal apenas no que diz respeito à mútua assistência, trocas de informações ou colaborações judiciais. Para ele, o princípio da universalidade funcionaria como um critério possibilitador de atribuição de alcance ultraterritorial às normas tributárias, ficando o da territorialidade de modo latente, uma vez que a conexão entre a pessoa e o território é fundamental para justificar plenamente a localização ultraterritorial da produção de rendimentos.

Shoueri<sup>11</sup> comentando o Princípio da territorialidade, traz à lume a decisão da Corte Permanente de Justiça Internacional<sup>12</sup>, de 7 de setembro de 1927, no caso do navio francês Lotus, que ao julgar acidente envolvendo esse navio, que abalroou um navio de carga turco, em alto-mar, provocou o afundamento desse e a morte de 5 tripulantes turcos. Socorridos os náufragos, o navio francês aportou em Constantinopla, capital da Turquia, onde o oficial francês da hora, tenente Demons, foi preso, julgado e condenado, a cumprir sua pena na Turquia. A França, discordando da condenação de seu nacional, com fundamento no fato do acidente ter ocorrido em alto-mar, onde não há jurisdição de qualquer Estado, submeteu o caso àquela Corte de Justiça, que por maioria de votos julgou favoravelmente à Turquia, sob o fundamento que não havia no Direito Internacional qualquer óbice que proibisse aquele Estado de aplicar sua lei penal ao caso.

Desse julgamento, tirou Schoueri as seguintes conclusões:

- independência dos Estados é a regra em Direito Internacional;
- limitações não se presumem – eles devem derivar de uma fonte do Direito Internacional.

Para Schoueri, aplica-se no Direito Tributário Internacional o princípio da territorialidade material limitada, no sentido de que a tributação somente poderá atingir situações que possuam alguma conexão com o Estado tributante, justificando esse entendimento com base no princípio da soberania, no costume internacional e no princípio da capacidade contributiva.

---

<sup>11</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. **Noções de Direito Tributário Internacional**. Disponível em: <[www.disciplinas.stoa.usp.br](http://www.disciplinas.stoa.usp.br)>. Acesso em: 20 jul. 2013.

<sup>12</sup> Corte Permanente de Justiça Internacional, ou Tribunal Permanente de Justiça Internacional, ou Tribunal Mundial, foi um tribunal de jurisdição internacional, criado em 1921, no seio da Liga das Nações, instalado em Haia, foi sucedido em 1946, pela Corte Internacional de Justiça, já sob os auspícios da ONU.

Pensamento diverso é o de Xavier<sup>13</sup>, que, após analisar os três critérios pelos quais pode ser formulado o princípio da territorialidade, que, resumidamente, aqui se aponta, a saber:

- a) territorialidade em sentido negativo e positivo: este, a dizer que as leis tributárias internas se aplicam no território nacional, a todos, nacionais ou não; àquele, que se limita a dizer que as leis estrangeiras não se aplicam no território de outro;
- b) territorialidade em sentido pessoal e real: asseverando que o princípio da territorialidade que atualmente se ateria não já pelos aspectos reais ou objetivos, mas diretamente ligados aos aspectos subjetivos do tributo, como a sede, o domicílio ou a residência do contribuinte, distinguindo um critério territorial ou princípio da realidade (critério europeu e latino-americano), de um critério pessoal ou princípio da pessoalidade (critério anglo-saxônico);
- c) territorialidade em sentido formal ou material: esse, como sendo aquele que recorta dentre as situações tributárias internacionais a que serão abrangidas pelas leis fiscais internas mediante o processo técnico de conexão com o território a que respeita; àquele, como o que significa que as leis tributárias só são suscetíveis de execução em seu próprio território;

Refuta-os todos, explicitando que a imputação de um dado fato tributário a um determinado território se revela insuficiente, tornando-se indispensável critérios suplementares que determinem para cada situação a conexão relevante. Assim, também, com a crescente exigência do atendimento da capacidade contributiva individual, tornam-se mais relevantes as conexões pessoais, como a residência, a sede ou o domicílio, do que as conexões reais.

#### 2.1.1.2 Princípio da Universalidade

A doutrina contemporânea - a qual pertence Alberto Xavier – em sua maioria entende que o princípio da territorialidade tem pouca valia nos dias de hoje para o Direito Tributário Internacional que se fundamenta em critérios da residência e da fonte.

Principalmente para os países exportadores de capital a implantação do princípio da universalidade é medida que se impõem ante a três fatores: (a) constante e crescente movimentação de capital no mundo; (b) a necessária progressividade incidentes sobre as categorias redituais; e, (c) controlar os casos de elusão e evasão fiscal internacional proporcionados pelos países de tributação favorecida.

---

<sup>13</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**. 7.ed. São Paulo: Ed. Forense, 2010. p.16.

Outro fato também importante é a manutenção do princípio da isonomia com o intuito de evitar injustiças fiscais entre os contribuintes que produzem rendimentos apenas internamente, e os que também produzem no exterior, ou, somente no exterior. Tal situação ocorreria nos países que dispõe de muitos operadores econômicos que atuam no exterior se não se adotasse o princípio da universalidade,

Para essa corrente de pensamento o princípio da territorialidade estaria ultrapassado.

### 2.1.1.3 Qual o Princípio que prepondera?

Há doutrinadores, como Moreira<sup>14</sup>, que não rechaçam nenhum dos dois, entendendo que ambos os princípios são aplicados pelos Estados dando prioridade a determinado princípio, de acordo com seus interesses. Assim, para a maioria dos Estados exportadores de capital preferem utilizar o princípio da universalidade, ao passo que os Estados importadores de capital preferem adotar o princípio da territorialidade.

A concepção de Heleno Torres, supra comentado, se assemelha, de certa maneira, ao entendimento de Moreira, uma vez que para àquele doutrinador os princípios andam juntos, não sendo excludentes um do outro.

Com efeito, se levarmos em consideração que um fato ocorrido em um território, para que seja passível de tributação em outro, há que haver, necessariamente, uma conexão entre esse e a pessoa que produziu os rendimentos, poderemos concluir tranquilamente, que o princípio da territorialidade sempre estará de alguma maneira presente, o que levou, inclusive, Heleno Torres a propugnar por ser mais correto, ao invés da denominação de princípio da universalidade, o de princípio da territorialidade com universalidade, utilizando-se como distinção do princípio da territorialidade pura.

Assim, o que se decide na adoção do regime de tributação de rendimentos com elementos de estraneidade é se se aplica, ou não, o princípio da universalidade, já que o da territorialidade é imanente a todo e qualquer ordenamento jurídico, para efeito de aplicação da lei.

---

<sup>14</sup> MOREIRA, Gilberto de Castro Jr. **Bitributação Internacional e elementos de conexão**. São Paulo: Aduaneiras, 2003. p.52.

Há que se atentar, conforme assevera Heleno Torres<sup>15</sup>, que não obstante ser o princípio da universalidade o dominante pelos Estados, principalmente nos mais desenvolvidos, está a surgir na doutrina de modo incipiente, mas, firme, pareceres favoráveis ao princípio da territorialidade, uma vez que esse princípio é mais justo para o contribuinte.

Nesse particular, o *International Fiscal Association* – IFA<sup>16</sup>, recentemente, instou aos Estados a mudarem suas legislações e limitarem a tributação aos rendimentos produzidos, exclusivamente, em bases territoriais. Assim é, como se pode aferir pela leitura da ‘consideranda’ contida em sua Resolução final, extraída do 38º Congresso daquela associação, realizado em 1984, na cidade de Buenos Aires, que resolve:

Que, se si tiene en cuenta lo precedentemente expresado,, un sistema de imposición de acuerdo con el principio de la territorialidad , o que no sujete a imposición a los ingresos obtenidos en el extranjero , es preferible porque respeta en mayor medida la soberania tributaria de las naciones, elimina las distorsiones a la competencia en el pais donde se efectua la inversión, y, en consecuencia, no interfiere con el libre flujo de las inversiones.<sup>17</sup>

Vogel também expressa esse entendimento, conforme se depreende do texto de Tributação da Renda Mundial<sup>18</sup> onde faz uma forte crítica ao princípio da universalidade. Para ele, a base da manutenção do princípio da territorialidade se traduz numa questão de justiça fiscal.

Não é outro o nosso entendimento. O princípio da territorialidade é inerente a própria ocorrência do fato gerador. O da universalidade, usa o fato gerador ocorrido alhures, para tributar, um seu nacional, ou residente ou domiciliado. Há, como diz Heleno Torres<sup>19</sup>, a ocorrência de uma entropia nas relações entre esse Estado e o respectivo contribuinte. Para evitar o excesso de carga tributária de seu contribuinte, são necessárias a adoção de medidas unilaterais a serem tomadas em seu território, para compensar o tributo pago por seu contribuinte no exterior, ou a celebração de acordos internacionais.

---

<sup>15</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação Internacional sobre as Rendias das Empresas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p.92.

<sup>16</sup> International Fiscal Association – IFA, foi criada em 1938, com sede na Holanda, é a única organização não-governamental e não setorial internacional a lidar com questões tributárias.

<sup>17</sup> <http://www.tavolaroadvogados.com/doutrina/cs453.pdf>

<sup>18</sup> VOGEL, Klaus. Tributação da renda mundial, **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo, RT, 1994, a.2, n.7, abr-jun., p.133-143.

<sup>19</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação Internacional sobre as Rendias das Empresas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p.91.

Ademais, no princípio da territorialidade a soberania dos Estados é respeitada em toda a sua plenitude, na medida em que somente a eles pertencem a competência de tributar os fatos geradores de tributos ocorridos em seu território.

### 3 DO DIREITO INTERNACIONAL

#### 3.1 CONSIDERAÇÕES ACERCA DO DIREITO INTERNACIONAL E SUA OBRIGATORIEDADE

Para uma melhor compreensão da obrigatoriedade dos tratados, faz-se necessária uma pequena digressão para analisar-se a própria obrigatoriedade do direito internacional, do qual os tratados são fonte.

As doutrinas que procuram demonstrar a obrigatoriedade do direito internacional são pertinentes a duas teorias: a voluntarista ou do direito positivo e a naturalista. Esta entende que a obrigatoriedade está acima das vontades dos próprios estados; àquela, ao contrário, baseia-se no entendimento de que a obrigatoriedade decorre de vontade própria dos estados.

Cançado Trindade<sup>20</sup> critica a doutrina voluntarista entendendo que essa não resolve o problema dos fundamentos e da validade do direito internacional, que somente pode encontrar respostas na ideia de uma justiça objetiva. Para ele, somente a primazia do direito internacional pode explicar a prevalência do Princípio da identidade e continuidade do Estado ainda quando haja alterações em seus elementos constitutivos.

Accioly<sup>21</sup> citando Dionísio Anzilotti traz à lume, o Princípio da *pacta sunt servanda* e a ideia do princípio indemonstrável, que não obstante criticado tem sua aplicação no artigo 26<sup>22</sup>, da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados<sup>23</sup> de 1969, que dispõe que todo o tratado obriga as partes e deve por eles ser cumprido de boa-fé.

Outra fonte, que ao lado do princípio da *pacta sunt servanda*, é igualmente primordial ao direito internacional, é o do costume, que deve ser observado e aplicado como expressão de juridicidade no plano internacional, e se encontra consagrado no preâmbulo da Convenção de Viena, que expressamente prevê que, para as questões não reguladas pela Convenção serão regidas pelas regras do

---

<sup>20</sup> TRINDADE, Antonio Augusto Cançado. **O direito internacional em um mundo em transformação (ensaio, 1976-2001)**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. p.1039-1109.

<sup>21</sup> ACCIOLY, Hildebrando; SILVA, G.E do Nascimento e SILVA; Casella, **Manual de Direito Internacional Público**. 19. ed. São Paulo, Ed.Saraiva, 2011. p.144.

<sup>22</sup> Art.26: Todo tratado em vigor obriga as partes e deve ser cumprido por elas de boa-fé.

<sup>23</sup> Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, de 1969, representa marco relevante e progresso significativo na história da codificação do direito internacional.

direito internacional consuetudinário.

Importante contribuição à consagração do entendimento da existência de norma cogente no direito internacional é o artigo 53<sup>24</sup>, da Convenção dos Tratados que admite a existência de uma norma imperativa de direito internacional dos estados aceita e reconhecida pela comunidade internacional dos estados no seu conjunto que não pode ser derogada e que somente pode ser modificada por norma internacional de igual natureza.

A expressão da convicção da juridicidade internacional que transcendem essas convenções podem ser invocadas até mesmo pelos estados que não os ratificaram.

Como bem sintetiza Accioly:

A aceitação da objetividade do direito internacional exprime que existam e possam existir normas cogentes internacionais independentemente da expressão de vontade e da aceitação de tais normas pelo estado. Objetivamente, independe de recepção ou ratificação no ordenamento interno.<sup>25</sup>

Assim é que atualmente há que se levar em conta, na definição da soberania dos estados - antes considerada como um poder de supremacia irresistível – sua compatibilidade com as regras de Direito Internacional.

Segundo Schoueri<sup>26</sup>, a partir de tal postura é que um Estado não pode mais acreditar, que, a partir de sua soberania possa moldar sua legislação em função exclusiva da vontade do seu parlamento, sem se ater às contingências da intensa competição internacional e, especialmente, às exigências do Direito Internacional.

Igualmente, as fontes do Direito Internacional, conforme dispostas no artigo 38<sup>27</sup>, do Estatuto da Corte Internacional de Justiça<sup>28</sup>, são igualmente relevantes na

---

<sup>24</sup> Art.53: É nulo um tratado que, no momento de sua conclusão, conflite com uma norma imperativa de Direito Internacional Geral. Para fins da presente Convenção, uma norma imperativa de Direito Internacional geral é uma norma aceita e reconhecida pela comunidade internacional dos Estados, como um todo, como norma da qual nenhuma derrogação é permitida e que só pode ser modificada por norma ulterior de Direito Internacional de mesma natureza.

<sup>25</sup> ACCIOLY, Hildebrando; SILVA, Geraldo Eulálio do Nascimento e. **Manual de Direito Internacional Público**. São Paulo: Saraiva, 2009. p.138.

<sup>26</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. O Princípio do Não Retrocesso como Nova Perspectiva à Denúncia de Acordos de Bitributação. **Revista Direito Tributário Atual**, nº 29, Dialética, 2013. p.241.

<sup>27</sup> Art.38: O Tribunal (\*), cuja função é decidir em conformidade com o direito internacional as controvérsias que lhe forem submetidas, aplicará:

- a. As convenções internacionais, quer gerais, quer especiais, que estabeleçam regras expressamente reconhecidas pelos Estados litigantes;
- b. O costume internacional, como prova de uma prática geral e aceita como direito;
- c. Os princípios gerais de direito, reconhecidos pelas nações civilizadas;

determinação dos limites da soberania dos Estados.

Corolário da soberania do Estado é sua soberania tributária que na ordem interna, se confunde com o próprio poder de tributar, poder esse constituído e constitucionalmente previsto, que possibilita a entrada de receitas necessárias ao financiamento das atividades inerentes ao Estado e ao atingimento de seu objetivo maior que é o bem comum da sociedade que nele vive.

A soberania tributária vista de fora, se apresenta como manifestação de expressão negativa na medida em que não permite a interferência de outras soberanias sobre seu sistema tributário.

Nas relações entre Estados, a soberania tributária se biparte, de igual parte, à autodeterminação na ordem interna, onde se encontra o poder de tributar, e ao reconhecimento de reciprocidade na ordem externa, que se traduziria numa articulação das relações entre Estados, em matéria fiscal. Heleno Torres denomina-os de paradoxo da soberania.

As relações entre a soberania e o poder de tributar, já foram comentadas no Capítulo I, 1, desse trabalho.

Findas as considerações apontadas neste tópico, concluímos que a soberania confere ao Estado, independência e igualdade em relação aos demais Estados. Assim, nenhum Estado se submete a qualquer outro.

Mas, ainda que possamos parecer contraditórios, concluímos também, que existem normas internacionais que ainda que não escritas, tem natureza cogente e em razão disso são observadas pela comunidade dos Estados.

E, essas duas constatações aparentemente contraditórias, em leitura mais atenta se completam. Com efeito, atualmente (mais que no passado) com o vertiginoso (e ainda não findo) progresso tecnológico, encurtaram-se distâncias o que possibilitou o estreitamento das relações entre Estados, ainda que separados por grandes distâncias.

Esse progresso trouxe também ao cenário mundial mais Estados, propiciando o surgimento de uma nova configuração de países no contexto internacional – modelo multipolar - com o surgimento de novas potências mundiais.

---

d. Com ressalva das disposições do artigo 59, as decisões judiciais e a doutrina dos publicistas mais qualificados das diferentes nações, como meio auxiliar para a determinação das regras de direito.

2 - A presente disposição não prejudicará a faculdade do Tribunal (\*) de decidir uma questão *ex aequo et bono*, se as partes assim convierem.

<sup>28</sup> Corte Internacional de Justiça, estabelecido pela Carta das Nações Unidas, em 1945, modelado a partir da extinta Corte Permanente de Justiça Internacional, é o principal órgão judicial da ONU.

Nesse contexto, é perfeitamente admissível que para manter a convivência harmoniosa e a manutenção do progresso mundial, haver limites para o exercício da soberania individual.

## 4 DOS TRATADOS

### 4.1 TRATADOS INTERNACIONAIS QUE AFETAM A MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Schoueri<sup>29</sup> citando estudo de Paul R. Mc. Daniel, diretor do Programa de Tributação Internacional da Universidade de Nova Iorque, aponta a existência de mecanismos tributários em tratados internacionais que não versam sobre matéria tributária.<sup>30</sup>

Os tratados que tratam de comércio, a exemplo, do GATT – Acordo Geral de Tarifas e Comércio, celebrado em Genebra, em 30 de outubro de 1947, com a expectativa da criação Organização Internacional do Comércio, que não ocorreu, ficando então o GATT em vigor até a criação da Organização do Comércio – OMC, em 1995.

Tanto o GATT, como a OMC, que o sucedeu, têm em seus objetivos a abolição de qualquer discriminação nas relações comerciais, por meio da cláusula da “nação mais favorecida” e a redução de tarifas aduaneiras, em base de reciprocidade. Nesse contexto, é curial anotar que entre seus dispositivos está o de estabelecer aos países signatários que concedam o mesmo tratamento às mercadorias importadas que os dados às nacionais, inclusive tributário.

Também na seara do comércio internacional faz-se importante destacar os tratados e convenções regionais e a formação dos chamados mercados comum, a exemplo da União Europeia, que muito antes de se tornar mercado comum, e numa instância mais avançada, união econômica, passou pelas diversas etapas que vão da zona de livre comércio à união aduaneira, que em seus diversos estágios vão das iniciais medidas tarifárias até a coordenação, harmonização ou até mesmo a uniformização tributária.

---

<sup>29</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Tratados e Convenções Internacionais sobre Tributação, **Revista Direito Tributário Atual**, nº 17, Dialética, 2003. p.20-49.

<sup>30</sup> Na pesquisa, verificamos que tanto os doutrinadores, quanto à jurisprudência no que concerne, pelo menos aos tratados de bitributação, ora o denominam tratado, ora acordo, ora convenção. Francisco Rezek, in *Direito Internacional Público*, 10ª edição, Ed. Saraiva, p.16, assim se manifesta: “A análise da experiência convencional brasileira ilustra, quase que à exaustão, as variantes terminológicas de tratado concebíveis em português ‘acordo, ajuste, arranjo, carta...contrato, convenção...pacto.... Esses termos são de uso livre ...’.E é dessa forma que neste trabalho os termos tratado, acordo, convenção, foram utilizados.

Uckmari<sup>31</sup>, a respeito da União Europeia (sem sombra de dúvida a experiência mais bem sucedida de direito comunitário, ainda que atravesse período de crise), pondera que seus Estados-membros em matéria de impostos diretos não podem implicar limitações às liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado aos cidadãos e às empresas da União Europeia.

Assim, não podem os Estados-membros invocar a necessidade de arrecadar como justificativa para restringir liberdades fundamentais do Tratado. As duas únicas justificativas aceitas pela Corte de Justiça Europeia é a tutela da coerência do sistema fiscal e, mais recentemente o combate à evasão fiscal.<sup>32</sup>

Quanto ao Mercosul, apontado como uma união aduaneira imperfeita, poderá se falar em uniformização dos impostos aduaneiros, com a adoção de um código aduaneiro comum.

Outro ponto da união aduaneira é o estabelecimento de, pelo menos, uma coordenação de políticas sobre os impostos de consumo, estágio que o Mercosul está tentando implantar.

São todos esses exemplos de tratados internacionais, que muito embora não tratem especificamente de matéria tributária, apresentam mecanismos tributários.

#### 4.2 TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: OS ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO

Os tratados sobre a dupla tributação são relativamente recentes, e isso é de certa forma explicável, uma vez que outrora a riqueza se originava da propriedade aliado à menor intensidade das relações econômicas internacionais, que somente se intensificou a partir da 2ª Guerra Mundial.

Esses tratados que são, em sua grande maioria, bilaterais, objetivam limitar a aplicação da legislação tributária dos países signatários, de modo a evitar que de um mesmo rendimento cada um dos países envolvidos se ache competente para exigir o tributo.

É claro que esses tratados não representam restrição à soberania de

---

<sup>31</sup> UCKMAR, Victo; CORASANITI, Giuseppe; VIMERCATE, Paolo de' Capitani di; OLIVA, Caterina Corrado; GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. **Manual de Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Dialética, 2012. p.64.

<sup>32</sup> UCKMAR, Victo; CORASANITI, Giuseppe; VIMERCATE, Paolo de' Capitani di; OLIVA, Caterina Corrado; GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. **Manual de Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Dialética, 2012. p.65.

qualquer dos Estados celebrantes, ao contrário, preservam a competência tributária ativa na medida em que as repartem entre si, evitando assim a bitributação que é um dos obstáculos ao comércio internacional, ao mesmo tempo em que promovem o investimento estrangeiro e minimizam a evasão fiscal.

#### **4.2.1 Tratados tributários como instrumento para a concretização do direito humano de não bitributação**

A tese levantada por Schoueri<sup>33</sup> é de todo pertinente, e quiçá se consolide e encontre eco em nossos tribunais superiores.

Senão veja-se: o acordo de bitributação, não só divide a jurisdição tributária dos Estados, mas, assegura, também, aos contribuintes que sua capacidade contributiva, ainda que ameaçada pela ocorrência da bitributação, seja preservada.

Schoueri compara o mérito do acordo de bitributação àquele da discriminação de competências tributárias, previstas na Constituição Federal, que impede que pessoas políticas diversas se utilizem da mesma fonte de riqueza.

É claro, e isso não passou despercebido ao doutrinador, que a bitributação nem sempre implica em comprometimento da capacidade contributiva, mas é inegável que ao se admitir a tributação por dois estados da mesma riqueza, simultaneamente, esse risco é potencializado.

E, acrescentamos, o princípio da capacidade contributiva, deriva do próprio princípio da igualdade, que é, sem sombra de dúvida, universal, e está expresso ou implicitamente previsto em todas as constituições, pelo menos, do mundo ocidental.

#### **4.3 A CONVENÇÃO DE VIENA E SUA APLICAÇÃO AOS ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO**

A Convenção de Viena sobre o direito dos tratados é um ato multilateral datado de 23/05/1969, que entrou em vigor em 27/01/1980, quando de sua ratificação pelo 35º país signatário, dispõe sobre os tratados internacionais de uma forma global. Atualmente, 80 países já aderiram a essa Convenção.

Ainda que dita Convenção não seja dirigida especificamente aos acordos de

---

<sup>33</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. O Princípio do Não Retrocesso como Nova Perspectiva à Denúncia de Acordos de Bitributação. **Revista Direito Tributário Atual**, nº 29, Dialética, 2013. p.237.

bitributação, sua aplicabilidade a eles é amplamente reconhecida pela doutrina.

Klaus Vogel<sup>34</sup> anui com esse entendimento, ao explicitar que aos tratados de dupla tributação aplicam-se em sua criação e consequências as regras contidas na Convenção de Viena sobre o direito dos tratados.

Também Schoueri<sup>35</sup>, quando deduz que os acordos de bitributação, embora adotados pelo ordenamento interno, não perdem seu caráter internacional e a eles permanecem aplicáveis às regras de interpretação válidas para os acordos internacionais em geral, positivadas pela Convenção de Viena.

Nesse mesma toada, Heleno Torres<sup>36</sup>, para quem a Convenção de Viena sobre direitos dos tratados, são plenamente aplicáveis às Convenções de Direito Internacional Tributário.

Esta assertiva, de que aos acordos de bitributação se aplicam a Convenção de Viena, será melhor demonstrada na parte infra que trata da interpretação dos tratados.

#### 4.4 A RELAÇÃO HIERÁRQUICA ENTRE OS TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E O DIREITO TRIBUTÁRIO NO BRASIL

A relação entre o direito internacional e o direito interno, encontra duas vertentes: a de que ambos são dois ordenamentos independentes, estanques, ou dois ramos do mesmo ordenamento jurídico. A primeira corrente é defendida pelos dualistas, a segunda, pelos monistas.

Para Accioly<sup>37</sup>, há que se identificar dois momentos distintos em relação a discussão entre fontes de origem internacional – tratados – e fontes de origem interna – as leis.

O primeiro momento é o da incorporação das fontes internacionais ao ordenamento jurídico interno. O segundo diz respeito a sua posição hierárquica nesse ordenamento jurídico interno, ou seja, quando já incorporadas ao sistema

---

<sup>34</sup> VOGEL, Klaus. **Double Tax Treaties and Their Interpretation**. 4Int'l Tax & Bus.Law.1 (1986). Disponível em: <<http://scholarship.law.berkeley.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1039&context=bjil>>. Acesso em: 08 fev. 2013.

<sup>35</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2013. p.410.

<sup>36</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação Internacional sobre as Rendas das Empresas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p.650.

<sup>37</sup> ACCIOLY, Hildebrando; SILVA, G.E do Nascimento e SILVA; Casella, **Manual de Direito Internacional Público**. 19. ed. São Paulo, Ed.Saraiva, 2011. p.237.

interno. Como no Brasil a incorporação é obrigatória, nesse primeiro momento o sistema brasileiro adota o dualismo, na modalidade moderada<sup>38</sup>.

Este tópico trata da relação hierárquica entre tratados tributários e o direito tributário interno no Brasil. É, pois, do segundo momento, ou seja, quando já incorporados ao direito interno. Como a legislação brasileira é omissa quanto à qual das duas vertentes deve ser adotada, é a jurisprudência de nossos tribunais que têm exercido papel fundamental no posicionamento adotado pelo país.

E essa jurisprudência não traça uma diretriz única a apontar qual das duas teorias deveria ser adotada. Ademais, não foram aplicadas na forma pura, ganhando interpretações que lhes descaracterizaram o sentido original, cunhando-se, ainda, novas expressões para designar suas modalidades: dualismo extremado e moderado e monismo radical moderado.<sup>39</sup>

Nesse contexto, e por não ser objeto de nosso estudo tais teorias, passamos analisar a jurisprudência, sobre o tema, sem nos preocuparmos em apontar a qual das teorias o julgamento se filiou.

Ressalte-se, que o tema tratado neste tópico situa-se, a consideramos as ponderações de Accioly, no segundo momento, ou seja, quando o tratado já foi incorporado ao direito interno.

Antes do advento da Constituição Federal de 1988, a jurisprudência, era no sentido da prevalência dos tratados internacionais.

Com o julgamento do RE nº 80.004/SE, cuja ementa é a que segue:

CONVENÇÃO DE GENEVRA, LEI UNIFORME SOBRE LETRAS DE CÂMBIO E NOTAS PROMISSÓRIAS - AVAL APOSTO A NOTA PROMISSÓRIA NÃO REGISTRADA NO PRAZO LEGAL - IMPOSSIBILIDADE DE SER O AVALISTA ACIONADO, MESMO PELAS VIAS ORDINÁRIAS. VALIDADE DO DECRETO-LEI Nº 427, DE 22.01.1969. EMBORA A CONVENÇÃO DE GENEVRA QUE PREVIU UMA LEI UNIFORME SOBRE LETRAS DE CÂMBIO E NOTAS PROMISSÓRIAS TENHA APLICABILIDADE NO DIREITO INTERNO BRASILEIRO, NÃO SE SOBREPÕE ELA ÀS LEIS DO PAÍS, DISSO DECORRENDO A CONSTITUCIONALIDADE E CONSEQUENTE VALIDADE DO DEC-LEI Nº 427/69, QUE INSTITUI O REGISTRO OBRIGATÓRIO DA NOTA PROMISSÓRIA EM REPARTIÇÃO FAZENDÁRIA, SOB PENA DE NULIDADE DO TÍTULO. SENDO O AVAL UM INSTITUTO DO DIREITO CAMBIÁRIO, INEXISTENTE SERÁ **ELE** SE RECONHECIDA A NULIDADE DO TÍTULO CAMBIAL A QUE FOI APOSTO. RECURSO

---

<sup>38</sup> Dualismo moderado, no qual a incorporação prescindiria de lei, embora se faça mediante procedimento complexo, com aprovação congressional e promulgação executiva.

<sup>39</sup> ACCIOLY, Hildebrando; SILVA, G.E do Nascimento e SILVA; Casella, **Manual de Direito Internacional Público**. 19. ed. São Paulo, Ed.Saraiva, 2011. p.236.

EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO (DJ.01/06/77 – TRIBUNAL PLENO).

Essa certeza pareceu ter sido abalada. No entanto, conforme ponderações de Schoueri<sup>40</sup> ao analisar os votos dos Ministros, notadamente pelo voto do Relator do acórdão Min. Cunha Peixoto, conclui que as normas de Direito Tributário foram excepcionadas.

Justificando essa exceção o Ministro fundamentou seu entendimento por ser um Tratado – acordo entre governantes – um contrato, que deve ser respeitado pelas partes, e na existência do artigo 98<sup>41</sup>, do Código Tributário Nacional, que teria excluído a legislação tributária do Princípio da ordem geral, que é a revogação do tratado por lei interna.

É dessa mesma época a adoção pelo Supremo Tribunal Federal, do entendimento que contempla a divisão dos tratados internacionais entre tratados-normas<sup>42</sup> e tratados-contratos<sup>43</sup>, sustentando que apenas os primeiros poderiam ser contrariados por lei interna posterior.

Após a promulgação da Constituição de 1988, que dispôs em seu artigo 5º, § 2º, que os direitos e garantias estabelecidos nesse artigo não excluiriam outros estabelecidos pelos tratados internacionais em que o Brasil participe, deu a esses não só o *status* de normas constitucionais, mas de cláusula pétrea conforme se vê pelo quanto estatuído pelo artigo 60, inciso IV, da própria constituição.

Outro dado que se indaga é se ditos tratados, uma vez ratificados, se incorporam, ou não, ao direito interno.

Nesse contexto, Rezek<sup>44</sup> alerta que a prevalência do direito internacional sobre o direito interno de um Estado é ainda hoje uma proposição doutrinária, posto que não há no direito internacional positivo norma que assegure esse direito. Para ele seria difícil que a própria Constituição de um país – situada no topo da pirâmide imaginada por Kelsen – daria a outro normativo poderes maiores que o dela.

---

<sup>40</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2013. p.425.

<sup>41</sup> Art. 98: Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

<sup>42</sup> Tratados-normas: segundo Rezek, tratados-leis, por cujo meio as partes editam uma regra de direito objetivamente válida. REZEK, Francisco. **Direito Internacional Público**. São Paulo: Saraiva, 2006. p.28.

<sup>43</sup> Tratados-contratos: segundo Rezek, assim chamados porque através deles as partes realizam uma operação jurídica – tais os acordos de comércio, de aliança, de cessão territorial. REZEK, Francisco. **Direito Internacional Público**. São Paulo: Saraiva, 2006. p.28.

<sup>44</sup> REZEK, Francisco. **Direito Internacional Público**. São Paulo: Saraiva, 2006. p.96.

Assim, entre a norma *pacta sunt servanda* e a Constituição, a prevalência dessa última é medida que se impõem, sob pena de se afrontar a própria soberania de um país.

Schoueri<sup>45</sup> traz à lume a discussão<sup>46</sup>, que ainda hoje se verifica, entre os que defendem a teoria da transformação, que transformaria o tratado em lei interna; de outros, que propugnam pela teoria da adoção a significar que, um tratado internacional não obstante ser aplicável dentro do direito interno permanece e deve ser interpretado como norma de direito internacional. Para o doutrinador, o resultado dessas teorias se equivalem na medida em que, para contornar os problemas advindos da adoção da teoria da transformação que não pode explicar a manutenção dos tratados, ainda que ratificados, como normas de direito internacional, pelo menos no que concerne a entrada em vigor, rescisão ou renúncia, o que levou seus defensores a sustentar que dita transformação ensejaria também a transformação das normas de direito internacional a ele aplicáveis.

Por outro lado, o artigo 21, inciso I, da Constituição Federal de 1988, entrega à competência da União manter relações com os Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais.

Vale ressaltar, que o Chefe do Estado tem plenitude da representatividade no país no exterior, mas internamente tem limitação constitucional em decorrência de serem seus atos nesta seara sujeitos a referendo do Congresso Nacional.

Internamente, pode-se concluir à vista do artigo 98, do Código Tributário Nacional – CTN, como se disse alhures, que os tratados, em matéria tributária têm supremacia hierárquica sobre a lei. E, o CTN tem foros de lei complementar por força do artigo 146, da Constituição Federal, razão pela qual tal artigo tem um comando ao legislador tributário ordinário que veda a desobediência ao tratado.

Não obstante, o que se vê é que o Supremo Tribunal Federal tem adotado uma jurisprudência restritiva ao artigo 98, do CTN, sustentado que somente se aplicaria a modalidade de tratados que designa a “tratados-contratos”, como o Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (GATT) e a Convenção de Organização Internacional do Trabalho (OIT), com fundamento de que a constituição é omissa no que concerne à supremacia dos tratados (à exceção dos pertinentes aos direitos

---

<sup>45</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Tratados e Convenções Internacionais sobre Tributação, **Revista Direito Tributário Atual**, nº 17, Dialética, 2003. p.20-49.

<sup>46</sup> O objeto dessa discussão, as teorias da transformação e a da adoção, ocorrem no segundo momento previsto por Accioly, ou seja, quando os tratados já estão incorporados ao direito interno.

humanos).

Nesse sentido, os acordos de bitributação – enquanto tratados-contratos - prevaleceriam sobre a legislação interna. No RE 99.376/RS julgado em 01/06/1984, àquela Corte Constitucional, em Acórdão relatado pelo Min. Moreira Alves, confirmava que os tratados em matéria tributária se incluíam entre os tratados-contratos e, enquanto tal, prevalecem sobre o direito interno.

Essa interpretação não nos parece ideal, uma vez que o artigo 98, do CTN, em nenhum momento diferencia qual tipo de tratado está a tratar.

Ademais, além da distinção entre tratado-contrato e tratado-normativo, estar em franca decadência no direito internacional, segundo Resek<sup>47</sup>, não há na ordem internacional qualquer hierarquia entre tratado-lei e tratado-contrato, sendo utilizado tão somente como indicativo e auxiliar da interpretação do próprio tratado.

Aponte-se também, que Resek<sup>48</sup>, em outra ponderação, assevera que o tratado é ato jurídico que produz a norma, e que, justamente por produzi-la desencadeia efeitos de direito, gera obrigações e prerrogativas, caracterizando, na plenitude de seus elementos, o tratado internacional.

Mais recentemente, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, em acórdão relatado pelo Min. Celso de Mello, que serviu de base à ementa da decisão proferida nos autos da Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.480, que versava sobre disposições do Decreto Legislativo nº 68/92, que aprovou a Convenção nº 158 da Organização Internacional do Trabalho (OIT) e o Decreto nº 1855/96, e promulgou esta mesma Convenção, não se distanciou ou propugnou outro posicionamento do contido no RE nº 80.004/SE, apenas reiterando no que concerne à recepção no direito interno do Direito Internacional.

Assenta a ementa em afirmar que é na Constituição da República que se deve buscar a solução normativa para a questão da incorporação dos atos internacionais ao sistema de direito positivo interno brasileiro. Entende o Ministro, que a Constituição de 1988 é omissa quanto à prevalência das relações de hierarquia entre as fontes internacionais e as internas, acabando por concluir pela paridade normativa entre atos internacionais e infraconstitucionais do direito interno, nos seguintes termos:

---

<sup>47</sup> REZEK, Francisco. **Direito Internacional Público**. São Paulo: Saraiva, 2006. p.30.

<sup>48</sup> REZEK, Francisco. **Direito Internacional Público**. São Paulo: Saraiva, 2006. p.32.

- os tratados ou convenções internacionais uma vez regularmente incorporados ao direito interno, situam-se nos mesmos planos de eficácia e de autoridade em que se posicionam as leis ordinárias, havendo entre essas e os direito internacional público, mera relação de paridade normativa;
- no sistema jurídico brasileiro, os atos internacionais não dispõem de primazia hierárquica sobre as normas de direito interno. Eventual precedência dos tratados internacionais sobre regras infraconstitucionais de direito interno dar-se-á somente em casos em que para a solução do conflito, haja a necessidade da aplicação alternativa do critério cronológico, ou, do critério da especialidade.

Para Heleno Torres<sup>49</sup>, essa é uma opinião doutrinária e jurisprudencialmente arbitrária, sem qualquer fundamento no ordenamento vigente, inclusive no constitucional. Para ele qualquer estudo de interpretação da Constituição deve, necessariamente, passar por seu preâmbulo, que expressamente aponta ser a sociedade brasileira comprometida tanto na ordem interna, quanto na externa, com a solução pacífica das controvérsias.

Nesse passo, o direito interno não pode ser utilizado para solucionar conflitos internacionais, o que acarreta a conclusão que a Constituição admite a existência de um dualismo de ordens jurídicas: uma que se ateria a solucionar conflitos internos, outra, que se ateria a solução de conflitos externos.

E é, exatamente esse o norte da previsão contida no artigo 4º da Constituição Federal que enumera os princípios fundamentais da República Federativa do Brasil em suas relações internacionais, princípios esses todos consagrados na ordem jurídica internacional.

E em várias de suas disposições a Constituição Federal é clara quanto à prevalência do Direito Internacional. Assim é, que se uma norma interna desaplica uma de Direito Internacional, validamente recepcionada, com total procedência aplica-se a norma interna. Isso porém acarreta, à luz do direito internacional, um fato jurídico ilícito que sujeitará a uma sanção ao Estado violador.

No entanto, a despeito dessas considerações da doutrina, não há por parte do Supremo Tribunal Federal qualquer manifestação que afaste o conceito esposado no RE nº 80.004/SE, assim também, quanto ao duvidoso critério de dividir

---

<sup>49</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluriributação Internacional sobre as Rendas das Empresas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p.571.

os à divisão dos tratados internacionais em tratados-lei e tratados-contratos.

Mas mesmo nesse conceito, por se tratarem os acordos de bitributação de tratados-contratos, prevalecem sobre o direito interno. Além do mais, segundo entendimento do Superior Tribunal de Justiça, aplicando-se o Princípio da especialidade tem-se a preponderância do artigo 98, do CTN, conforme se pode aferir no julgamento do REsp nº 1161.467/RS, Relator Ministro Castro Meira, DJ. 17/05/2012, cuja ementa é a seguinte:

TRIBUTÁRIO. CONVENÇÕES INTERNACIONAIS CONTRA A BITRIBUTAÇÃO. BRASIL-ALEMANHA E BRASIL-CANADÁ. ARTS. VII E XXI. RENDIMENTOS AUFERIDOS POR EMPRESAS ESTRANGEIRAS PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS À EMPRESA BRASILEIRA. PRETENSÃO DA FAZENDA NACIONAL DE TRIBUTAR, NA FONTE, A REMESSA DE RENDIMENTOS. CONCEITO DE "LUCRO DA EMPRESA ESTRANGEIRA" NO ART. VII DAS DUAS CONVENÇÕES. EQUIVALÊNCIA A 'LUCRO OPERACIONAL'. PREVALÊNCIA DAS CONVENÇÕES SOBRE O ART. 7º DA LEI 9.779/99. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE. ART. 98 DO CTN. CORRETA INTERPRETAÇÃO.

Vê-se, pois, que o artigo 98, do CTN, foi recepcionado pela Constituição Federal e quer de olhe sobre a ótica dos tratados-contratos, defendido pelo Supremo Tribunal Federal, quer pelo Princípio da especialidade, propugnado pelo Superior Tribunal de Justiça, chegaremos a mesma conclusão, a de que os acordos de bitributação prevalecem sobre as normas internas.

#### 4.5 A INTERPRETAÇÃO DOS TRATADOS INTERNACIONAIS CONTRA A BITRIBUTAÇÃO

Na doutrina há diferentes entendimentos sobre a interpretação dos tratados internacionais contra a bitributação. Mas todos são unânimes, conforme dito alhures, da aplicação das regras de interpretação da Convenção de Viena sobre os tratados, dispostas nos artigos 31 a 33 da convenção.

Por ser bastante abrangente, descreveremos com mais detalhes a análise de Klaus Vogel<sup>50</sup> a respeito da interpretação dos tratados contra a bitributação, sem nos descurarmos de outros doutrinadores, bem como, trataremos, também, da

---

<sup>50</sup> VOGEL, Klaus. **Double Tax Treaties and Their Interpretation**. 4Int'l Tax & Bus.Law.1 (1986). Disponível em: <<http://scholarship.law.berkeley.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1039&context=bjil>>. Acesso em: 08 fev. 2013. p.14.

Convenção Modelo da OCDE, notadamente de seu artigo 3º e §2º, e os Comentários à Convenção Modelo, todos em tradução livre.

#### 4.5.1 A interpretação

Vogel<sup>51</sup> entende que interpretar é revelar um texto para o seu entendimento, e, é um processo geral cognitivo que não pode ser regulado através de lei.

Assim é que divide sua análise em distinguir entre a interpretação dos tratados e dos códigos locais e a relação entre os dois; delinea os princípios gerais aplicados na interpretação dos tratados; e trata da necessidade de uma interpretação comum entre os estados e identifica duas possíveis fontes de abordagem unificada. Em seguida aborda os tratados paralelos.

Segundo o doutrinador, a necessidade de interpretação dos acordos internacionais pode surgir da diferença de entendimento entre os estados contratantes.

No entendimento de Schoueri<sup>52</sup>, os acordos de bitributação são normas sobre aplicação de normas, já que seu objeto é definir os casos em que a legislação interna de um Estado contratante será aplicável, ou não.

Os acordos de bitributação são normas que descrevem de modo abstrato, situações de vida concretas. Em razão dessa abstraldade o seu processo interpretativo comporta o enquadramento de inúmeras situações de vida concretas que recorrem às suas disposições.

Questões de interpretação com a aplicação do tratado, podem também ser aplicadas pelas autoridades administrativas ou tribunais locais, sendo certo que em muitos países os tribunais têm autorização para interpretar os tratados.

A interpretação de acordos internacionais mesmo que por tribunais locais não pode ser baseada na aplicação das regras de interpretação internas. Isso também é aplicável nos casos de interpretação dos acordos por tribunais internacionais. Assim é que para uma efetiva interpretação dos tratados internacionais é necessário conciliar os vários métodos nacionais de interpretação.

---

<sup>51</sup> VOGEL, Klaus. **Double Tax Treaties and Their Interpretation**. 4Int'l Tax & Bus.Law.1 (1986). Disponível em: <<http://scholarship.law.berkeley.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1039&context=bjil>>. Acesso em: 08 fev. 2013. p.15.

<sup>52</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Tratados e Convenções Internacionais sobre Tributação, **Revista Direito Tributário Atual**, nº 17, Dialética, 2003. p.20-49.

Nesse tema, é valioso apontar o entendimento de Rocha<sup>53</sup>, de que no Brasil, onde a internacionalização não tem base em regras constitucionais, e não são, também, fomentadas pelo Poder Judiciário, como se pode verificar pelas decisões do Supremo Tribunal Federal que tem interpretado em bases desgarradas dos debates desenvolvidos no âmbito do Direito Internacional Público, entendimento que não comungamos pelas razões supra demonstradas.

Em razão disso, para o doutrinador, na esfera internacional a tarefa de interpretar o tratado caberia às partes contratantes, que no caso brasileiro seria atribuição exclusiva do Poder Executivo, *ad referendum* do Congresso Nacional.

Assim, é que a interpretação autêntica acordada entre o Estado brasileiro e a outra parte vincula as cortes internas. Divergências de interpretação entre as partes devem ser solucionadas após a utilização de um dos meios de solução de controvérsias – meios diplomáticos; políticos ou jurisdicionais - esse último, através de tribunais internacionais – nas quais os órgãos internos devem pautar em suas decisões de interpretação.

Vogel propugna também, que a visão mais amplamente aceita é de que as obrigações dos tratados são para serem interpretadas restritivamente porque se deve se supor, em casos duvidosos, que as partes de um tratado somente renunciaram a sua soberania na medida em que isso seja inequivocamente evidenciado no texto do tratado.<sup>54</sup>

Nesse particular, apesar da interpretação restritiva ser com certeza a mais indicada, com o surgimento das organizações internacionais, a interpretação extensiva ganhou certa importância, ao definir competências dessas organizações por intérprete vinculado à sua própria estrutura: um órgão administrativo, como o Escritório internacional da OIT, ou judiciário, como a CIJ e a Corte de Justiça da União Europeia.<sup>55</sup>

A Convenção de Viena por só conter somente regras gerais, ainda que se deva levar em consideração, pelas peculiaridades dos tratados tributários, não é suficiente para dirimir as eventuais dúvidas surgidas entre os contratantes.

---

<sup>53</sup> ROCHA, Sergio André. **Interpretação dos Tratados contra a Bitributação da Renda**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008. p.124.

<sup>54</sup> VOGEL, Klaus. **Double Tax Treaties and Their Interpretation**. 4Int'l Tax & Bus.Law.1 (1986). Disponível em: <<http://scholarship.law.berkeley.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1039&context=bjil>>. Acesso em: 08 fev. 2013.

<sup>55</sup> REZEK, Francisco. **Direito Internacional Público**. São Paulo: Saraiva, 2006. p.93.

Um ponto importante, segundo Vogel, na interpretação dos acordos internacionais é a linguagem do tratado que é de essencial importância, o significado dos termos no contexto de todo o acordo. A antiga visão que procurava a intenção subjetiva das partes do tratado é rejeitada, que é somente importante na medida em que está expresso no texto. Isso não significa, entretanto, que os elementos subjetivos são excluídos, ao contrário eles dão a entender os propósitos do tratado.<sup>56</sup>

O significado usual dos termos não são, necessariamente, aqueles utilizados habitualmente. Na medida em que um uso legal uniforme internacionalmente, ou, um uso legal consistente entre estados contratantes tem sido desenvolvido, ou, na medida em que uma linguagem técnica específica desenvolveu-se em certas áreas especializadas, como o direito tributário, tais significados são vistos como o de uso habitual dentro da interpretação do artigo 31 (1)<sup>57</sup> da Convenção de Viena. Seu parágrafo 4º esclarece que as partes contratantes podem também atribuir o significado de um termo que se desvie de seu uso habitual.

Vogel inclui também a relação de documentos feitos em conexão com o tratado. Nos tratados de direito tributário, esses incluem notas e cartas trocadas durante o tempo em que o tratado é assinado. Acordos subsequentes e práticas dos estados também devem ser levados em consideração. Como também, acordos subsequentes ou práticas dos estados que alterem o acordo original.

Em contrário, o artigo 32 da Convenção de Viena, dispõe que os documentos que acompanham material relativo aos tratados, somente podem ser referidos como suplemento, em caso de dúvida.

Esta regra foi incluída levando em conta as convenções multilaterais, as quais, usualmente, são redigidas em negociações difíceis e prolongadas; estados que entrem mais tarde especialmente pequenos ou recentemente formados, frequentemente desconhecem o volumoso material que pode acompanhar os tratados. Além disso, eles podem não esperar estudá-los todos antes de aderir ao acordo.

---

<sup>56</sup> VOGEL, Klaus. **Double Tax Treaties and Their Interpretation**. 4Int'l Tax & Bus.Law.1 (1986). Disponível em: <<http://scholarship.law.berkeley.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1039&context=bjil>>. Acesso em: 08 fev. 2013.

<sup>57</sup> Artigo 31: (1) Um tratado deverá ser interpretado de boa-fé segundo o sentido comum atribuível aos termos do tratado em seu contexto e à luz de seus objetivos e finalidade.

Com respeito aos acordos bilíngues ou multilíngues, o artigo 33 da Convenção prevê que a versão original em cada língua são igualmente obrigatórias.

Tratados tributários geralmente são redigidos nas linguagens dos contratantes, se aqueles não compartilham a mesma língua, e se eles não concordam, uma terceira língua – inglês ou francês – será obrigatória. Um juiz local, portanto, quando interpretar um tratado não poderá e não deverá limitar-se a sua versão do tratado escrito em sua língua materna; o juiz deve sempre referir a versão estrangeira também.

Se os estados contratantes concordarem que, em casos de dúvida, a versão de uma terceira língua deverá ser decisiva, o juiz deve também levar essa versão em consideração. Nesses casos, a terceira versão naturalmente deve também ser aprovada através da aplicação do procedimento constitucional e deve ser aplicada no direito interno.

É inevitável nos casos de tratados bilíngues ou multilíngues que discrepâncias de significados entre as várias versões surgirão. Acordado pela Convenção de Viena que nesses casos a interpretação deve ser escolhida a que mais se harmonize com ambos (todos) os textos. Se duas ou mais versões são irreconciliáveis – do que pode resultar, por exemplo, de um erro de elaboração – a interpretação será orientada pela Convenção de Viena, que considera o objeto e propósito do tratado, seu contexto, e qualquer meio complementar de interpretação.

Se esse enfoque não for possível, assevera Vogel<sup>58</sup>, o tratado é defeituoso devido à contradição e nesse caso não é regido pela disposição do tratado em questão.

Por sua vez, Rezek<sup>59</sup> comentando a Convenção de Viena se expressa no sentido de Vogel, quanto ao objeto da análise hermenêutica, que deve visar o contexto que compreende não só a parte dispositiva do tratado, englobando preâmbulo e anexos, mas também as avenças marginais contemporâneas da conclusão do tratado a que tiverem chegado às partes. Mas, complementando de certa forma Vogel, vai mais além e aponta também como critério de interpretação a boa fé, não só entre as partes contratantes, mas também a do próprio intérprete.

---

<sup>58</sup> VOGEL, Klaus. **Double Tax Treaties and Their Interpretation**. 4Int'l Tax & Bus.Law.1 (1986). Disponível em: <<http://scholarship.law.berkeley.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1039&context=bjil>>. Acesso em: 08 fev. 2013. p.20.

<sup>59</sup> REZEK, Francisco. **Direito Internacional Público**. São Paulo: Saraiva, 2006. p.92.

Mas, contrário a Vogel, para quem no caso de haver cláusula nebulosa que enseje contradição, prevê sua desconsideração, Rezek propugna que deverá o interprete recorrer-se da pesquisa histórica dos trabalhos negociais preparatórios do compromisso e das circunstâncias de sua elaboração.

Quanto ao Princípio da interpretação comum, Vogel entende que os tratados tributários significam distribuir tributos igualmente entre os estados contratantes. O objetivo pode ser somente atingido se o tratado for aplicado regularmente pelas autoridades e cortes de ambos os estados contratantes. Na interpretação de tratados tributários, portanto, a interpretação deve ser aquilo que é mais provável de ser aceito pelos estados contratantes. Esse preceito de “interpretação comum” é também reconhecido no direito internacional privado com relação à interpretação de regras de conflito. Isso é mais reconhecido pela interpretação de numerosas convenções internacionais a respeito da padronização de cada área de direito privado como direito, direito marítimo tão bem quanto às estipulações do direito local que afetam esses tratados.

Mas como o doutrinador assevera, a interpretação comum não deve significar que a jurisprudência de outro estado deve o aceitar sem exame.

Decisões de cortes estrangeiras podem ser muito inconsistentes, além disso, mesmo o majoritário ou uniforme parecer das cortes estrangeiras, não pode ser considerada obrigatória. A situação, entre outras palavras, é similar aquela na qual uma corte considera a decisão de outra corte de igual competência dentro do mesmo estado.

A interpretação comum é também uma regra de interpretação do direito local: um juiz está esperando para examinar a decisão de outro corte e avaliar suas razões. Em vez de aderir a uma única visão pessoal, ele pode escolher a interpretação mais provável.

Um problema significativo que surge com relação a interpretação comum é a prática de informações. Um juiz é obrigado a considerar a decisão de outras cortes estrangeiras, pelo menos as trazidas pelas partes. Se ele não puder ler a língua estrangeira, deve traduzir a decisão. Naturalmente, ele levará em consideração o fato que as partes tentarão provê-lo principalmente com decisão que seja mais favorável as suas posições. Além disso, o juiz deverá usar todos os significados disponíveis para encontrar casos relevantes de cortes estrangeiras em seu próprio caso.

Esse dever de realizar pesquisas é subjetivo, contudo, limitado a razoabilidade, e em vista de limitadas possibilidades atuais existentes em muitos países para pesquisar jurisprudência estrangeira, o limite da razoabilidade frequentemente será alcançada rapidamente.

No que concerne aos tratados paralelos (*parallel treaties*), Vogel, discorre que mesmo quando um tratado de um particular estado desvia-se do modelo na qual ele está baseado, esse desvio são muitas vezes relativamente consistentes. Negociadores tendem a incorporar formulações desenvolvidas no início das negociações para posteriores tratados. Isso pode resultar de particular interesse do estado para o qual eles estão agindo; isso pode também resultar, contudo, de exigência de um novo parceiro.

Isso frequentemente ocorre, por exemplo, nas concessões feitas a um parceiro do tratado (por exemplo, a um país em desenvolvimento) em razão do que são demandados subsequentemente por situações similares por outros parceiros e que se tornam difíceis de negá-las.

Assim cada estado desenvolve suas próprias formulações padrão, e os incorpora, paralelamente àquelas da OCDE, em suas negociações.

Na interpretação dos tratados individuais, inferências de outros tratados no qual um estado contratante devem ser analisadas com extremo cuidado. Diferenças de expressão na linguagem não necessariamente implicam que diferenças substanciais são intentadas. Em particular, a ausência em um tratado de uma regra expressa contida em outro não determina conclusivamente que essa regra não possa ser aplicada. Isso é perfeitamente concebível que o estado contratante naquele instante deseja um esclarecimento não considerado pelas partes no outro contrato.

O significado de uma regra pode ser derivada por referência de uma similar ou regra divergente em outro contrato e somente se ambos os tratados sejam considerados à luz de tratados anteriores de ambos os estados contratantes.

E, em conclusão, poderia ser anotado que a influência de um tratado em outro não depende da ordem na qual os tratados entraram em vigor, mas, na ordem em que foram negociados. Essa ordem, frequentemente é difícil de determinar. Ocasionalmente, ele pode também ser necessário distinguir entre vários tipos de tratados negociados simultaneamente por determinado estado.

Bellan<sup>60</sup> mencionando a cláusula da Convenção Modelo que prevê o reenvio ao direito interno, aponta também a questão da possibilidade da inclusão dos demais acordos de bitributação estabelecidos no país para a interpretação dos termos não definidos no acordo (*parallel treaties*).

Heleno Torres<sup>61</sup>, ao tratar do reenvio ao direito interno diz que esse é precipuamente instrumento subsidiário para efeito de interpretação, e somente em casos especialíssimos, de integração obrigatória. Ainda que não se possa prescindir da legislação interna, deve-se ter em mente que justamente os acordos são celebrados com o objetivo de (a) neutralização de divergências; (b) resolução dos concursos impositivos porventura existentes entre os sistemas jurídicos das partes; e (c) proteção.

Não se pode olvidar que os acordos são essencialmente destinados a modificar as previsões internas no sentido de adequá-las as relações com outros Estados no que pertine às produções de rendas transnacionais e a repartição de competências tributárias entre seus signatários.

A posição intermediária de Vogel, que pondera que a possibilidade de se utilizar outros acordos deve ser feita de maneira cuidadosa, encontra eco entre os doutrinadores, a exemplo de Bellan<sup>62</sup> e com a qual concordamos, posto que os acordos de bitributação – igualmente como os demais tratados – são acordados dentro de determinada situação com características próprias, que não será àquela verificada no acordo em que se pretende “emprestar” as definições ocorridas no outro acordo.

Podemos dizer, pragmaticamente, que os tratados são como leis especiais destinadas a regular situações específicas que ensejaram a celebração de determinado acordo que não serão necessariamente (e quase nunca o são) verificadas naquele que se quer interpretar.

Não obstante, não há incompatibilidade entre a utilização dos *parallel treaties* e o artigo 3 (2)<sup>63</sup> da Convenção Modelo da OCDE, mas apenas que o intérprete, em sua utilização, cerque-se de cuidados, no sentido de encontrar semelhanças entre os acordos. As considerações sobre a interpretação da Convenção Modelo são assuntos do próximo tópico.

---

<sup>60</sup> BELLAN, Daniel Vítor. **Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Saraiva, 2010. p.86.

<sup>61</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação Internacional sobre as Rendas das Empresas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p.653.

<sup>62</sup> BELLAN, Daniel Vítor. **Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Saraiva, 2010. p.88.

<sup>63</sup> Artigo 3(2): descrito no tópico sobre a interpretação da Convenção Modelo, infra comentada.

#### 4.5.2 O modelo da OCDE

O modelo da OCDE<sup>64</sup> e seus comentários são muito importantes para a interpretação de tratados tributários, uma vez que fornecem uma fonte na qual tribunais de diferentes estados podem seguir uma interpretação comum. Já em 1934 o ministro de finanças da Alemanha, para dar respaldo a interpretação do Reichsfinanzhof, referiu-se aos modelos e suas interpretações submetidos à Conferência da Liga das Nações de Dupla Tributação, em 1928.<sup>65</sup>

A interpretação do Modelo da OCDE não é inconsistente com a Convenção de Viena. Os trabalhos preparatórios dentro do significado do artigo 32<sup>66</sup> (da Convenção de Viena) referem-se à material de tratados individuais, não do Modelo da OCDE ou Comentários. Em contraste, os trabalhos de preparação aplicáveis a atual convenção, e o modelo são, geralmente, conhecidos e de fácil disponibilidade. Não há razão, portanto, referir-se somente como um segundo entendimento de interpretação como o caso dos trabalhos preparatórios dentro do significado do artigo 32.

O significado do Modelo OCDE e Comentários para a interpretação dos tratados, contudo não é limitada para o uso em tratados individuais. Eles vão além, na esteira de duas importantes recomendações do Conselho da OCDE de 30/06/1963 e 11/04/1977, na qual o conselho recomendou que os governantes dos estados membros sigam o modelo quando concluírem uma nova convenção ou revisar uma convenção bilateral entre eles para estar em conformidade com a Convenção Modelo e sua interpretação pelos seus Comentários.

O artigo 18 das regras procedimentais da OCDE traz recomendação do Conselho que obriga os estados membros a examinar se as medidas recomendadas

---

<sup>64</sup> A OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico), composta por 30 países, é uma organização internacional que tem como objetivos, coordenar políticas econômicas e sociais, apoiar o crescimento econômico sustentado, aumentar o emprego e a qualidade de vida dos cidadãos e manter a estabilidade financeira entre outros. Fundada em 1961, tem sede em Paris, França.

<sup>65</sup> VOGEL, Klaus. **Double Tax Treaties and Their Interpretation**. 4Int'l Tax & Bus.Law.1 (1986). Disponível em: <<http://scholarship.law.berkeley.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1039&context=bjil>>. Acesso em: 08 fev. 2013. p.40.

<sup>66</sup> Ar. 32: Pode-se recorrer a meios suplementares de interpretação, inclusive aos trabalhos preparatórios do tratado e às circunstâncias de sua conclusão, a fim de confirmar o sentido resultante da aplicação do artigo 31 ou determinar o sentido resultante da aplicação do artigo 31 ou de determinar o sentido quando a interpretação, de conformidade com o artigo 31:

- a) Deixa o sentido ambíguo ou obscuro; ou
- b) Conduz a um resultado que é manifestamente absurdo ou desarrazoado.

são apropriadas ou oportunas. Na OCDE, na prática, a importância legal das recomendações são ainda maiores para os estados que, frequentemente, apresentem “reservas” ou incluam “observações” em relação a sua particular interpretação de uma recomendação quando apresentar seu consentimento geral ao comentário. O modelo deve ser aplicado, a não ser que os estados membros tenham apresentado reservas, ou, ao menos, atentar as peculiaridades do direito interno com relação aos estados contratantes.

A recomendação em outras palavras é “um direito livre”, mas, um direito, todavia.

Outro fator de elevada importância na interpretação dos acordos de bitributação celebrados sobre a égide do Modelo da OCDE, é o significado da palavra “contexto” mencionado tanto pela Convenção de Viena, em seu artigo 31(2)<sup>67</sup>, como na Convenção Modelo, em seu artigo 3(2)<sup>68</sup>.

Para a Convenção de Viena, engloba o “contexto”, o texto do tratado, seu preâmbulo, anexos, e ainda qualquer outro acordo relativo ao tratado estabelecido entre as partes por ocasião de sua conclusão, bem como qualquer estabelecido por uma ou várias partes, também quando da conclusão, desde que aceito pelas outras como instrumento relativo ao tratado. Esse dispositivo, conforme ressalta Bellan<sup>69</sup>, é por vezes mencionado como fundamento da Convenção de Viena aos Comentários Oficiais da OCDE e a sua Convenção Modelo.

Bellan entende que o termo “contexto” da Convenção de Viena acabou por prestigiar a interpretação sistemática, o que significa que os tratados que seguem suas diretrizes devem interpretar o próprio tratado de um modo sistemático, ou seja, suas cláusulas devem se harmonizar entre de si, a resultar um todo homogêneo. Parece-nos que essa conclusão é um pouco simplista uma vez que todos os tratados, assim como as leis, necessariamente devem formar com suas respectivas

---

<sup>67</sup> Art.: 31 (2) Para fins de interpretação de um tratado, o contexto compreenderá, além do texto, seu preâmbulo e anexos:

c) Qualquer acordo relativo ao tratado feito e feito entre as partes em conexão com a conclusão do tratado;

d) Qualquer instrumento estabelecido por uma ou várias partes em conexão com a conclusão do tratado e aceito pelas outras partes como instrumento relativo ao tratado.

<sup>68</sup> Artigo 3(2): Para fins de aplicação da Convenção a qualquer tempo por um Estado contratante, qualquer termo ali não definido terá, a menos que o contexto exija outra solução, o significado que lhe é atribuído naquele momento pela lei daquele Estado para fins dos tributos aos quais a Convenção é aplicável, sendo que qualquer significado previsto na lei tributária aplicável daquele Estado prevalecerá sobre o significado que lhe é dado em outras leis daquele estado”. descrito no tópico sobre a interpretação da Convenção Modelo, infra comentada.

<sup>69</sup> BELLAN, Daniel Vítor. **Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 61.

cláusulas/artigos um todo homogêneo, na medida em que se interligam entre si.

Já o significado do termo “contexto”, nos tratados contra a dupla tributação, celebrados sob a égide da Convenção Modelo da OCDE, segundo Xavier<sup>70</sup>, assim como o de Viena, também prevê que suas cláusulas sejam entre si, harmonizadas, formando um todo homogêneo, no entanto, vai mais além, e leva em conta a intenção das partes contratantes quando assinaram o tratado, bem como pelo significado dado aos conceitos pela legislação do outro Estado, que em harmonia com os Comentários da OCDE, se coadunam com o Princípio da reciprocidade em que as Convenções se baseiam. Mesmo assim, entende o doutrinador que os Comentários não possam ser invocados com “contexto”, notadamente aos Estados que não fazem parte da OCDE, como o Brasil.

Quanto à definição de qual Estado contratante é a lei interna aplicável, para Heleno Torres, citado por Silveira<sup>71</sup>, o reenvio unilateral deve recair sobre a legislação interna daquele Estado ao qual a cláusula convencional considerada distribui de forma prevalente a competência para tributar o rendimento.

Nesse passo, é importante registrar a observação de Torres<sup>72</sup> que aduz que o reenvio à legislação interna somente deve se dar se o contexto não imponha uma interpretação diferente. Ou seja, apenas sob uma perspectiva de subsidiariedade, de aplicação integrativa, a convenção pode ser entendida com um general *renvoi clause*, uma cláusula geral de reenvio para o direito interno. Tal medida, segundo o doutrinador, é uma forma de preservar a força normativa da convenção, uma vez que constantes reenvios ao direito interno por certo desnaturariam o espírito da própria convenção.

Quanto ao parágrafo 1º do artigo 31<sup>73</sup> da Convenção de Viena, que também se aplica aos tratados que seguem o Modelo da OCDE, atribui às partes signatárias o dever de interpretá-lo com boa-fé, e perseguir os seus objetivos e finalidades que nos acordos de bitributação é evitar ou, pelos menos, mitigar os efeitos da tributação. Outro artigo importante para a interpretação dos acordos de bitributação

---

<sup>70</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**. 7.ed. São Paulo: Ed. Forense, 2010. p.138.

<sup>71</sup> SILVEIRA, Maitto da. **Aplicação de Tratados Internacionais contra a bitributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p.127.

<sup>72</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação Internacional sobre as Rendas das Empresas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p.644.

<sup>73</sup> Artigo 31: (1) Um tratado deverá ser interpretado de boa-fé segundo o sentido comum atribuível aos termos do tratado em seu contexto e à luz de seu objetivos e finalidades

igualmente estabelecido na Convenção de Viena é seu artigo 31 (4)<sup>74</sup>, que dispõe sobre o sentido “especial” que se deva dar aos termos empregados, quando estabelecido pelas partes, sempre com o escopo de sua finalidade de evitar ou mitigar a tributação.

Por sua vez, Schoueri<sup>75</sup> alerta que ditas recomendações não tem efeito vinculante para o Brasil, pois não é membro daquela organização. Contudo, se celebra um acordo seguindo o Modelo da OCDE é forçoso admitir que as partes conheçam igualmente seus Comentários que é decorrente do Modelo.

Entretanto, nesses casos o Modelo somente se aplicará quando: a) a linguagem da cláusula coincide com o Modelo OCDE; b) seu contexto não sugere outra interpretação.

Por fim, não se pode descurar, que para qualquer interpretação de tratados, seja adotando, ou não, a Convenção Modelo da OCDE, há que observar que, necessariamente, a interpretação deve ser de comum acordo entre as partes, porque interpretações conflitantes, podem dar efeito contrário ao almejado pelo acordo e levar a bitributação ou à não tributação.

#### 4.5.3 Os Comentários da OCDE

Os Comentários da OCDE elaborados pelo Comitê de Assuntos Fiscais daquela organização são textos preparados e elaborados consensualmente por peritos designados pelos Estados-membros e se constituem em uma referência interpretativa.

Por serem elaborados por técnicos representantes do Poder Executivo dos vários Estados, sem qualquer participação de pessoas designadas pelo Poder Judiciário ou mesmo do Legislativo ou por associações empresarias, são destituídos de imparcialidade, sem falar no papel decisivo das grandes potências econômicas na formação do consenso.

A despeito da importância que o próprio Comitê dá aos Comentários na interpretação das Convenções, para Xavier<sup>76</sup>, desmesurada, essa não deve ir além

---

<sup>74</sup> Artigo 31: (4) Um termo será entendido em sentido especial se estiver estabelecido que essa era a intenção das partes.

<sup>75</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2013. p.410.

<sup>76</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**. 7.ed. São Paulo: Ed. Forense, 2010. p.136.

do que lhe dá a doutrina, que inclusive, é ainda mais relativizada nas convenções celebradas por Estados não membros da OCDE.

Assim, o fato de uma das partes de um tratado não adotar a interpretação dos Comentários não permite à outra parte alegar violação de tratado, a menos que esses convençionem no texto do tratado eficácia vinculante aos Comentários através da técnica da remissão por absorção.

O Brasil não dispõe em cláusulas de suas convenções esse tipo de previsão, lembrando, ainda, que o Brasil não é membro da OCDE.

Por outro lado, como foi comentado alhures, a doutrina é uníssona no entendimento de que se aplicam às convenções para evitar a dupla tributação, a Convenção de Viena sobre Tratados.

Questão interessante é a apresentada por Silveira<sup>77</sup> que faz uma análise do enquadramento dos Comentários nas regras de interpretação da Convenção de Viena.

Para um melhor entendimento, passamos a descrever os artigos 31, 32, e 33, da Convenção de Viena:

#### **Artigo 31**

##### Regra Geral de Interpretação

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

#### **Artigo 32**

##### Meios Suplementares de Interpretação

Pode-se recorrer a meios suplementares de interpretação, inclusive aos trabalhos preparatórios do tratado e às circunstâncias de sua conclusão, a fim de confirmar o sentido resultante da aplicação do artigo 31 ou de determinar o sentido quando a interpretação, de conformidade com o artigo 31:

---

<sup>77</sup> SILVEIRA, Maitto da. **Aplicação de Tratados Internacionais contra a bitributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p.142.

- a) deixa o sentido ambíguo ou obscuro; ou
- b) conduz a um resultado que é manifestamente absurdo ou desarrazoado.

**Artigo 33**

Interpretação de Tratados Autenticados em Duas ou Mais Línguas

1. Quando um tratado foi autenticado em duas ou mais línguas, seu texto faz igualmente fé em cada uma delas, a não ser que o tratado disponha ou as partes concordem que, em caso de divergência, prevaleça um texto determinado.
2. Uma versão do tratado em língua diversa daquelas em que o texto foi autenticado só será considerada texto autêntico se o tratado o prever ou as partes nisso concordarem.
3. Presume-se que os termos do tratado têm o mesmo sentido nos diversos textos autênticos.
4. Salvo o caso em que um determinado texto prevalece nos termos do parágrafo 1, quando a comparação dos textos autênticos revela uma diferença de sentido que a aplicação dos artigos 31 e 32 não elimina, adotar-se-á o sentido que, tendo em conta o objeto e a finalidade do tratado, melhor conciliar os textos”.

O doutrinador enumera quatro posições que podem ser destacadas a partir das quais os Comentários, à luz da Convenção de Viena, seriam:

- (a) contexto, nos termos do artigo 31 (2);
- (b) contexto, nos termos do artigo 31 (3);
- (c) sentido especial, nos termos do artigo 31 (4);
- (d) meios suplementares de interpretação (trabalhos preparatórios), nos termos do artigo 32.

Assim, inicialmente, os Comentários poderiam ser vistos como acordo celebrado pelos países em conexão com a conclusão do tratado considerado, em conformidade com o artigo 31(2) (a). Também o artigo 31 (2) (b) da Convenção de Viena pode servir de fundamento para a aplicação dos Comentários, na condição de contexto em sentido amplo, ainda quando não celebrados por países não membros da OCDE.

O artigo 31 (3), apenas serviria para basear a interpretação dos tratados utilizando-se dos Comentários posteriores. Quanto ao artigo 31 (4) os Comentários poderiam ser utilizados como “sentido especial” desejado pelos países contratantes a teor do quanto disposto no artigo 31 (4) da Convenção de Viena.

Já no que concerne ao artigo 32 da Convenção de Viena que dispõe sobre os meios suplementares de interpretação, os Comentários somente poderiam ser enquadrados como tal, quando o resultado da interpretação do tratado à luz do artigo 31 tiver se mostrado ambígua, obscura, irrazoável.

Para Xavier<sup>78</sup>, aos Comentários não se lhes pode atribuir o significado de “contexto” para efeitos do artigo 31 da Convenção de Viena, tendo em vista o caráter

<sup>78</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**. 7.ed. São Paulo: Ed. Forense, 2010. p.138.

genérico, paradigmático e não vinculante dos Comentários. Igualmente também não se pode considerar os Comentários como meio suplementar de interpretação, na modalidade de trabalhos preparatórios, para efeitos do artigo 32, da Convenção de Viena.

Schoueri<sup>79</sup> entende que recorrer ao que dispõe a Convenção de Viena é particularmente importante quando um acordo envolva um Estado não filiado a OCDE, como é o caso do Brasil.

Nesse passo, o artigo 31 (1) e (2) da Convenção de Viena prevê que a interpretação dos tratados deva se dar a partir de seu texto, de boa-fé, de conformidade com o sentido comum que deve ser atribuído aos termos do tratado em seu contexto e à luz de seu objeto e finalidade.

E, aí se pergunta: poderiam os comentários da OCDE ser incluídos na noção de contexto do acordo? Utilizando essa expressão com a matéria de que trata o artigo 32, o qual prevê “meios subsidiários de interpretação”, ali se incluindo os trabalhos preparatórios e as circunstâncias com as quais o tratado foi concluído, o que possibilita a aceitar que se inclua, numa análise caso-a-caso, o Comentário da OCDE.

Entretanto, se no lugar de se buscar fundamentar a utilização dos Comentários da OCDE com base no “contexto” se procurar verificar o objeto e a finalidade dos acordos de bitributação, que essencialmente procuram evitar a bitributação, deve-se buscar em sua interpretação o que melhor se aproxima dessa finalidade.

Por fim, Schoueri<sup>80</sup>, citando Rainer, expõe comentário que a ele nos filiamos, no sentido de que os Estados ao celebrarem convenções de bitributação têm duas alternativas: ou bem aplicam o texto da Convenção Modelo da OCDE, extraído dos Comentários e da jurisprudência internacional o significado de suas expressões e conceitos, o que possibilita aos Estados contratantes alcançar certo grau de consenso na interpretação do tratado; ou se desviam daquele modelo.

---

<sup>79</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2013. p.410.

<sup>80</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2013. p.413.

#### 4.5.4 Outras formas de interpretação

##### 4.5.4.1 O Procedimento Amigável

O artigo 25 (3)<sup>81</sup>, da Convenção Modelo prevê o procedimento amigável que segundo a própria OCDE seria um instrumento para resolução dos problemas de interpretação dos acordos de bitributação.

Vogel entende que não há um procedimento padrão para a conclusão de um tratado, assim, qualquer expressão comum da vontade das partes será vinculante, podendo até ocorrer nesses casos a alteração do próprio conteúdo, desde que a autoridade que assim proceda tenha, sob a ótica do direito interno, competência para tanto.

##### 4.5.4.2 Arbitragem Internacional

Esse tipo de interpretação está começando a ser veiculada e já se encontra previsto em vários acordos de bitributação em vigor. Também aqui pode ser utilizado o artigo 25 (3) da Convenção Modelo da OCDE, desde que haja consenso entre as partes. Não existe, ainda, previsão de arbitragem nos acordos celebrados pelo Brasil, e não fazem parte do escopo deste trabalho.

##### 4.5.4.3 Corte Internacional Tributária

Não há, ainda, no cenário mundial a existência de um tribunal internacional tributário que pudesse determinar uma interpretação uniforme com força vinculante para os estados contratantes. Os acordos de bitributação celebrados pelo Brasil não possuem qualquer cláusula nesse sentido, e também não fazem parte do escopo deste trabalho.

---

<sup>81</sup> Art.25 (3): The competent authorities of the contracting state shall endeavour to resolve by mutual agreement any difficulties or doubts arising as to the interpretation or application of the Convention. They may also consult together for the elimination of double taxation in cases not provided for in the Convention.

## 4.6 OUTROS MODELOS DE CONVENÇÃO<sup>82</sup>

Os modelos abaixo elencados não são tão difundidos como a Convenção Modelo da OCDE, e essa menor importância reflete na doutrina, pelo menos na brasileira, que pouco se ocupa em analisá-los. Assim, a exemplo da doutrina, apenas os apresentamos, deixando de nos ocupar mais detidamente neste trabalho, posto que estamos estudando o fenômeno da bitributação internacional e dos instrumentos hábeis a evitá-la que tenham importância dentro do sistema tributário brasileiro.

E ainda que se argumente que o Brasil não é membro da OCDE, e assim não haveria por que estudar sua Convenção Modelo e seus Comentários, temos a ponderar que não obstante essa condição os tratados celebrados pelo Brasil sobre bitributação, em sua grande maioria, seguem o Modelo da OCDE.

### 4.6.1 O Modelo da ONU

A organização do Modelo da ONU é, guardadas as devidas proporções, quase uma cópia do da OCDE. A diferença é que esse Modelo procura reforçar o critério da conexão da fonte dos rendimentos, privilegiando o Princípio da territorialidade que favorece os países importadores de capital.

Quanto aos métodos para evitar a dupla tributação internacional são relevantes como os métodos tax matching credit e o tax sparing clause, que consentem o abatimento do imposto, no Estado da fonte ainda que não tenha sido cobrado em razão de incentivos fiscais sobre os investimentos estrangeiros.

### 4.6.2 O modelo americano

Adotado pelos Estados Unidos, em 1981, é utilizado em suas negociações de convenções bilaterais em matéria de impostos sobre a renda e o capital. Também aqui a estrutura adotada não diverge muito do Modelo OCDE.

---

<sup>82</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação Internacional sobre as Rendas das Empresas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p.547.

### 4.6.3 O modelo de convenção dos estados do pacto andino

Elaborados pelos países Estados latino americanos membros do pacto andino – Chile, Colômbia, Peru, Venezuela, Bolívia e Equador – por decisão da Comissão do Grupo Andino em 16/11/1971, para a negociação com países terceiros. À semelhança do Modelo ONU, procura atender às típicas necessidades dos países em desenvolvimento.

## 4.7 A QUALIFICAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

A qualificação de rendimentos ou pessoas, por parte dos signatários de um tratado, é, junto com a interpretação dos dispositivos desse, ponto nevrálgico dos acordos, posto que divergências daqueles podem resultar, justamente, o que se quis evitar, ou seja, a bitributação (conflito positivo) ou a dupla isenção (conflito negativo).

Exemplo clássico desse problema é o caso do maestro Pierre Boulez, que ao gravar um disco nos Estados Unidos, teve seus rendimentos simultaneamente qualificados como *royalties* pela Alemanha e ali tributado com fundamento no artigo 12, da Convenção Modelo da OCDE, e como pagamento por trabalho independente pelos Estados Unidos, que o tributou com base na cláusula 14 da referida convenção.<sup>83</sup>

Da interpretação, se ocupou supra, restando, agora, o estudo da qualificação.

Bellan<sup>84</sup> entende que à qualificação se aplicam dois significados: o primeiro, para o qual um fato pode ser qualificado desta ou daquela maneira pela norma, atribuindo-se a ele determinada consequência jurídica, ao passo que para o segundo, possui o significado de subsunção, falando-se em qualificar certo fato na norma.

Para Heleno Torres<sup>85</sup> as qualificações são realizadas sempre por normas internas, que podem ser influenciadas e modificadas pelas qualificações constantes das normas convencionais do Direito Internacional Tributário, por integração.

Assim é, que para o direito tributário de cada um dos países signatários, importa tributar os sujeitos utilizando-se os seus critérios de qualificação, ao que

<sup>83</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**. 7.ed. São Paulo: Ed. Forense, 2010. p.147.

<sup>84</sup> BELLAN, Daniel Vitor. **Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Saraiva, 2010. p.53.

<sup>85</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação Internacional sobre as Rendas das Empresas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p.106.

Torres aponta não ser tarefa fácil, pois como o país de residência poderá qualificar os fatos definidos no contexto de outro ordenamento, segundo o seu direito positivo?

O doutrinador refuta o entendimento de Vogel e de outros estudiosos que findam por construir teses sobre a eleição de “normas de conflito”, de escolha da jurisdição aplicável, ora adotando uma qualificação exclusiva a partir do Estado da fonte, ora em defesa de uma qualificação autônoma, por consenso, ora em defesa de uma *lex fori* pertinente ao Estado de residência. Para ele, não existe, quer para o Direito Tributário Internacional, quer para o Direito Internacional Tributário, a possibilidade de se aplicar norma estrangeira decidida por uma “norma de conflito”.

Silveira<sup>86</sup> define que ocorre o problema de qualificação quando um determinado termo do tratado não está definido ou foi definido inadequadamente e os Estados lhe atribuem diferentes interpretações, seja em face de seu direito interno, seja no contexto do próprio tratado. Dessa forma, uma hipótese de solucionar o problema da qualificação é que o próprio tratado traga expressamente a definição do termo, ou delineie a qual país signatário do tratado caberá a competência qualificatória, se ao da fonte, ou da residência.

Quando esse procedimento é ineficaz, ou o tratado não delimite a competência qualificatória, a doutrina, segundo o estudioso, apresenta as seguintes soluções:

(a) cada Estado ao aplicar o tratado qualifica os termos neles previstos, segundo a definição de suas próprias leis internas (*lex fori*):

Nesse caso a qualificação é exercida pelo país da fonte e também da residência, independentemente de os resultados serem entre si incompatíveis, donde pode ocorrer justamente o que o tratado tentou evitar, a bitributação ou a dupla isenção.

(b) ambos os Estados qualificam os termos do tratado segundo a legislação do país de onde origina o rendimento (qualificação pelo Estado da fonte):

Tem por fundamento o artigo 3 (2) da Convenção Modelo da OCDE. Sua utilização apresenta a vantagem de evitar tanto a bitributação, quanto a dupla isenção, e necessita a anuência do Estado residência de aceitar a qualificação dada pelo Estado fonte. Para que isso ocorra, ou seja, não resultar bitributação ou dupla isenção, quando um país tributa um determinado rendimento o outro deve outorgar

---

<sup>86</sup> SILVEIRA, Maitto da. **Aplicação de Tratados Internacionais contra a bitributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p.15.

crédito ou isenção. Para isso, o Estado da residência cabe evitar a bitributação, à luz dos artigos 23 A e 23 B, da Convenção Modelo e se curvar à qualificação dada pelo Estado da fonte. Inconvenientes de se utilizar essa solução é que pode ocorrer um desequilíbrio, na medida em que a legislação interna de um país contemple um maior número de circunstâncias tributáveis em relação ao outro país signatário do tratado, além de poder causar perda da soberania desse, posto que teria que aceitar a qualificação do Estado fonte, ainda que essa estivesse equivocada.

(c) ambos os Estados buscam estabelecer uma qualificação consistente, levando em consideração o contexto do tratado (qualificação autônoma):

Segundo essa teoria os acordos de bitributação devem ser interpretados de acordo com os termos nele contidos de modo a evitar utilizar as definições e conceitos do direito interno de cada um dos Estados contratantes.

Nos casos em que existam dúvidas quanto a determinados conceitos não definidos no tratado deve-se procurar uma harmonia decisória aplicando-se o direito interno de apenas um dos países, ou então, pela utilização de definições autônomas e definitivas previstas pelo tratado.

Por outro lado, sendo objeto de interpretação apenas os elementos de conexão, os pressupostos da hipótese de incidência das normas de distribuição (artigos 6 a 22, da Convenção Modelo) e as consequências advindas dessas normas – bitributação ou dupla isenção - a opção poderia implicar no desrespeito aos objetivos do tratado na medida em que não se pode cogitar de uma norma onde se determinasse a utilização do direito interno dos países contratantes.

(d) ambos os Estados buscam uma qualificação consistente segundo a lei do Estado da residência (qualificação pelo Estado da residência):

Nesse particular se uma determinada situação se configure um pressuposto de aplicação de um tratado e que seja um conceito jurídico ela deve ser qualificada pela ordem jurídica que com ela tenha mais estreita relação, segundo se observe a partir da própria interpretação do tratado.

Para Xavier<sup>87</sup>, após admitir que a peculiar natureza do Direito Internacional Privado, que remete para o direito estrangeiro aplicável, imprimiu relevância ao problema da qualificação, e depois de reconhecer que a interpretação e a aplicação do direito são operações interdependentes, apresenta sua própria teoria a respeito

---

<sup>87</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**. 7.ed. São Paulo: Ed. Forense, 2010. p.149.

da qualificação, que de maneira sucinta abaixo se descreve:

(a) competência qualificatória exclusiva do Estado fonte quanto ao conceito-quadro:

A regra geral é a que a competência qualificatória em relação aos tipos de rendimento pertença ao Estado fonte. Decorrência desse entendimento é a aceitação do Estado da residência sendo-lhe vedado proceder à nova qualificação autônoma em face de seu direito interno. Ao Estado residência cabe a obrigação de conceder isenção ou crédito de imposto quanto aos rendimentos que, de acordo com a Convenção possam ser tributados no Estado fonte (artigo 23, da Convenção Modelo).

Isso, porém não se torna obrigatório se ocorrer não um conflito de qualificações, mas de interpretação dos fatos ou norma convencional. Essa orientação sob a denominação de *new approach* encontra-se prevista nos artigos 23-A e 23-B. (Anexo A)

(b) competência qualificatória exclusiva da *lex situatonis* quanto aos pressupostos

Para ele certo tipo de situação que configure um pressuposto de aplicação do tratado e que contenha um conceito jurídico deve ser interpretado exclusivamente pela norma jurídica com que tenha mais estreita relação, sendo essa conexão encontrada pela interpretação do próprio tratado.

(c) competência qualificatória exclusiva do Estado da residência

Para ele o Estado da residência tem também competência qualificatória exclusiva quanto às normas convencionais que lhe são especificamente dirigidas. Essas seriam àquelas inspiradas nos artigos 23 A e 23 B do Modelo OCDE (Anexo A), que impõe ao Estado de residência adotar os métodos de isenção ou da imputação. Em vários tratados a obrigação da isenção ou crédito de imposto pelo Estado da residência condiciona-se à ocorrência de certos pressupostos, definidos por conceitos jurídicos.

Exemplificativamente, o artigo 24, da Convenção entre Brasil e Alemanha (denunciado) estabelecia que para fins de concessão de crédito de imposto, o imposto brasileiro seria considerado como sendo de 25%, no caso dos dividendos pagos a residente na Alemanha que possua no mínimo 10% do capital com direito a voto, da sociedade brasileira e 20% em todos os demais casos. Desse exemplo, surgem problemas de qualificação, por exemplo, no tocante as seguintes questões:

qual a base de determinação de um dado percentual de capital: o capital todo ou, o com direito a voto? Como se computa a participação acumulada? Qual o título jurídico da participação: titularidade plena, ou simples usufruto de ações?

À luz de qual ordenamento jurídico se deve qualificar essas situações de vida? Em razão de que todas essas situações foram erigidas em tratados como pressuposto de sua aplicação, quanto a isenção ou crédito de imposto pelo Estado da residência, a ele deve pertencer a competência para estabelecer a respectiva qualificação.

À vista dos entendimentos dos doutrinadores supra, e acompanhando o entendimento de Silveira<sup>88</sup>, entendemos que o problema da qualificação no Direito Tributário Internacional consiste na subsunção de determinado objeto, identificado numa situação de fato, a um conceito presente em uma norma jurídica.

Bellan<sup>89</sup>, igualmente, define a qualificação como um “fenômeno similar a subsunção, consistindo no enquadramento de certo fato em determinada hipótese normativa”.

Mas, diverso do que ocorre no Direito Internacional Privado, de onde o termo se originou, a sua aplicação no Direito Tributário Internacional deve significar que o procedimento não pode ensejar na aplicação direta de leis fiscais estrangeiras, mas oferecer condições para se identificar quais os limites da lei tributária nacional.

A aceitação da qualificação segundo a lei estrangeira por um Estado, sempre ocorrerá a partir de uma lei interna que autorize essa aceitação.

De todas as soluções apresentadas, propomos uma que muito bem pode ser apontada como resultado de todas, na medida em que utiliza entendimento “emprestado” de cada uma delas.

Assim é, que os acordos de bitributação devem ser interpretados de acordo com os termos nele contidos de modo a evitar utilizar as definições e conceitos do direito interno de cada um dos Estados contratantes (qualificação autônoma de Silveira).

Nos casos em que o acordo de tributação seja silente quanto à situação em análise, deve ser interpretado exclusivamente pela norma jurídica com que tenha mais estreita conexão (*lex situationis*), sendo essa conexão encontrada pela interpretação do próprio tratado (qualificatória exclusiva da *lex situatonis* - Xavier)

---

<sup>88</sup> SILVEIRA, Maitto da. **Aplicação de Tratados Internacionais contra a bitributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p.57.

<sup>89</sup> BELLAN, Daniel Vítor. **Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Saraiva, 2010. p.54.

## 5 A DUPLA TRIBUTAÇÃO

### 5.1 A DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL COMO FENÔMENO

A doutrina, segundo Heleno Torres<sup>90</sup>, acertadamente, em sua maioria, trata o estudo da dupla tributação internacional como um fenômeno a ser conhecido, ou seja, como um dado empírico, objeto de conhecimento e experiência. O renomado mestre, inclusive, prefere chamar o fenômeno como sendo não “dupla tributação”, mas “pluritributação”, e dá um exemplo: certo contribuinte tributado pelo Estado da fonte de produção do rendimento, pelo Estado da residência (quando assim considerado num terceiro Estado, por sua presença econômica, e que adote o princípio *worldwide income*) e pelo Estado de nacionalidade (por presença na sede), o que demandaria a correção terminológica e a mudança do uso do termo para “pluri” ou “múltipla” tributação internacional.

Entretanto, considerando que a doutrina em sua grande maioria ainda trata o fenômeno como “dupla tributação”, também trataremos o fenômeno como de “dupla tributação”.

E, retomando ao estudo, perguntamos, por que fenômeno e não instituto? ,

Analisando o significado da palavra “instituto”, no Dicionário Técnico Jurídico<sup>91</sup>, verificamos que são normas que regulam ou disciplinam certa criação legal, como a falência, a servidão, o usufruto, a tutela, etc..

Ora, não há normas legais a regular a dupla tributação. Os acordos celebrados entre os Estados com o intuito de evitá-la como bem diz Heleno Tôrres, está voltado para a definição da competência dos Estados envolvidos repartindo suas pretensões impositivas e limitando o seu poder de tributar.

### 5.2 A DUPLA TRIBUTAÇÃO

#### 5.2.1 Definição

As relações econômicas internacionais que surgem entre os países que entre

---

<sup>90</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação Internacional sobre as Rendas das Empresas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p.378.

<sup>91</sup> GUIMARÃES, Deocleciano Torrieri. **Dicionário técnico jurídico**. 14. ed. São Paulo: Rideel, 2011. p.395.

si se relacionam, vão dar causa a incidência de tributos regulados pelos ordenamentos tributários de cada um deles, o que ensejará um concurso de normas tributárias sobre o mesmo fato, a que dá lugar a uma situação de bitributação ou dupla tributação.

Alberto Xavier, *apud* Armin Spitaler, entende ser a dupla tributação um conceito que no Direito Tributário se designam casos de concurso de normas – que só ocorre quando do mesmo fato se integra na previsão de duas normas diferentes.

Assim é, que ocorre a dupla tributação internacional quando as relações econômicas não se limitam a desenvolver-se no âmbito interno de um Estado, mas vão além das fronteiras e assumem relevância tributária em diversos Estados, dando origem a um potencial “conflito positivo de tributação”.<sup>92</sup>

Para Klaus Vogel ocorre a dupla tributação quando dois ou mais Estados impõe tributos a um mesmo contribuinte sobre o mesmo tema. Surge geralmente porque os Estados não só tributam bens e transações domésticas como também as ocorridas em outros Estados no qual é residente o contribuinte, resultando em uma sobreposição do direito de tributar.

Das definições supra, verificamos que se equivalem, ou seja, a dupla tributação ocorre quando ao mesmo fato ocorra a incidência de normas originadas de ordenamentos jurídicos pertencentes a Estados diversos. Há que se atentar, que a dupla tributação também pode ocorrer quando as normas pertencerem a espaços fiscais autônomos dentro do mesmo Estado, a que Alberto Xavier chama de dupla tributação interterritorial, que, no entanto, não será objeto de nosso estudo, que se restringirá a dupla tributação internacional.

Seguindo a orientação que se extrai das diversas definições supra apontadas, exemplificativamente a de Alberto Xavier, faremos uma análise em separado da identidade do fato e da pluralidade de normas que são os elementos onde se efetiva o fenômeno da dupla tributação.

---

<sup>92</sup> UCKMAR, Victo; CORASANITI, Giuseppe; VIMERCATE, Paolo de' Capitani di; OLIVA, Caterina Corrado; GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. **Manual de Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Dialética, 2012. p.83.

### 5.2.1.1 Da identidade do fato

Para Alberto Xavier<sup>93</sup> o fato tributário é um fato de estrutura complexa, constituído por diversos aspectos: material, subjetivo, espacial e temporal, e para o qual lança o doutrinador a seguinte indagação: “será necessária uma absoluta identidade entre todos esses aspectos ou bastará um (ou alguns) deles como elemento de individualização?”

Para responder a essa pergunta, abre-se um parêntesis para a análise – ainda que de modo não exauriente, posto que aqui está a se estudar a dupla tributação - do que é o fato jurídico tributário.

O fato jurídico tributário como denomina Paulo de Barros Carvalho<sup>94</sup> é o relato linguístico do fato que sucede no quadro do relacionamento social, dentro de específicas condições de tempo e espaço, que se pode captar por meio dos órgãos sensoriais, e até dele participar fisicamente a que o doutrinador prefere denominar evento jurídico tributário. E hipótese tributária, a descrição normativa de um evento que concretizado no nível das realidades materiais e relatado no antecedente de norma individual e concreta fará irromper o vínculo abstrato que o legislador estipulou na consequência.

Para o mestre, opera-se a concreção do fato previsto na hipótese propalando-se os efeitos jurídicos prescritos na consequência. Mas adverte, a exemplo do Direito Penal, onde a tipicidade adquire transcendental importância, também no Direito Tributário é essa característica fundamental, qual seja, para que ocorra o enquadramento do fato à hipótese normativa tem de ser completo, para que se dê, verdadeiramente a subsunção.

Assim é, que ao conceituar o fato que dará ensejo ao nascimento da relação jurídica do tributo, o legislador também seleciona as propriedades que julgou importantes para caracterizá-lo e daí pode-se extrair critérios de identificação que se permita reconhecê-lo toda vez que efetivamente aconteça. No enunciado hipotético encontram-se três critérios identificadores do fato: a) critério material; b) critério espacial e c) critério temporal.<sup>95</sup>

---

<sup>93</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**. 7.ed. São Paulo: Ed. Forense, 2010. p.22.

<sup>94</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p.322.

<sup>95</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p.324.

Alerta que é indevido, mas muito comum, a doutrina aludir-se ao critério material, como a descrição objetiva do fato, que é justamente o que se obtém da compostura integral da hipótese tributária. Para a conceituação do critério material, socorre-se o doutrinador da teoria clássica dos movimentos, de origem aristotélica, que os divide em três categorias básicas: movimentos voluntários, involuntários e reflexos. A cada qual corresponderia um grupo de verbos, denotadores dos diversos comportamentos. Para a definição do antecedente da norma-padrão do tributo, não se pode utilizar verbos da classe impessoal (como haver), ou aqueles sem sujeito (como chover), porque comprometeriam a operatividade dos desígnios normativos, impossibilitando ou dificultando seu alcance. É forçoso que se trate de verbo pessoal e de predicação incompleta, o que importa a obrigatória presença de um complemento. Tem-se, assim, “vender mercadorias”, “industrializar produtos”, “ser proprietário de bem imóvel”, “auferir renda”, etc.

Adverte o mestre, que o comportamento humano, consistência material linguisticamente representada por um verbo e seu complemento, há de estar delimitado por condições espaciais e temporais, para que o perfil típico esteja perfeito e acabado, como descrição normativa de um fato.

Nesse aspecto, no que concerne ao critério espacial é forçoso admitir que ainda que não traga expresso o local onde o fato irá ocorrer, esse estará obrigatoriamente implícito posto que sempre haverá o lugar onde aconteceu a ação, tomada como núcleo do suposto normativo.

De igual importância é o estabelecimento do marco de tempo em que se dá por ocorrido o fato o que propiciará o estabelecimento do momento em que o Estado exercerá suas pretensões impositivas, que no Direito Tributário atingem duas prerrogativas fundamentais do homem que são seus direitos à propriedade e a liberdade, na medida em que ocorrido o fato será o sujeito compelido a cumprir certa obrigação, sob pena de sofrer até mesmo a perda do bem a favor do fisco. Também o fator tempo é primordial ao interesse do sujeito ativo que tem a partir de sua fixação o direito de exigir o seu crédito.

Segundo a classificação de Paulo de Barros Carvalho, no conseqüente normativo tem-se um critério pessoal (sujeitos: ativo e passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota)

Já para Luciano Amaro<sup>96</sup>, que defende a expressão “fato gerador” cunhada no Código Tributário Nacional, posto que não vê razão para proscrever a expressão “fato gerador da obrigação tributária” ou “fato gerador do tributo”, uma vez que considera apta a designar o acontecimento concreto (previamente descrito na lei) que, com sua simples ocorrência, dá nascimento à obrigação tributária.

Também para ele, ao fato gerador, definido por uma ação ou situação que se identifica como núcleo ou materialidade, e a gravitar sobre esse núcleo uma série de circunstâncias, igualmente necessárias para a identificação da obrigação tributária. A par do núcleo, há que se examinar o elemento subjetivo, que se desdobra em dois – ativo e passivo – e a quantificação do tributo, que pode ser já identificado pela lei, ou através da definição de uma base de cálculo que será obtida mediante operação mais complexa, com emprego de critérios definidos na lei. A alíquota – geralmente um percentual - a de ser aplicada à base de cálculo para determinar-se o montante do tributo devido.

Nos casos em que a base de cálculo não for definida em pecúnia a apuração do tributo se fará pela multiplicação de uma cifra (valor em moeda) pelo número de unidades de medida do fato gerador.

Ressalte-se que a doutrina utiliza de maneira generalizada o vocábulo “alíquota” para designar não só o “percentual”, mas também a “cifra”; noutras vezes designa essa última como “específica”, como se pode constatar na própria Constituição que em seu artigo 149, § 2º, III, “a” e “b”, prevê que a alíquota das contribuições sociais e as de intervenção no domínio econômico pode ser “*ad valorem*” ou “específica”.<sup>97</sup>

Veem-se aqui pontos divergentes entre os insígnis doutrinadores uma vez que na classificação de Paulo de Barros Carvalho, tanto o elemento subjetivo (que chama de pessoal), quanto o quantitativo, são consequentes normativos, e não componente material, como aduz Luciano Amaro.

Por sua vez, aponta Luciano Amaro<sup>98</sup>, que não se poderá descuidar do aspecto espacial do fato gerador do tributo, uma vez que não há fatos situados fora de um espaço, ou seja, o fato ocorre em um determinado lugar. Esse dado é importante porque uma mesma situação material, dependendo do lugar em que

---

<sup>96</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2003. p.249.

<sup>97</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2003. p.249.

<sup>98</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2003.

ocorra pode ser tributada ou não, como por exemplo, haver em determinado lugar uma isenção que não esteja prevista em outro. Quanto ao aspecto temporal é também de essencial importância, uma vez que o fato ocorre no tempo, e é importante, posto que o fato pode ter ocorrido antes da vigência da lei, ou após ela, ou até mesmo em época em que havia, por exemplo, isenção.

À essas considerações que tratam do fato tributário dentro do ordenamento interno, adicione-se um complicador, qual seja, quando esse fato relacionar-se com duas ou mais legislações que provêm de ordenamentos diversos, pressupondo, por vezes, conforme diz Alberto Xavier<sup>99</sup>, um problema de adaptação, aí entendido com o específico sentido que assume na Teoria Geral do Direito de Conflitos e sua solução através da recepção e aplicação da legislação de um dos Estado pelo outro ou pela celebração de tratados internacionais.

Nesse ponto, abre-se um parêntesis para apontar que esse entendimento não é unânime na doutrina, conforme atesta Uckmar<sup>100</sup> *et al* para quem as normas convencionais em matéria tributária não são normas de conflito como as de Direito Internacional Privado, mas normas de distribuição ou de delimitação (denominadas *Grenznormen*), não estabelecendo as convenções obrigações aos contribuintes, mas, sim, repartindo a potestade impositiva dos Estados interessados em relação a hipóteses tributáveis transnacionais.

Abstraindo-nos desses conflitos de entendimento, e atendo-nos ao estudo da identidade do fato, uma das figuras indispensáveis à ocorrência da dupla tributação, verificamos que a doutrina que tem se ocupado do problema da dupla tributação formulou - na esteira das obras de Spitaler e Guggenheim, *apud* Alberto Xavier<sup>101</sup> - a regra das quatro identidades, no sentido de que para que se possa falar em identidade de fato que implica no surgimento da dupla tributação será necessário: a) a identidade do objeto; b) a identidade do sujeito; c) a identidade do período tributário; e d) a identidade do imposto.

No que pertine à identidade do sujeito faz-se um considerando no sentido de que há na doutrina entendimento de não ser tal identidade essencial à caracterização da dupla tributação, uma vez que essa também ocorreria se

---

<sup>99</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**. 7.ed. São Paulo: Ed. Forense, 2010. p.23.

<sup>100</sup> UCKMAR, Victo; CORASANITI, Giuseppe; VIMERCATE, Paolo de' Capitani di; OLIVA, Caterina Corrado; GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. **Manual de Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Dialética, 2012. p.45.

<sup>101</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**. 7.ed. São Paulo: Ed. Forense, 2010. p.24.

verificadas somente as três demais identidades.

Para esse entendimento, segundo Udina *apud* Alberto Xavier<sup>102</sup>, o que caracterizaria a identidade do fato seria o elemento objetivo ou aspecto material da hipótese de incidência de modo que a dupla tributação ocorrerá ainda que o elemento subjetivo não seja coincidente. Exemplificando: existiria o concurso de normas se o mesmo rendimento fosse tributado por normas tributárias distintas, das quais uma o atingiria na sociedade, pessoa jurídica onde se gerou, e outra no sócio a quem foi distribuído, e, em geral sempre que o mesmo fato é tributado cada vez que muda de titular, gerando a dupla tributação por discriminação de contribuintes.<sup>103</sup>

Tal tipo para a maioria da doutrina, entretanto - Alberto Xavier, inclusive – entende ser necessária a identidade do sujeito para a caracterização da dupla tributação jurídica (*Doppelbesteuerung*), distinguindo-a da dupla imposição econômica ou sobreposição de impostos (*Doppelbelastung*), em que a identidade do objeto coexiste com a diversidade de sujeito.

Para Heleno Tôrres<sup>104</sup>, esse fenômeno - dupla tributação por discriminação de contribuintes - que ele chama de dupla tributação por distribuição societária, nada tem haver com dupla tributação econômica, e ainda que ocorrendo em relações societárias internacionais, a maioria dos países o trata como sendo da seara do direito interno.

E para sua eliminação, os Estados recorrem principalmente aos métodos da isenção ou não incidência (sobre a empresa ou sobre os acionistas) – adotado pelo Brasil, artigo 10, da Lei n. 9.249/1995 - ou de concessão de um crédito de imposto aos acionistas relativo ao imposto que foi pago pela empresa, no equivalente dos respectivos percentuais, ambos tratando, como dito alhures, da seara do direito interno, do qual não se ocupa este trabalho.

Com essa pequena digressão, que confirma a necessidade do mesmo sujeito para aferição da dupla tributação, vê-se que não existem diferenças significativas entre essa regra – a das quatro identidades - e a estudada alhures para a aferição da identidade do fato, sob o foco do direito doméstico.

---

<sup>102</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**. 7.ed. São Paulo: Ed. Forense, 2010. p.23.

<sup>103</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**. 7.ed. São Paulo: Ed. Forense, 2010. p.24.

<sup>104</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação Internacional sobre as Rendias das Empresas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p.473.

E, voltando a pergunta: “será necessária uma absoluta identidade entre todos esses aspectos ou bastará um (ou alguns) deles como elemento de individualização?”

A resposta não pode ser outra, senão, a da necessidade da absoluta identidade entre os aspectos material, subjetivo, espacial e temporal, para a identidade do fato, sem a qual não há o fenômeno da dupla tributação.

#### 5.2.1.2 A pluralidade de normas

Para que ocorra o concurso de normas, outro requisito ao estabelecimento da dupla tributação, faz-se necessário que se apliquem ao caso concreto dando origem ao nascimento de duas pretensões tributárias, que pertençam a ordenamentos tributários distintos, quer esses correspondam a Estados soberanos, e aí se estabeleça a dupla tributação internacional; ou a espaços fiscais autônomos dentro do mesmo Estado (federados, cantões etc.) formando a dupla tributação interterritorial que não é objeto de nosso estudo.

Como o nosso estudo, repita-se, cinge-se ao campo do Direito Internacional o que nos interessa é a dupla tributação internacional.

A doutrina também se ocupa da dupla tributação virtual que se constituirá por um concurso aparente de normas, que igualmente à dupla tributação real ocorrerá quando a um mesmo fato incidir duas normas tributárias provenientes de ordenamentos distintos, mas que por qualquer motivo existente à época da incidência, a aplicabilidade de uma delas é excluída por força de um tratado, por exemplo, que reconheça a apenas uma delas competência exclusiva, criando, assim, um obstáculo ao concurso real de normas.

Alberto Xavier<sup>105</sup>, citando Larenz, defende que pode haver três casos típicos de concurso real envolvendo duas normas: ou há uma aplicação cumulativa das duas; ou o sujeito afetado por ambas, pode optar por uma delas, ou as duas normas se excluem pelo que apenas uma delas por ser aplicada, o que se caracteriza o conflito.

A dupla tributação ocorre essencialmente na aplicação autônoma e independente de que resulta da aplicação das duas, ou seja, na aplicação

---

<sup>105</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**. 7.ed. São Paulo: Ed. Forense, 2010. p.26.

cumulativa delas, cuja atenuação ou eliminação se constitui o objeto de medidas tendentes a evitar a dupla tributação.

Dentro do estudo do conflito de normas que ocorre no fenômeno da dupla tributação faremos uma pequena digressão para referir-nos ao fenômeno inverso, ou seja, a dupla não tributação (“*double non-taxation*” “*Doppel-Nichteteuerung*”) que ocorre quando nas relações entre dois Estados cujas leis tributárias são potencialmente aplicáveis a certa situação de vida, esta não é efetivamente aplicável por nenhuma delas.

Tal fenômeno pode ocorrer entre dois ou mais Estados tenham eles celebrado entre si tratados tributários, ou não.

Inexistindo tratado tributário, aduz Alberto Xavier, a dupla não tributação resultará da inexistência, entre os Estados, na presença de normas tributárias que se considerem aplicáveis a uma determinada situação de vida (conflito negativo ou vácuo de normas, *Normenmangel*).

A dupla não tributação pode ocorrer, também, das regras convencionais nos casos em que os Estados possuem tratados tributários, e pactuem a não tributação por nenhum deles, ou, para que haja tributação somente de competência de um deles, e esse não tribute.

Exemplos dessas situações retro mencionadas são dados por Alberto Xavier<sup>106</sup>, que menciona para a primeira situação: o que ocorre no caso do Tratado do Brasil com a Holanda, que dispõe que as bonificações (*bonus share*) não são tributáveis nem pelo Estado da fonte, nem pelo da residência. Da segunda situação (não tributação por nenhum dos países): que se encontra no artigo 11, parágrafo 3 “b”, do Tratado entre Brasil e a Áustria, que dispõe serem os juros da dívida pública, de títulos e debentures emitidos pelo Estado contratante e pagos a um residente em outro Estado contratante, tributáveis somente no primeiro Estado, sendo certo que a lei interna austríaca isenta de imposto de renda na fonte os juros em causa.

No caso apontado nesse último exemplo, ou seja, há a previsão na convenção de apenas um Estado ter a competência para tributar, proibindo o outro de exercer os seus poderes tributários, a dupla não tributação ocorrerá se: a) o Estado competente não exerça sua competência por razões de lei interna (*dupla não tributação por razões de lei interna*), ou, quando ambos os Estados interpretam as

---

<sup>106</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**. 7. ed. São Paulo: Forense, 2010. p.31.

disposições do tratado no sentido de atribuir a competência ao outro (*dupla não tributação por conflito de interpretação*).

Em 1999, ano da publicação do *Partnership Report*, o Comitê fiscal da OCDE, se pronunciou pela primeira vez contra a dupla não tributação, e, na sequência foi introduzido um novo §4º ao artigo 23- A, na Convenção Modelo (que será objeto de estudo neste trabalho mais à frente) que assegura ao Estado de residência o direito de não aplicar o método da isenção se o Estado da fonte interpreta o tratado no sentido de não se considerar tributariamente competente.

### 5.3 A EVOLUÇÃO HISTÓRICA DAS CONVENÇÕES INTERNACIONAIS CONTRA A DUPLA TRIBUTAÇÃO

A origem do fenômeno da dupla tributação não é recente, conforme destaca Rocha<sup>107</sup>, que noticia que a primeira Convenção teria ocorrido em 22 de junho de 1899, celebrado entre a Prússia e o Império Austríaco. O doutrinador também destaca, com base em lição de Atchabahian, que o fato da inexistência de tratados de bitributação antes do século XX pode ser atribuído ao fato de que antes da Primeira Guerra Mundial os impostos sobre a renda tinham alíquotas muito baixas que aumentaram durante a guerra.

Alberto Xavier<sup>108</sup> entretanto, considera ser o fenômeno da dupla tributação relativamente recente, em razão de que por longo tempo as formas imobiliárias da riqueza é que tinham relevância na economia, aliada ao fato de que não eram intensas as relações econômicas internacionais de maneira que era pouco provável que a mesma manifestação de riqueza se encontrasse submetida a mais de um ordenamento tributário.

Assim é que, para esse doutrinador, somente a partir da 1ª Guerra Mundial começam a surgir as primeiras convenções tendentes a eliminar duplas tributações, entre países europeus, e sob os auspícios da Liga das Nações. O Tratado entre a Alemanha e Itália, em 1925, que foi o precursor de uma longa série que o tomou por modelo – cerca de 20 tratados, até o início da 2ª Guerra Mundial.

---

<sup>107</sup> ROCHA, Sergio André. **Interpretação dos Tratados contra a Bitributação da Renda**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008. p.15

<sup>108</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**. 7.ed. São Paulo: Ed. Forense, 2010. p.134.

A partir da 2ª Guerra Mundial, relata o doutrinador, numerosas convenções são celebradas não só nos países anglo-saxônicos decorrente da já então internacionalização progressiva da economia norte-americana, mas também com a participação dos países em desenvolvimento, com a particular proteção da ONU, que, inclusive, culminou com a elaboração da Convenção-Modelo de 1980, reformulada em 2006 (*The UN Model*), em matéria de impostos sobre o rendimento e o capital, e especialmente nas convenções com os países desenvolvidos.

Resumidamente, o que se vê a partir do século XX, conforme relata Vitor Uckmar<sup>109</sup>, com a evolução das características do comércio internacional que vai, da exportação de matérias-primas (no início do século) à globalização (dos últimos 20 anos), e, a concomitante evolução da política e dos órgãos supranacionais que se verifica no desempenho de diversos Comitês que visavam reduzir as barreiras financeiras; à Sociedade das Nações que se preocupava em eliminar a dupla tributação nas operações transfronteiras; às Nações Unidas com a sua pretensão de tutelar, no âmbito das Convenções contra a dupla tributação, os países em desenvolvimento; à OCDE que com suas convenções pretendia lutar contra as reduções artificiosas que poderiam ser obtidas, sobretudo por parte das multinacionais com consequentes distorções concorrenciais; às Uniões (da Europeia ao Mercosul), todos com escopo de harmonizar os ordenamentos internos uns com os outros, e propiciar um comércio internacional cada vez mais pujante e que tragam o progresso mundial a todas as nações.

## 5.4 A NEUTRALIDADE FISCAL E AS MEDIDAS UNILATERAIS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL

### 5.4.1 O objetivo da neutralidade fiscal pelos estados

O fenômeno da dupla tributação internacional que consiste em aplicar ao mesmo fato tributário disposições impositivas de mais de um país gera obstáculos ao comércio internacional, estremecimento das relações entre os países envolvidos e impede a criação de riquezas.

---

<sup>109</sup> UCKMAR, Vito; CORASANITI, Giuseppe; VIMERCATE, Paolo de' Capitani di; OLIVA, Caterina Corrado; GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. **Manual de Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Dialética, 2012. p.82.

Em razão disso, cada país conta com um método para evitá-la, que, no entanto, é diverso do outro, em razão de que cada um adota um sistema fiscal próprio e que esse serve de fundamento ao método por ele utilizado para evitar a dupla tributação.

A adoção de um sistema de tributação dos rendimentos produzidos no exterior, por exemplo, ao invés de outro, implica consequências diversas no investidor. O que deveria ocorrer é que o sistema não deveria impactar as escolhas econômicas do contribuinte, nem mesmo no âmbito internacional. Assim, a neutralidade fiscal significaria que independente de suas residências e fontes de renda, todos os sujeitos, quando em condições análogas, deveriam ser tratados igualmente. Mas, o Fisco (de qualquer país) não é totalmente neutro, quer por dificuldades técnicas na implantação de um sistema neutro, quer por razões de política fiscal que incentivam uma atividade em detrimento de outra.

Uckmar<sup>110</sup> *et al* aponta que também no conceito de neutralidade há que se apurar o parâmetro a partir do qual se julga a neutralidade, uma vez que também essa é relativa na medida em que é preciso verificar o parâmetro a partir de qual se julga a “neutralidade”.

Para esse doutrinador, além dos clássicos princípios da CIN (*capital import neutrality*), CEN (*capital export neutrality*) e NN (*national neutrality*), há também a neutralidade do sistema tributário sobre a propriedade dos recursos produtivos (Desai-Hines Jr.).<sup>111</sup>

Helena Torres,<sup>112</sup> para quem os três primeiros são incrementados para, respectivamente: a) sujeitos que produzem rendimento só no Estado da residência A; b) sujeitos residentes em A que produzem renda somente *worldwide*; c) sujeitos não residentes em A, mas que neste produzem rendimentos. O doutrinador não menciona em seu estudo o último dos princípios (sobre a propriedade dos recursos produtivos).

Assim, ocorre o Princípio da neutralidade fiscal à exportação - *capital export neutrality* - (neutralidade fiscal interna) pelo qual aos sujeitos residentes que também

<sup>110</sup> UCKMAR, Victo; CORASANITI, Giuseppe; VIMERCATE, Paolo de' Capitani di; OLIVA, Caterina Corrado; GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. **Manual de Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Dialética, 2012. p.143.

<sup>111</sup> UCKMAR, Victo; CORASANITI, Giuseppe; VIMERCATE, Paolo de' Capitani di; OLIVA, Caterina Corrado; GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. **Manual de Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Dialética, 2012. p.143

<sup>112</sup> TÔRRES, Helena Taveira. **Pluritributação Internacional sobre as Rendas das Empresas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p.427.

produzem rendimentos no exterior, ou apenas no exterior devem ter o mesmo tratamento que é dado aos residentes que produzem renda exclusivamente no interior do Estado. Tal neutralidade procura proteger os sujeitos residentes de um mesmo Estado que produzem rendas dentro, ou apenas fora do Estado. Ditos países exportadores de capital consolidam o processo de tributação de renda conforme o princípio *worldwide income*, mediante, por exemplo, o uso do sistema de crédito de impostos.<sup>113</sup>

Uckmar<sup>114</sup> *et al* critica esse princípio – que resumidamente, prevê que todos os rendimentos, onde quer que sejam produzidos pelo contribuinte residente, devem suportar a mesma alíquota da exigência – dizendo que isso não ocorre com perfeição, nem mesmo em países que adotam o mecanismo do crédito do imposto. Assim, a falta de creditamento de um imposto pago no exterior implica numa dupla tributação que restringe a livre circulação dos capitais.

Já para o Princípio da neutralidade fiscal externa - *capital import neutrality* – (*neutralidade fiscal à importação*), pelo qual os sujeitos residentes que produzem rendimentos também no exterior ou tão somente no exterior deve ser prestado o mesmo tratamento fiscal que vigora no Estado dentro do qual tais rendimentos são produzidos, aplicável aos indivíduos que operam exclusivamente no âmbito daquele ordenamento. Esse princípio busca garantir aos residentes de um Estado, que produzem rendas externamente, o mesmo tratamento que o país fonte concede a seus residentes, e aos não residentes o mesmo tratamento concedido a seus residentes, que produzem rendas internamente.<sup>115</sup>

Uckmar<sup>116</sup> *et al* explica mais sintaticamente que esse princípio - *capital import neutrality* – visa permitir aos residentes competir nos mercados estrangeiros com paridade de condições com os que ali atuam. Esse método é adotado nos Estados dotados de um sistema de tributação real, e implica na renúncia ao Princípio da igualdade e da capacidade contributiva.

---

<sup>113</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação Internacional sobre as Rendas das Empresas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p.427.

<sup>114</sup> UCKMAR, Victo; CORASANITI, Giuseppe; VIMERCATE, Paolo de' Capitani di; OLIVA, Caterina Corrado; GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. **Manual de Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Dialética, 2012. p.143

<sup>115</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação Internacional sobre as Rendas das Empresas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.427.

<sup>116</sup> UCKMAR, Victo; CORASANITI, Giuseppe; VIMERCATE, Paolo de' Capitani di; OLIVA, Caterina Corrado; GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. **Manual de Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Dialética, 2012. p.145

Diversos países, e, particularmente, aqueles que adotam um sistema de tributação progressiva com patamares de rendimento, apesar de aplicarem a isenção como método de eliminação da dupla tributação, levam em conta o montante dos rendimentos no exterior para a determinação das alíquotas da exigência aplicáveis sobre os rendimentos domésticos (denominado *exemption with progression system*), que vem despertando grande interesse, notadamente nos Estados dotados de um sistema tributário evoluído, como Suíça, Bélgica, França e Alemanha.<sup>117</sup>

O outro princípio é o da eficiência nacional (*national efficiency*, para Heleno Torres) (*national neutrality*, para Uckmar *et al*), que trata basicamente da dedutibilidade, na base imponível, dos impostos pagos no exterior, tratados como despesas. É um método que além de não evitar a dupla tributação tem eficácia muito limitada.

Desai e Hines<sup>118</sup> introduziram o CON (*capital ownership neutrality*) e NON (*national ownership neutrality*).

Segundo esses doutrinadores, é prática comum na análise da tributação que os investimentos de empresas multinacionais vindas de diferentes países tenham igual produtividade. Em contraste, CON e NON põe diferenças entre proprietários de centros de bem-estar regras fiscais internacionais.

Considerando o papel da propriedade na avaliação das regras tributárias internacionais eles consideram o papel da propriedade na determinação dos padrões de investimentos diretos estrangeiros (FDI) e os efeitos das regras tributárias na propriedade.

a) “Capital ownership neutrality” – CON

O sistema tributário satisfaz CON se ele não distorce padrões de propriedade. Nesse cenário, a função dos investimentos diretos estrangeiros é simplesmente transferir ativos entre investidores locais e estrangeiros. Se a produtividade do capital depende da identidade de seus proprietários (e há consideráveis razões para pensar assim), então a eficiência de distribuição do capital é aquela que maximiza a saída de estoques de capital em cada país. Isso resulta que o sistema tributário

---

<sup>117</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação Internacional sobre as Rendas das Empresas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p.146.

<sup>118</sup> DESAI, Mihir A, HINES JR., James R. **Evaluating International Tax Reform**. Harvard NOM Research Paper N° 03-48, July 2003. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=425943>>. Acesso em 30 mar. 2013.

promove eficiência se ele encoraja mais produção de ativos dentro de um cenário de investidores viáveis.

Os doutrinadores consideram o caso na qual todos os países isentem rendimentos estrangeiros de taxaço. Então o tratamento fiscal dos rendimentos dos investimentos estrangeiros é o mesmo para todos os investidores, e a competição entre potenciais compradores aloca recursos para os proprietários mais produtivos. Note que o que importa para os ativos é vantagem comparativa em vez da vantagem absoluta. Os doutrinadores exemplificam: se as empresas francesas são sempre as proprietárias mais produtivas de capital, mas elas não são proprietárias de todos os recursos necessários, então a eficiência exigida para as empresas francesas de capital próprio para qual a alíquota de retorno difere do resto do mundo é maior.

CON é satisfeito se todos os países isentem rendimentos estrangeiros de tributação, mas a isenção dos rendimentos estrangeiros não é necessária para que CON seja satisfeito. Se em todos os países a tributação dos rendimentos estrangeiros (possível em alíquotas diferentes), enquanto permite que contribuintes exijam créditos de tributação estrangeiras, então a propriedade poderá ser determinada por produtividades diferentes e não tributação diferentes, desse modo encontram-se os requisitos para o CON.

Nesse caso o total da carga de investimentos estrangeiros e locais varia entre contribuintes de diferentes países, mas cada investidor tem um incentivo para alocar investimento na maneira que melhor maximize o retorno antes dos impostos. Mas geralmente, CON requer que rendimentos sejam tributados a taxas que, se diferirem entre investidores, façam em proporções fixas.

b) *National Ownership Neutrality* – (NON)

As mesmas circunstâncias que fazem CON desejável sob o ponto de vista do bem-estar mundial também implica que países agindo por conta própria, sem considerar o bem-estar mundial, tem incentivos para isentar rendimentos estrangeiros de tributação não importando que outros países façam. A razão é que a saída adicional de investimentos estrangeiros não reduz as receitas fiscais nacionais desde que qualquer redução do investimento no país de origem por empresa nacionais seja compensada por maiores investimentos estrangeiros. Com a receita fiscal local inalterada, aumenta o bem-estar na rentabilidade das empresas locais depois dos impostos, o qual é maximizado se os lucros estrangeiros são isentos de tributação. Sistemas tributários que isentam rendimentos estrangeiros de tributação

podem, portanto, satisfazer “*national ownership neutrality*” (NON). Portanto é possível entender porque tantos países isentam rendimentos estrangeiros de tributação, e segue-se que, se cada país fizer isso, a propriedade do capital poderia ser alocado eficientemente e a produção global desse modo maximizaria.

Como é bem conhecido os resultados de Diamond e Mirrlees (1971), competição entre jurisdições produzem resultados na qual países encontram em seus interesses isentar todo o rendimento do capital da tributação. Se seguido por todos os países tais resultados satisfariam todos os princípios CON, NON, CEN, NN e CIN.

Mitchell A. Kane<sup>119</sup> faz incisiva crítica aos doutrinadores que conceberam os princípios CON e NON – Desai e Hines (2003) – afirmando em seu artigo que a análise desses doutrinadores embora valorosas como um primeiro passo na modelagem das distorções fiscais da propriedade, deve ser expandida para levar em conta o mundo das muitas complicações reais antes de esboçar alguma conclusão concreta a respeito de prescrições políticas. Assim, é que CON e NON são referenciais inapropriados para o cenário mundial da política fiscal.

Da leitura desses doutrinadores pode-se concluir que os princípios CEN e CIN são os preponderantes no estudo da neutralidade fiscal, razão pela qual, merecem um melhor detalhamento de sua aplicabilidade, e que passaremos a tratar.

Michael S. Knoll<sup>120</sup> aponta que a ideia central da doutrina é que a tributação dos rendimentos não podem satisfazer simultaneamente ambos CEN e CIN a menos que as alíquotas dos impostos sejam harmonizadas entre os países. Ditos conceitos foram introduzidos por Peggy Musgrave em seus livros de 1963 e 1969.

Para Knoll ambos conceitos são proposições de neutralidade. Assevera também que são declarações sobre quando considerações fiscais afetarão as decisões individuais e, assim, mudar o equilíbrio do mercado. Tais alterações são indesejáveis porque reduzem o bem-estar global. O objetivo normativo através do CEN é tal que não devem influenciar se investidores investem seu capital na origem e no exterior. Se o sistema fiscal satisfaz CEN, negócios, e não considerações fiscais vão determinar onde os investidores investirão. É frequentemente dito que

---

<sup>119</sup> KANE, Mitchell A., **Ownership Neutrality, Ownership Distortions, and International Tax Welfare Benchmarks**. Disponível em: <[http://taxprof.typepad.com/taxprof\\_blog/files/Kane.pdf](http://taxprof.typepad.com/taxprof_blog/files/Kane.pdf)>. Acesso em: 17 jul. 2013.

<sup>120</sup> KNOLL, Michael S., **Reconsidering International Tax Neutrality**. Institute for Law and Economics, may, 2009. Disponível em: <[http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1407198](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1407198)>. Acesso em: 17 jul. 2013.

melhora a eficiência porque produzirá uma maior eficiência global na distribuição do capital.

Já o objeto normativo atrás do CIN é frequentemente expressado como considerações fiscais que não devem influenciar se o particular investimento é feito por investidores locais ou estrangeiros. Se um sistema tributário satisfaz CIN, negócios, e não considerações fiscais vão determinar quem faz os investimentos. Algumas vezes diz-se que melhorando a eficiência para um sistema fiscal para satisfazer CIN reduzirá a insuficiência na estrutura das participações transfronteiriças.

Por muitos anos, uma das principais ideias na literatura internacional do sistema fiscal é que seria impossível que os sistemas fiscais satisfizessem ambos, CEN e CIN simultaneamente sem harmonizar as alíquotas sobre o capital.

Knoll <sup>121</sup> dá explicações através de um exemplo, simples e muito esclarecedor.

Considerando que os USA imponham 40% de imposto de renda e a União Europeia imponha 30%. Para os USA satisfazerem CEN, os investidores americanos devem pagar os mesmos 40% de imposto de renda ganho na União Europeia para satisfazer CEN que eles pagam no rendimento ganho nos USA.

Requer que os USA tributem seus residentes em seus rendimentos universais e proporciona um crédito fiscal estrangeiro para o valor total do imposto pago na União Europeia. Dito sistema fiscal é chamado de sistema fiscal universal. Ele também é algumas vezes chamado de sistema tributário baseado na residência ou de sistema de crédito. Sobre esse mesmo sistema tributário, investidores americanos investem na União Europeia que lhe pagarão imposto de seu rendimento a taxa de 30%. Eles também serão tributados a taxa de 40% nos USA daquele rendimento e receberão um crédito de 30% do imposto pago na União Europeia. Eles, assim, têm de pagar 10% de seu rendimento ganho na União Europeia para o Tesouro dos USA, de imposto, o qual os deixa com o pagamento total de imposto igual a 40% de seu rendimento. Daí, para os contribuintes americanos, CEN é satisfeito se os Estados Unidos adotarem o sistema tributário universal.

---

<sup>121</sup> KNOLL, Michael S., **Reconsidering International Tax Neutrality**. Institute for Law and Economics, may, 2009. Disponível em: <[http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1407198](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1407198)>. Acesso em: 17 jul. 2013.

A análise é similar com a diferença dos investidores europeus que investem nos USA. O imposto cobrado é de 40% nos ganhos. Em razão da responsabilidade do imposto sobre esse montante excede em 10% eles não recolhem imposto adicional.

Nessa ordem, para satisfazer CEN, a União Europeia deve fornecer um desconto de 10% no imposto de seus investidores de seus rendimentos americanos. Somente se a União Europeia conceder esse desconto aos investidores europeus dos rendimentos ganhos nos USA, à mesma alíquota do seu rendimento ganho dos rendimentos ganhos na União Europeia (30%). Tal previsão é frequentemente referida como um crédito tributário estrangeiro ilimitado porque o crédito não é limitado para a tributação da renda dos residentes. Tais pagamentos trazem uma alta alíquota de imposto estrangeiro até uma alíquota interna inferior, assim conseguindo CEN para os contribuintes europeus.

O argumento padrão continua virando para CIN. Nos termos do exemplo, CIN em qualquer mercado requer que investidores americanos paguem as mesmas alíquotas dos investidores europeus nesse mercado. Os investidores europeus pagam na União Europeia o tributo a 30%. A não discriminação garante que todos os investidores europeus, se residentes na União Europeia ou USA, paguem 30% de imposto para a União Europeia. Portanto, se os USA não tributam os rendimentos europeus dos investidores residentes americanos então ambos os grupos de investidores pagarão o mesmo imposto. Similarmente, para os investidores europeus investirem nos USA, eles pagarão o imposto de 40% ao governo americano, a mesma alíquota paga pelos investidores americanos investindo em seu próprio mercado. Se a União Europeia nem tributa impostos nem providencia descontos aos investidores que investem no exterior, os europeus pagarão o mesmo imposto no USA, como seus competidores americanos. Tal sistema tributário, quando país da residência não tributa os seus residentes de rendimentos ganhos no exterior, é chamado de sistema tributário baseado na territorialidade. Isso é também chamado de um sistema de tributação na fonte porque o rendimento é tributado somente na fonte ou um sistema de isenção de imposto. Tal sistema satisfará CIN.

A incoerência dos dois objetivos – CEN ou CIN -, imediatamente se segue. CEN requer que os investidores baseados nos USA paguem os mesmos 40% de imposto na União Europeia como eles pagam quando investem nos USA, que requer um sistema tributário universal com ilimitado crédito de imposto estrangeiro. Assim,

CEN e CIN não podem satisfazer simultaneamente a menos que a União Europeia e os USA tenham impostos de renda com a mesma alíquota. Se isso acontecer, então os seus sistemas tributários satisfazem, simultaneamente CIN e CEN. Da perspectiva dos USA, o investidor americano pagará imposto à alíquota de 40%, se os investimentos sejam dos USA ou na União Europeia. Dessa maneira, CEN será satisfeito. Os investidores europeus também pagarão impostos a 40% quando os investimentos forem feitos no USA. Dessa maneira, CIN é também satisfeito sobre a perspectiva dos europeus.

Para Knoll<sup>122</sup>, apesar desse entendimento ser encontrado em vários livros sobre o tema, é, contudo, errado ou pelo menos muito enganoso. Para entender sua crítica à afirmação que CEN e CIN não podem simultaneamente ser satisfeitos sem harmonizar as alíquotas do imposto precisamos olhar mais de perto os conceitos de CEN e CIN, que por 45 anos têm dominado o debate sobre a política fiscal internacional.

O doutrinador, após discorrer sobre CEN e CIN, esse com seus dois significados - um trazido pela literatura econômica, que define que ocorre CIN quando não há distorção entre indivíduos na decisão poupança-investimento; outro, que o sistema fiscal satisfaz CIN se investidores, de todas as jurisdições, competem em pé de igualdade por investimentos em cada jurisdição, e que é a definição de CIN para muitos políticos e advogados – lança de novo a questão, qual sistema tributário satisfaz simultaneamente CEN e CIN?

No sistema tributário universal CEN e CIN podem ser satisfeitos simultaneamente como neutralidade de capital, sem harmonizar as alíquotas do imposto, enquanto o sistema territorial não pode. Quando cada país usa o sistema tributário universal com ilimitado crédito de imposto estrangeiro, o imposto antes do retorno é igual em todo lugar.

Embora o sistema tributário territorial não satisfaça CEN, ele satisfará CIN como neutralidade da poupança. Assim, um sistema tributário territorial satisfará os dois significados de CIN, ou seja, satisfaz como neutralidade de poupança. Também nesse sistema a alíquota de imposto de retorno é igual em todos os lugares e para os mesmos investidores. Assim, deslocando poupança e consumo entre os

---

<sup>122</sup> KNOLL, Michael S., **Reconsidering International Tax Neutrality**. Institute for Law and Economics, may, 2009. Disponível em: <[http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1407198](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1407198)>. Acesso em: 17 jul. 2013.

investidores não vai haver incremento de bem-estar.

Em contraste, um sistema tributário universal não satisfaz CIN como neutralidade de poupança porque a alíquota de imposto de retorno difere para residentes de diferentes jurisdições. Nesse passo, esse sistema satisfaz simultaneamente ambos CEN e CIN, esse como neutralidade de capital, mas falha para satisfazer CIN como neutralidade da poupança.

E, o sistema territorial satisfaz CIN como neutralidade de poupança e como neutralidade de capital, mas não satisfaz CEN.

Verifica-se assim, que, quando CIN é interpretado como neutralidade de poupança à alegação de longa data que é impossível para um sistema fiscal poder satisfazer simultaneamente ambos CEN e CIN – em ambos os significados - sem harmonizar a alíquota do imposto.

A razão de que não há sistema fiscal que possa alcançar ambas neutralidades, de localização e poupança sem harmonizar a alíquota do imposto é simples. Neutralidade de localização requer que a alíquota antes do imposto de retorno seja igual em todo o lugar. Neutralidade de poupança requer que todos os investidores ganhem a mesma alíquota depois do imposto de retorno. Porque a alíquota depois do imposto de retorno do investidor é o produto de determinado mercado a alíquota antes do imposto de retorno é um menos da alíquota do investidor, segue-se que a neutralidade da poupança e a de localização podem ser alcançadas simultaneamente somente se cada investidor pagar impostos com a mesma alíquota. Assim, não deveria ser surpresa que a harmonização global das alíquotas de imposto é necessária para alcançar ambos CEN (*neutralidade locacional*) e CIN (neutralidade de poupança).

Assim, a adoção global pelo sistema fiscal universal pode satisfazer simultaneamente ambas neutralidades de localização e de capital, enquanto a territorial pode, simultaneamente, satisfazer ambas neutralidades de localização e de poupança.

É, contudo, impossível para um sistema fiscal satisfazer ambas neutralidades de localização e poupança sem harmonizar suas alíquotas do imposto.

Ao final, Knoll conclui que o debate em redor dos princípios CEN e CIN é confuso, porque o entendimento de CIN não é o mesmo para todos.

Dependendo da ótica em que se está analisando CIN é interpretado de modo diverso. Assim é, que na literatura da economia, é neutralidade da poupança, no

entendimento dos advogados, analistas políticos e leitores leigos, é mais proximamente conectado com competitividade ou neutralidade de capital.

Outrossim, há que se atentar que na adoção de sua política fiscal internacional, os Estados, no que tange a tributação de rendimentos sob a égide do Princípio da universalidade, devem estabelecer quais objetivos a alcançar não só perante os demais Estados, mas também o ônus tributário a ser suportado por seus contribuintes utilizando-se para isso de medidas unilaterais a serem adotadas no país a fim de que se mostre atraente aos investidores internacionais, mas, também, proporcione a seus residentes condições tais que os tornem competitivos não só internamente, mas também perante a comunidade internacional.

São exatamente sobre essas medidas unilaterais que se passa a analisar no tópico seguinte.

#### **5.4.2 Medidas unilaterais para evitar a dupla tributação**

Conforme dito supra, para o regime de tributação de rendimentos fundamentado no Princípio da universalidade, para evitar, ou atenuar, a dupla tributação, há que se prever medidas unilaterais adequadas a serem implantadas para atingir tal desiderato.

E, como se processariam as medidas unilaterais? Através da criação de normas internas nos Estados com o fim de eliminar a bitributação.

Mas, conforme ponderam os doutrinadores, ainda que tais medidas sejam mais fáceis e práticas de serem tomadas para eliminar a bitributação, essa só será de fato evitada através da celebração de acordos bilaterais (a maioria) ou multilaterais entre os Estados.

Nesse particular, Moreira<sup>123</sup>, citando Antônio de Moura Borges, assevera que os Estados que comumente estabelecem medidas unilaterais, são aqueles que adotam o critério da residência, mais sujeito ao fenômeno da bitributação, posto que esse critério permite que se tribute também as rendas que provêm do exterior.

E, é, para Xavier<sup>124</sup>, exatamente o país da residência a quem cabe ônus da eliminação da dupla tributação. O país da fonte deve se limitar, a reduzir as alíquotas

---

<sup>123</sup> MOREIRA, Gilberto de Castro Jr. **Bitributação Internacional e elementos de conexão**. São Paulo: Aduaneiras, 2003. p.58.

<sup>124</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**. 7.ed. São Paulo: Ed. Forense, 2010. p.639.

em casos especiais (dividendos, juros, *royalties*) e respeitar o Princípio da territorialidade, no seu significado de princípio da fonte e adotar definições claras dos elementos de conexão, sobretudo a de estabelecimento permanente.

Os Estados que adotam o critério da fonte, segundo relatório da Comissão de Assuntos Fiscais da Câmara de Comércio Internacional, de 1951, podem igualmente colaborar na eliminação da dupla tributação de quatro maneiras diferentes, a saber:

- (1) isentando determinadas categorias de rendimento que tenham papel mais secundário em sua vida econômica do que no país de residência;
- (2) determinando a parte que lhe compete no rendimento cuja produção está ligada ao seu território e ao de outros países;
- (3) banindo completamente a tributação extraterritorial;
- (4) limitando-se a fazer incidir sobre o rendimento dos não residentes um imposto proporcional da taxa uniforme.

Conforme dito supra, os acordos são mais eficazes que as medidas unilaterais para evitar a bitributação, entretanto, há que se atentar que um fator que não foi suficientemente enfrentado e que é recorrente nos acordos de bitributação é sua superação por normas internas, uma vez que não há no Direito Internacional, qualquer medida efetiva que possa utilizar o Estado Contratante para fazer valer o que foi acordado.

Schoueri<sup>125</sup> sugere a adoção da posição da França, que exige uma inserção no texto do próprio acordo de bitributação, de uma cláusula que permita à parte inocente, denunciar o contrato.

O doutrinador entende que tal cláusula, ainda que possa trazer o risco de um conflito de menor importância propiciar a denúncia do próprio acordo, ser preferível à atual situação. Nesse caso, se o Estado infrator não quiser a denúncia do acordo deverá sentar-se à mesa de negociação com a outra parte, a fim de obter uma solução negociada que atinja os objetivos do acordo para ambas as partes.

Quanto às medidas unilaterais, Heleno Torres<sup>126</sup> as enumera como sendo: (a) a isenção do crédito do imposto que permite a neutralidade fiscal à importação; (b) o crédito de imposto que viabiliza a neutralidade fiscal à exportação; e, (c) a dedução que possibilita a eficiência nacional.

---

<sup>125</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo, Validade das normas internas contrárias a dispositivos de acordos de bitributação no direito e na prática norte-americana, **Direito Tributário Atual**, v.13, p.119-132, 1994.

<sup>126</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação Internacional sobre as Rendas das Empresas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p.429.

Moreira Júnior<sup>127</sup> alarga mais essa classificação introduzindo também os métodos da redução da alíquota e da divisão do Poder Tributário.

Xavier<sup>128</sup> os enumera em apenas dois: o método da isenção e o da imputação.

São esses métodos que se passa a analisar.

(a) método da isenção tributária (*tax exemption system*):

Segundo Torres<sup>129</sup>, essa se caracterizaria como sendo o efeito de certas normas que ao incidirem sobre determinados fatos que se encontram inseridos no âmbito da hipótese de incidência do tributo, são dela excluídos através de hipóteses de incidência isentivas contidas naquelas normas que afastam a própria incidência da norma impositiva.

Nesse passo, verificada a conexão pessoal (residente, não residente) para definição do regime impositivo; estabelecida a fonte de localização do rendimento (dentro/fora) e qualificada a categoria da renda imponible, se identificará o fato-evento imponible com elementos de estraneidade que comporá a hipótese de incidência do tributo que incidiria caso não se aperfeiçoasse o suporte fático da regra localização, pressuposto da regra isentiva.<sup>130</sup>

Este método fundamenta-se, sempre, no Princípio da universalidade (que pressupõe a territorialidade) e prestigia a conexão material (fonte) posto que retira da base de cálculo dos residentes os rendimentos produzidos no exterior, objetivando a neutralidade fiscal à importação. Em razão disso, não se baseia no Princípio da territorialidade que desconsideraria os rendimentos forâneos dos seus residentes como elementos formadores da base de cálculo do imposto sobre a renda produzida internamente.

Duas são as formas pelas quais se expressa esse método: a isenção integral e a com progressividade.

1 - isenção integral (*full exemption*): o Estado se abstém de submeter a qualquer imposição os elementos redituais de fonte estrangeira excluindo-os da base de cálculo dos impostos internos. Tal método é típico de países em

---

<sup>127</sup> MOREIRA, Gilberto de Castro Jr. **Bitributação Internacional e elementos de conexão**. São Paulo: Aduaneiras, 2003. p.59.

<sup>128</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**. 7.ed. São Paulo: Ed. Forense, 2010. p.643.

<sup>129</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação Internacional sobre as Rendas das Empresas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p.431.

<sup>130</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação Internacional sobre as Rendas das Empresas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p.431.

desenvolvimento e que adotam o Princípio da universalidade com restrições (privilegiando a territorialidade), porque é mais simples e previsível quanto à carga total tributária a suportar, tornando-se assim, mais atrativo ao operador econômico.

A isenção integral é adotada no Modelo de Convenção da OCDE exemplificadamente quanto à tributação dos *royalties* (artigo 12, §1º) e dos ganhos na alienação de ações (artigo 13, § 4º).

A Convenção celebrada pelo Brasil com a Áustria, prevê isenção integral em relação aos *royalties* recebidos de fontes brasileiras, desde que esses rendimentos sejam pagos por uma sociedade que detenha no mínimo 50% da sociedade que os está pagando.

2 - isenção com progressividade (*exemption with progression*): também exclui da base de cálculo do tributo interno a matéria tributável de fonte estrangeira ou situada no estrangeiro, mas os leva em conta para o cálculo do *quantum debeat* do imposto sob alíquota progressiva.

Assim, apesar de não tributados tais patrimônios e/ou rendimentos forâneos são levados em conta na alíquota do imposto interno, posto que essa é calculada incluindo também aqueles.

Segundo Heleno Torres<sup>131</sup>, o método da isenção baseado no Princípio da neutralidade fiscal à importação, objetiva evitar que a entrada de capital produzido no exterior sofra medidas fiscais de protecionismo e garante uma tributação neutra sobre formas semelhantes de rendimentos percebidos por indivíduos que operam no exterior, independentemente dos impostos ali pagos, e os indivíduos residentes que adquiram somente rendimentos internos.

Esse método é utilizado na Convenção Modelo da OCDE, que em seu artigo 23-A, § 3, prevê que quando um residente de um Estado Contratante obtiver rendimentos ou for proprietário de patrimônio que seja, nos termos do acordo, isento nesse Estado, esse poderá, ao calcular o quantitativo do imposto, levar também em consideração os bens isentos.

Há que se atentar que antes da Lei 9.249/95, que instituiu, no Brasil, o Princípio da universalidade para o regime de tributação das pessoas jurídicas, o método da isenção era inerente, posto que todos os rendimentos forâneos, em razão do Princípio da territorialidade, pertenciam ao campo da não incidência.

---

<sup>131</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação Internacional sobre as Rendas das Empresas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 435.

Um aspecto importante que não passou despercebido à Heleno Torres<sup>132</sup>, e que demonstra o papel cada vez mais relevante do Direito Internacional, é o acatamento de seus princípios na comunidade internacional, como o caso das isenções e outros benefícios concedidos às pessoas físicas em diversas convenções firmadas pelo Brasil, sem que para isso houvesse uma lei autorizadora para tanto, conforme preceitua a própria Constituição Federal (artigo 150, §6º) e o Código Tributário Nacional (artigos 176-179).

Tal isenção somente é possível pela aplicação do Princípio de Direito Internacional da *pacta sunt servanda* aplicável aos acordos internacionais tributários assumidos pelo Brasil e que também encontram fundamento na Lei Maior (artigo 5º, §2º).

(b) o crédito de imposto (*tax credit*), ou da imputação: consiste na tributação da renda global do contribuinte em seu Estado de residência, mas a permissão de crédito do imposto pago no Estado fonte.

Não há discricionariedade da Administração Tributária, mas um direito subjetivo do contribuinte em lhe ser conferido um crédito referente aos valores pagos no exterior na incidência interna sobre os mesmos rendimentos, lucros ou ganhos.

Também esse método é peculiar ao sistema de tributação global de rendimentos de sujeitos residentes, com fundamento no Princípio da universalidade. E, diverso do anterior, objetiva atingir a neutralidade fiscal à exportação, e se consubstancia no tratamento igualitário na incidência do imposto independentemente do local da produção, cabendo a esse contribuinte suportar uma mesma carga tributária.

Esse método não evita a bitributação, antes a admite, para ser aplicado àquele contribuinte requerente do benefício, desde que tributado no exterior, e que comprove vínculo de residência com o respectivo Estado.

A concessão do crédito pode tanto ser resultante de um acordo bilateral ou não. Como o método anterior, também possui duas modalidades: o crédito de imposto integral e o crédito do imposto ordinário.

1- o crédito do imposto integral: nessa modalidade, os impostos pagos no exterior são totalmente assimilados, seja o crédito pertinente, inferior, igual ou superior ao valor devido no Estado da residência, relativo aos rendimentos forâneos.

---

<sup>132</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação Internacional sobre as Rendas das Empresas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p.435.

Quando o crédito do imposto for superior ao débito tributário devido, o Estado deve concordar em reembolsar o valor pago a maior, ou conceder isenção em outro débito, ou mesmo compensar o contribuinte de modo a que sempre se atenda o Princípio da neutralidade fiscal à exportação.

2 - o crédito do imposto ordinário: consiste em estipular um limite para o crédito tributário devido ao Estado da residência, e que consiste na desconsideração de qualquer fração superior ao de seu próprio imposto, correspondente aos rendimentos provenientes do Estado fonte.

Nesse método não se admite compensação de eventual resíduo do tributo para o pagamento do devido internamente por se tratarem de categorias diferentes, a interna produzida no próprio Estado da residência sem qualquer vínculo com os rendimentos forâneos.

A Convenção Modelo da OCDE adotou esse método, consoante se pode verificar no artigo 23-B, abaixo transcrito:

Quando um residente de um Estado-Contratante obtiver rendimentos ou for proprietário de patrimônio que, de acordo com o disposto nesta Convenção, possam ser tributados no outro Estado-Contratante, o primeiro Estado mencionado deduzirá:

- a) Do imposto sobre rendimentos desse residente uma importância igual ao imposto sobre os rendimentos pagos nesse outro Estado;
- b) do imposto sobre o patrimônio desse residente uma importância igual ao imposto sobre o patrimônio pago nesse outro Estado.

Em ambos os casos, a importância deduzida não poderá, contudo, exceder a fração do imposto sobre o rendimento ou do imposto sobre o patrimônio, calculado antes da dedução, correspondente ao rendimento ou ao patrimônio que podem ser tributados nesse outro Estado.

Segundo Heleno Torres<sup>133</sup>, o crédito do imposto ordinário comporta duas submodalidades:

- - o ordinário limitado, adotado pelo Brasil no tratamento da renda de pessoas físicas – “cuja dedução do imposto não poderá exceder a diferença entre o imposto calculado com a inclusão dos rendimentos e o imposto devido sem a inclusão dos mesmos rendimentos - e de pessoas jurídicas - “que poderá compensar o imposto de renda incidente no exterior aos rendimentos pela prestação de serviços efetuada diretamente computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente no Brasil, sobre a referida renda”.

---

<sup>133</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluriributação Internacional sobre as Rendas das Empresas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p.433.

- o ordinário proporcional, de modo a contornar ou minimizar a situação supra, qual seja, óbice ao crédito de imposto excedente ao valor tributado, leva-se em conta o percentual de participação entre os rendimentos forâneos e o total de rendas tributáveis pelo Estado residente (os do local e os do exterior).

Nesse passo, o limite de abatimento não será o seu correspectivo a ser pago ao país de residência, mas o valor originado da relação proporcional de participação das rendas produzidas no exterior no total de rendimentos tributáveis no interior do Estado residente.

A declaração de ajuste anual de rendimentos conterà os créditos de impostos pagos a outros países que será abatido do montante devido ao país da residência não até esse limite, mas, no limite da proporção entre a renda estrangeira e a total das rendas, dentro e fora do Estado.

Este modelo é encontrado em acordos mais recentes, inclusive no Brasil conforme convenções firmadas com a Bélgica, Itália, Dinamarca, França e Finlândia.

Um dado a ser considerado, consoante Torres<sup>134</sup>, é que se exige, via de regra, que a natureza do tributo pago alhures seja equivalente ao que o contribuinte requer o seu abatimento creditício, ou seja, a definição dos critérios material e quantitativo, quanto às bases de cálculo do tributo forâneo e o local, de modo a identificar traços característicos em comum.

O doutrinador enfatiza não se tratar de aplicar normas de conflito do Direito Internacional Privado, porque aqui não está a se tratar de conflito de normas para adotar uma ou outra, mas a comparação a se fazer entre as legislações forâneas e locais, mas somente para decidir pelo modo de qualificar o instituto estrangeiro como sendo diverso ou semelhante ao local.

No tocante ao momento em que o tributo pode ser compensado, no caso das pessoas físicas, esse poderá ser tanto na apuração mensal do imposto, quanto por ocasião da Declaração de Ajuste Anual.

(c) a dedução: consiste em se deduzir da base de cálculo do imposto a pagar no Estado de residência, como despesa, o valor dos tributos efetivamente pagos no exterior.

O fundamento dessa dedução é de que os tributos pagos no exterior são

---

<sup>134</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação Internacional sobre as Rendas das Empresas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p.450.

despesas inerentes à produção, como formadoras do rendimento do contribuinte. Para tanto, o tributo deve ser inerente ao exercício da empresa e/ou à atividade produtiva de renda, seguido da devida confirmação de seu pagamento.

Esse método não persegue a neutralidade fiscal quer à importação, quer à exportação, mas, sim, vantagens próprias, objetivando a eficiência nacional. Tampouco objetiva anular a bitributação internacional, mas, atenuar seus efeitos através da dedução do tributo pago no exterior que é considerado não como tradução do poder tributário do Estado fonte, mas mera despesa da produção da renda no Estado da residência. Muito embora a sua utilização de *per si* não seja adequada, quando empregado de modo subsidiário aos outros métodos – de isenção ou de crédito de imposto – mostra-se apto a corrigir distorções de situações mais complexas, notadamente quanto ao método do crédito do imposto.

O acordo celebrado entre Brasil e Bélgica prevê a dedução de 20% do montante bruto dos *royaltes* recebidos de fonte brasileira por residentes na Bélgica.

(d) redução de alíquotas: consiste em tributar determinadas rendas vindas do exterior com uma alíquota reduzida, o que o torna mais consistente com dedução na base de cálculo dos impostos a serem cobrados no Estado da residência, dos impostos pagos no exterior, do que propriamente de uma medida para eliminar a bitributação.

(e) divisão do Poder Tributário: por esse método dois Estados estabeleceriam a alíquota máxima que deveria incidir sobre os rendimentos produzidos em um deles e recebidos no outro. Com o estabelecimento da alíquota máxima fixariam entre si os percentuais daquela alíquota que seriam aplicadas em cada um dos Estados.

Conforme dito anteriormente, para cada uma das três principais medidas unilaterais, correspondem um objetivo de neutralidade: a isenção, o Princípio da neutralidade fiscal à importação; o crédito de imposto, o Princípio da neutralidade fiscal à exportação; a dedução, a eficiência nacional. No entanto, ainda que na teoria cada um deles, isoladamente, ofereça vantagens, na prática, com as interações que ocorrem normalmente na realidade circundante, esses resultados muitas vezes não são os visados na teoria.

Assim é que os países utilizam tais métodos não de modo estanque, mas, em combinação, de modo a escolher aqueles que melhor atendam seus interesses, dependendo das categorias de rendimento tributáveis. O sistema americano de tributação sobre a renda, por exemplo, adaptado ao princípio da neutralidade à

exportação, utiliza mecanismos de crédito de imposto em combinação com formas de dedução e isenção de tributos pagos no exterior.<sup>135</sup>

Por fim, e ainda que pareça de alguma maneira contraditória, ante as considerações supra que demonstram as medidas tendentes a evitar a dupla tributação, temos a apontar que o fenômeno da dupla tributação possui um sentido negativo apenas sob o ponto de vista econômico-financeiro, uma vez que se mostra um obstáculo à eficiência fiscal na alocação dos recursos e na realização de investimentos. Contudo, a dupla tributação não se constitui um ilícito, quer fiscal, quer no âmbito do Direito Internacional.

---

<sup>135</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação Internacional sobre as Rendas das Empresas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p.429.

## 6 O TRATAMENTO FISCAL DOS RENDIMENTOS DAS PESSOAS FÍSICAS NO BRASIL NO CONTEXTO DO DIREITO INTERNACIONAL

### 6.1 A PESSOA FÍSICA NOS TRATADOS

Os rendimentos das pessoas físicas nos tratados - e aqui nos referimos a Convenção Modelo da OCDE, utilizada na maioria dos tratados de bitributação celebrados pelo Brasil - e que será objeto de uma análise mais detida no tópico infra, encontram-se previstos:

- a) No artigo 14<sup>136</sup>, que trata de rendimentos das pessoas autônomas, sendo competente para tributar o país de residência do contribuinte;
- b) No artigo 15, que trata dos rendimentos do trabalho assalariado, e prevê como competente para tributar, o país em que o trabalho for realizado, em caráter cumulativo com o da residência, exceto para os trabalhos de curta duração cuja competência é do país da residência do contribuinte;
- c) No artigo 16, que trata dos rendimentos auferidos por diretores, e o país competente para a tributação é o da residência do diretor em caráter cumulativo com o da empresa;
- d) No artigo 17, que trata dos rendimentos dos artistas e esportistas e a competência para tributar é do país fonte do rendimento, em caráter cumulativo com o país de residência desses contribuintes;
- e) No artigo 18 trata do rendimento das aposentadorias decorrente de emprego na iniciativa privada, sendo competente o país da residência do contribuinte;
- f) O artigo 19, que dispõe sobre os rendimentos e aposentadorias pagos pelo estado, em razão de atividades realizadas em seu favor, que atribui a competência para tributar do país fonte dos rendimentos;
- g) O artigo 20 é aplicável aos estudantes e aprendizes que vão ao exterior com fins educacionais ou treinamento, o regime aqui aplicável é aquele que proíbe a tributação pelo estado em que tais atividades são exercidas sobre os rendimentos recebidos pelos estudantes para a sua manutenção e estudo, desde que esses rendimentos provenham do exterior.

---

<sup>136</sup> O artigo 14, da Convenção Modelo da OCDE não obstante ter sido excluído a partir da versão da Convenção de 2000, é, ainda hoje utilizado pelo Brasil em seus acordos.

## 6.2 O ESTATUTO DO RESIDENTE NO DIREITO BRASILEIRO

A lei brasileira não define expressamente o conceito de residência das pessoas físicas, donde se busca sua definição na interpretação conjugada dos artigos 16 e seguintes do RIR com o artigo 682 (Decreto 3.000 de 26/03/1999), do mesmo diploma.<sup>137</sup>

Dessa interpretação deduz-se que a noção de residência se situa no meio do caminho entre a noção objetiva, que se satisfaz com o *corpus*, e a noção subjetiva, que exige, *corpus* e *animus*.

Segundo Xavier<sup>138</sup>, o estatuto do residente adquire-se ou pela permanência duradoura no território nacional com visto temporário, sejam quais forem as intenções da pessoa (elemento material), ou pela intenção de residência no Brasil, expressa pela posse do visto permanente (elemento formal). Igualmente é considerado residente a pessoa física proveniente do exterior que ingressar no país com visto temporário para permanência duradoura ou estável, seja para trabalhar, com vínculo empregatício, ou, por qualquer motivo aqui permanecer por período de 183 dias consecutivos ou não.

As pessoas que assim adquiram a residência no Brasil passam a ser imediatamente aqui tributadas em relação aos fatos geradores ocorridos a partir da data da aquisição da residência.

## 6.3 REGIME APLICÁVEL AOS RESIDENTES NO EXTERIOR

Primeiramente há que definir o que é considerada como pessoa não residente no Brasil. O sistema constitucional brasileiro coaduna-se com os critérios de residência e domicílio para eleger o regime de tributação, se pessoal – pessoa residente -, se material/objetivo – fato ocorrido nos limites de seu território.

O conceito de residência e domicílio adotado pelo Código Tributário Nacional – CTN - não é o mesmo estatuído para fins de imposto de renda. Com efeito, para o CTN o conceito de domicílio restringe-se ao local para fins de cumprimento da

---

<sup>137</sup> BRASIL. DECRETO Nº 3.000, DE 26 DE MARÇO DE 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d3000.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm)>. Acesso em: 15 mai. 2013.

<sup>138</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**. 7.ed. São Paulo: Ed. Forense, 2010. p.365.

obrigação tributária, seja principal ou acessória, que não é relevante para aferir o regime jurídico aplicável do imposto.<sup>139</sup>

A leitura apressada da Constituição Federal vigente, poderia inferir, em razão do disposto que o artigo 5º, *caput*, da CF/88, que os não residentes não teriam a proteção constitucional dos nacionais ou aqui residentes.

Tal conclusão não se sustenta. Com efeito, a interpretação da Constituição deve ser sistemática, e, particularmente no que concerne à atividade tributária, há que se atentar ao quanto disposto nos seus artigos 3º, inciso IV – que elenca dentre os objetivos da República Federativa do Brasil, a promoção do bem de todos sem qualquer discriminação - ; 145, §1º - os impostos sempre que possível terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte-; 150, inciso II, que veda as entidades políticas instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação semelhante.

Assim é que aos tributos devidos por não residentes, particularmente o imposto sobre a renda, aplicam-se os mesmos princípios, regras e vedações contidos na Constituição Federal, particularmente, para o caso ora em estudo, no que se refere à tributação.

Ademais, a territorialidade material, no que concerne ao exercício da competência tributária, é aplicável igualmente aos não residentes, logicamente no que tange aos rendimentos aqui produzidos ou provenientes de fontes localizadas no país.

E quem é legalmente, no Brasil, “não residentes”?

São eles:

- (a) estrangeiros que no Brasil nunca residiram;
- (b) estrangeiros que adquiriram a residência e depois a perderam;
- (c) nacionais que perderam a condição de residentes.<sup>140</sup>

#### 6.4 A TRIBUTAÇÃO DOS NÃO RESIDENTES

A fundamentação para tributar os sujeitos estrangeiros, afirma Victor Uckmar

---

<sup>139</sup> NUNES, Renato. **Imposto sobre a Renda devido por não Residentes no Brasil**. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p.96.

<sup>140</sup> NUNES, Renato. **Imposto sobre a Renda devido por não Residentes no Brasil**. São Paulo: Quartier Latin, 2010. 2010, p.96.

citado por Heleno Torres<sup>141</sup>, não é de caráter ético ou político, mas, sim, pelo exercício da soberania de um Estado. Daí advindo a justificativa de serem os estrangeiros que vivem em seu território tributados, com se nacionais fosse. E, também decorrente desse poder discriminar os residentes e os não residentes, pois isso é critério de conexão que independe da nacionalidade e baseia-se tão somente em técnica fiscal.

Seguindo o estudo, pode-se dizer que a característica central da tributação sobre os não residentes é basicamente o seu vínculo ao Princípio da territorialidade pura, onde ditos sujeitos sejam beneficiários de rendimentos ou onde esteja localizada sua fonte efetiva de renda.

E se o Estado da residência utilizar o Princípio da universalidade estar-se-á configurando a bitributação, pois o não residente no estado onde obtém a renda, pelo Princípio da territorialidade será tributado, e, por seu estado de residência, à luz do Princípio da universalidade, será igualmente tributado pela mesma renda.

As modalidades de tributação dos não residentes são a retenção na fonte e a estimativa do total das rendas derivadas de uma atividade comercial ou profissional, considerando os rendimentos brutos.

Nos casos de pagamentos de dividendos, juros, *royalties* ou qualquer outro tipo de rendimento de investimentos a não residentes o Estado geralmente exige da fonte pagadora (responsável ou substituto tributário) que realize a dedução (retenção na fonte) dos impostos incidentes sobre o montante bruto da renda tributável que em seguida repassará o numerário às respectivas autoridades fiscais.

## 6.5 OS ELEMENTOS DE CONEXÃO EM GERAL

A inclusão da conexão nesse Capítulo, entendemos oportuna uma vez que essa é a “ponte” que liga o fato ao ordenamento tributário que ensejará a incidência do tributo.

São eles, os subjetivos – que se reportam às pessoas: nacionalidade, residência – e os objetivos – que se reportam às coisas e fatos: como a fonte de produção ou o pagamento da renda, o lugar do exercício da atividade, o lugar da situação dos bens, o lugar do estabelecimento permanente, o lugar da celebração

---

<sup>141</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação Internacional sobre as Rendas das Empresas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p.132.

de um contrato.<sup>142</sup>

Muitas das vezes a lei ou as convenções estabelecem mais de uma conexão, que podem assim ser classificadas como simples ou unitária, ou complexa ou múltipla.

A complexa, por sua vez, subdivide-se em subsidiária, alternativa e cumulativa.

Na subsidiária, uma das conexões – a secundária - somente será utilizada na falta ou impossibilidade da primária. Xavier<sup>143</sup> dá como exemplo a norma do artigo 4º do Modelo OCDE, segundo o qual em caso de conflitos de residência, a primeira será a permanente; se tiver nos dois estados ou em nenhum, será onde tenha seu centro de interesses vitais; ou, subsidiariamente, no estado onde permanecer habitualmente, ou naquele em for nacional.

Na conexão alternativa, a norma prevê duas conexões igualmente aptas a produzir efeito. Também aqui, apontamos exemplo de Xavier<sup>144</sup>, que mostra o caso a lei interna portuguesa que considera residentes em Portugal as sociedades que lá tenham sede estatutária ou sua direção efetiva.

Na conexão cumulativa, a norma prevê dois ou mais elementos de conexão cuja ocorrência se deve verificar simultaneamente para que certo efeito se produza. Outro exemplo, também de Xavier<sup>145</sup>, da norma convencional que estabelece que a convenção apenas se aplica ao beneficiário dos juros tiver num certo estado simultaneamente sua residência e o seu estabelecimento permanente, de modo que ela não se aplica aos juros pagos aos estabelecimentos permanentes que as empresas residentes no primeiro estado tenham em terceiros estados.

Outra classificação de conexão, também apontada por Xavier<sup>146</sup> é a que separa os elementos de conexão variáveis ou móveis – suscetíveis de mudar no tempo e no espaço: nacionalidade, residência, sede – dos de conexão invariáveis ou fixos – lugar da celebração de contrato, lugar de situação dos imóveis.

---

<sup>142</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluriritributação Internacional sobre as Rendas das Empresas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p.18.

<sup>143</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**. 7. ed. São Paulo: Ed. Forense, 2010. p.187.

<sup>144</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**. 7. ed. São Paulo: Ed. Forense, 2010. p.188.

<sup>145</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**. 7. ed. São Paulo: Ed. Forense, 2010. p.189.

<sup>146</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**. 7. ed. São Paulo: Ed. Forense, 2010. p.188.

### 6.5.1 Os elementos de conexão na legislação do imposto de renda

Verificamos que esse tema tem entendimentos divergentes quanto a sua esquematização.

Senão vejamos.

Enquanto Torres<sup>147</sup> define como Princípio de conexão – territorialidade ou universalidade – e como critérios de conexão - que servirão para vincular o sujeito ao ordenamento jurídico - o material e o subjetivo, Xavier<sup>148</sup> aponta como elementos de conexão os princípios da fonte e da residência e os da territorialidade e universalidade.

Não obstante, convergem ambos para as mesmas conclusões.

Xavier aponta que a dupla tributação internacional resulta essencialmente da diversidade dos elementos de conexão adotados pelos países contratantes, pois pode ocorrer a dupla tributação do mesmo rendimento, por dois Estados que adotem elementos de conexão distintos, como o local da produção da renda e a residência do beneficiário.

À adoção de diversidade de elementos de conexão, se opõe dois princípios: o da fonte e o da residência, e essa discussão em torno de qual princípio deve preponderar na formulação das leis fiscais surge, segundo Xavier, da premissa segundo a qual o país da fonte é o menos desenvolvido, importador de capital, portanto. Apesar da forte conexão entre o país da fonte e a produção do fato tributário, os da residência também se vêm como competentes para tributar seus residentes das rendas produzidas no exterior.

Atualmente, há um consenso que dá a ambos a competência para tributar. E para aquilatar a extensão dessa competência, uma vez constatada uma conexão pessoal ou objetiva com o território, dá ensejo, aos outros dois princípios: o da universalidade e o da territorialidade.

Nos sistemas fiscais modernos há um entendimento de que quando se adota o elemento de conexão da residência estabelece-se uma obrigação tributária ilimitada no sentido de que o residente no país pode ser tributado pelas rendas obtidas tanto em seu país de origem, como naquele em a renda se formou,

---

<sup>147</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação Internacional sobre as Rendas das Empresas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p.61.

<sup>148</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**. 7. ed. São Paulo: Ed. Forense, 2010. p.189.

consubstanciando o Princípio da universalidade.

De outra banda, o país que tributa os não residentes somente com os rendimentos auferidos em seu território, diz-se que impõem uma tributação limitada estando sob a égide do Princípio da territorialidade.

Já Heleno Torres<sup>149</sup> define para a conexão como princípios a territorialidade ou a universalidade que se valem dos critérios de conexão material e o critério de conexão subjetivo.

O critério de conexão material que se identifica com a fonte efetiva de rendimentos e que se coaduna com o regime de territorialidade que chama de “pura”, onde a delimitação e a localização dos rendimentos devem ser a mais precisa possível, notadamente quando se trata da tributação dos não residentes.

Ensina Heleno Torres<sup>150</sup>, que os rendimentos sujeitos à tributação decorrem de um fato-evento econômico relacionado a sua fonte, e que se qualificam, segundo o Direito Tributário, sobre uma determinada forma jurídica.

Tal fato de que decorrem os rendimentos é a fonte da renda, conceito identificado e normatizado que é expresso a normas atinentes à sua localização e compõem a determinação dos vários tipos de rendimentos tributáveis.

Vai daí a importância da demarcação da fonte, posto que os rendimentos podem ser de diversas fontes, mas apenas uma se refere exclusivamente a categoria da renda que se perquire, demarcando o lugar da sua formação e confirmando territorialmente sua tributação.

Desse conceito concluímos que as regras do critério da localização são de importância ímpar, pois a partir da localização da fonte efetiva, e a qualificação de seus sujeitos e rendimentos como sendo tributáveis, incidirão as normas impositivas previstas para aquele específico rendimento.

A fonte dos rendimentos é descrita no artigo 43 do Código Tributário Nacional (recepcionado pela Constituição Federal /88, como lei complementar) que definiu o fato gerador do imposto sobre a renda que incide sobre o produto da capital e do trabalho ou de ambos.

Importante para a definição da renda é a sua fonte apta à produção do

---

<sup>149</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação Internacional sobre as Rendas das Empresas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p.119.

<sup>150</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação Internacional sobre as Rendas das Empresas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p.119.

rendimento à luz da capacidade contributiva. Heleno Torres<sup>151</sup> define renda, para fins tributários, como sendo o resultado econômico positivo, num dado período, oriundo de uma fonte produtiva e juridicamente qualificado segundo as demarcações materiais que a Constituição.

Já no que concerne ao critério da conexão subjetiva, Torres explicita que o regime de direito tributário afasta-se dos conceitos de Direito Civil, sendo certo que para o Direito Tributário Internacional são consideradas sinônimas. Tampouco se utiliza o conceito de nacionalidade das pessoas.

Assim é que quando um Estado adota o critério de residência, a nacionalidade nenhuma importância terá, que somente será relevante para o Direito Tributário Internacional para efeito de aplicação do princípio de não discriminação, no que pertine ao dever do Estado de proteção diplomática.

Da análise comparativa dos dois entendimentos supra referidos, podemos concluir que ambos, por caminhos diversos chegam a entendimentos convergentes. Torres para quem a definição do Princípio da conexão – territorialidade ou universalidade – não pode prescindir dos critérios de conexão que servirão para vincular o sujeito ao ordenamento tributário que pode ser de natureza material (fonte) ou subjetivo (residente, domiciliado). Xavier<sup>152</sup>, que assevera que os princípios da fonte e da residência são necessários para fundamentar o poder tributário de um Estado, enquanto o da universalidade e o da territorialidade servem para se verificar a extensão desse poder, ou seja, até onde se estende o âmbito de incidência das leis tributárias internas.

Ou seja, para ambos a territorialidade ou a universalidade e a fonte ou a residência são fatores de conexão, instrumentos fundamentais a estabelecer a ligação entre o fato descrito pelo conceito-quadro e o ordenamento jurídico.

Oportuno também apontar a evolução dos elementos de conexão: conexão funcional, anotado por Uckmar<sup>153</sup>, um novo modelo que não está ligado à fonte de pagamento ou à fonte de produção de renda, mas à pertinência econômica.

Esse novo modelo resultou da globalização que acarretou a repartição do direito de tributar as rendas geradas nos diversos países, fazendo com que os fiscos

---

<sup>151</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação Internacional sobre as Rendas das Empresas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p.120.

<sup>152</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**. 7.ed. São Paulo: Ed. Forense, 2010. p.187.

<sup>153</sup> UCKMAR, Victo; CORASANITI, Giuseppe; VIMERCATE, Paolo de' Capitani di; OLIVA, Caterina Corrado; GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. **Manual de Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Dialética, 2012. p.285.

das nações envolvidas procurassem encontrar elementos que vinculassem determinada renda a seu território.

Exemplo de aplicação desse novo modelo, que fugiu dos critérios tradicionais da fonte e da residência, é o “Caso Agassi”, onde o tenista Andre Agassi foi autuado pelo fisco inglês, que entendia que os rendimentos decorrentes de contratos de patrocínio celebrados pela Agassi Enterprises Inc., domiciliada nos EUA, com as empresas Nike Inc. e Head Sport AG, deveriam ser parcialmente tributadas no Reino Unido. Embora nenhuma das empresas tivesse domicílio no Reino Unido e nenhum pagamento tenha ocorrido por lá, na visão das autoridades fiscais inglesas o fato do tenista jogar no Reino Unido, com destaque em Wimbledon, legitimaria a tributação pretendida. Após decisões favoráveis para ambas as partes nas primeiras instâncias, a Câmara dos Lordes proferiu decisão favorável ao fisco inglês. O argumento do fisco inglês foi o de que teria havido fruição do mercado inglês, na medida em que a atividade do tenista alavancaria as vendas dos produtos dos patrocinadores.<sup>154</sup>

---

<sup>154</sup> UCKMAR, Vito; CORASANITI, Giuseppe; VIMERCATE, Paolo de' Capitani di; OLIVA, Caterina Corrado; GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. **Manual de Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Dialética, 2012. p.285.

## 7 INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO NO CONTEXTO DO DIREITO INTERNACIONAL

### 7.1 BREVES CONSIDERAÇÕES A RESPEITO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS

O imposto de renda - IR, segundo os historiadores, surgiu na Inglaterra, denominado de *income tax*, criado por William Pitt, em 1798, destinado a financiar a guerra contra Napoleão Bonaparte, sendo extinto quando de seu término, em 1816.

O diploma instituidor do IR, no Brasil, foi a Lei nº 4.625/1922, com as alterações das Leis nºs 4.738/1923 e 4.984/1925. Somente a partir da Constituição de 1934, o IR, foi constitucionalizado, estando previsto no artigo 6º daquela Lei Maior, e de competência da União.

Atualmente o IR é também utilizado como instrumento de política social e econômica, por meio de técnicas de redistribuição de rendas e mediante incentivos ou restrições a determinadas atividade e regiões geográficas. Mas, inicialmente, esse imposto objetivou simplesmente a arrecadação.

O imposto de renda é um tributo pessoal e direto, esse, porque o contribuinte não pode transferir, diretamente o ônus econômico da carga fiscal, de modo que não há repercussão, sendo o contribuinte de direito também o de fato. Aquele, porque incide em razão de certas características da pessoa do sujeito passivo.

O IR é orientado pelos critérios da generalidade, universalidade e progressividade (artigo 153, inciso I, §2º, CF/88).

A generalidade porque abrange todos os que pratiquem o ato ou estejam em igual situação, independentemente de sua ocupação. Universalidade, porque leva em consideração a integralidade das rendas do contribuinte, para apurar sua efetiva capacidade econômica, independentemente de sua origem –lícitas e ilícitas – e as originadas no exterior. Progressividade, porque quanto maior a renda, maior a alíquota aplicável.

Dentro desse estudo analisar-se-á tão somente o Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF.

O IRPF no Brasil não possui uma única sistemática de apuração. Entre os residentes no país, a regra geral é a apuração anual por meio do confronto entre o total dos rendimentos auferidos e as despesas legalmente dedutíveis, e em

conformidade com a tabela progressiva.

Os rendimentos sujeitos à tributação da renda de seus residentes são não só os auferidos no Brasil, como também os provenientes do exterior, o que, se conclui que atualmente, no Brasil vigora o Princípio da universalidade (para pessoas físicas).

Existem, também, dois tipos de antecipação que podem ser compensadas na apuração anual, que são o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão) de valores recebidos de pessoas físicas, de fontes localizadas no exterior ou rendimentos não tributados na fonte. Também há a obrigação de reter na fonte incidente sobre determinados pagamentos, expressamente previstos em lei, normalmente realizados por pessoas jurídicas, antecipação essa que também pode ser compensada no momento do ajuste anual.

Há também o IRPF quanto à tributação definitiva dos ganhos de capital na alienação de bens e direitos em operações realizadas em bolsas de valores, mercadorias e assemelhados que ficam sujeitos à tributação em separado, não compensável no ajuste anual; a tributação definitiva da fonte, em relação aos rendimentos obtidos pelas pessoas físicas em aplicações financeiras, que também não integram o ajuste anual, bem como os rendimentos pagos a título de décimo terceiro que ficam sujeitos a tributação na fonte.

Passa-se, agora, a elencar de modo sucinto, posto que ainda que o tema esteja normatizado na Lei nº 7.713/1988, há diversas regras espalhadas pelas leis ordinárias em vigor no país, bem como no Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000 de 26/03/1999), e inúmeras Instruções Normativas, que para o escopo deste trabalho – acordos de bitributação – não são essenciais. A explanação infra, que trata dos rendimentos auferidos por residentes e não residentes, quer apenas dar uma visão geral da tributação do rendimento a que estão sujeitas as pessoas físicas, residentes ou não no país - a esses de sua relação com o Brasil, àqueles em suas relações com o exterior – e isso será analisado quer através de participação em sociedades, quer mantendo bens de raiz, quer prestando serviços e que não se encontrem sob a proteção de um acordo tributário celebrado entre os países envolvidos, escopo desta dissertação.

Para esse intento, valemo-nos dos ensinamentos de tributaristas notáveis, a

exemplo de Marco Aurélio Greco e Sergio André Rocha<sup>155</sup>, dos quais nos valem da ordem em que tais situações são apresentadas.

## 7.2 IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOAS FÍSICAS

### 7.2.1 Pessoa física residente no Brasil

A base da tributação de renda da pessoa física está prevista na Lei nº 7.713/1988, além do Regulamento do Imposto Sobre a Renda (RIR) (Decreto nº 3000/1999) e de um infindável número de leis ordinárias, instruções normativas a que estão submetidas às pessoas físicas.

As alíquotas do Imposto sobre Renda das pessoas físicas são determinadas por meio de tabela progressiva<sup>156</sup> que aumentam à medida que cresce a base de cálculo, de modo a observar o princípio que veda o confisco, bem como o da capacidade contributiva.

Atende ao Princípio da universalidade, que admite também a tributação de rendimentos forâneos, sendo certo que para evitar a bitributação o Brasil utiliza como medida unilateral para evitá-la, o método do crédito que permite a pessoa física aqui residente compensar o valor do imposto sobre seus rendimentos pagos no exterior.

Segundo o artigo 103, do RIR, há duas situações em que o imposto pago no exterior é creditável no Brasil:

- a) existência de convenção tributária entre o Brasil e o país de fonte;
- b) existência de reciprocidade de tratamento para o imposto retido na fonte no Brasil.

Nos casos de países importantes, como Estados Unidos, Reino Unido e Alemanha, em que o Brasil não tem celebrado convenção tributária, a Receita Federal declarou a existência de reciprocidade.

---

<sup>155</sup> UCKMAR, Victo; CORASANITI, Giuseppe; VIMERCATE, Paolo de' Capitani di; OLIVA, Caterina Corrado; GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. **Manual de Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Dialética, 2012. p.273.

<sup>156</sup> Para o ano de 2012, exercício 2013, foram estipuladas pela Lei nº 12.469/2011.

### **7.2.2 Não residentes no Brasil**

A tributação na fonte dos não residentes tributa tão somente o rendimento (ou seja, um fato-acrécimo patrimonial) e não renda propriamente dita (resultado da contraposição de acréscimos e decréscimos patrimoniais em determinado período).

## **7.2 RENDAS IMOBILIÁRIAS**

Tratam-se de rendimentos de venda ou locação de imóveis situados no Brasil ou no exterior.

### **7.2.1 Dos residentes**

Os rendimentos decorrentes de alienação ou da locação de imóveis localizados no exterior, auferidos por residentes estão sujeitos, no Brasil, à tributação com base no Princípio da universalidade, daí a justificativa dessa cobrança. Sujeitam-se ao pagamento obrigatório mensal através do carnê-leão.

### **7.2.2 Dos não residentes**

Nesse caso, que trata de rendimentos de aluguéis de imóveis localizados no Brasil, a responsabilidade pela retenção do imposto é do procurador constituído no Brasil, pelo não residente.

## **7.3 FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO**

Esses fundos foram instituídos pela Lei nº 8.665/1993, e são regidos pela Instrução CVM nº 472/2008, são representativos da comunhão de recursos captados por meio do sistema de distribuição de valores mobiliários e destinados à aplicação em empreendimentos imobiliários.

O regime de tributação está regulado na Instrução Normativa nº 1.022/2010, e segundo Paulo Marcelo de Oliveira Bento:

Os investimentos estrangeiros gozam de tratamento tributário mais benéfico, segundo o qual os rendimentos auferidos ficam sujeitos à incidência do IRPF à alíquota de 15% (artigo 68, da IN nº 1.022/2010), tanto na alienação (fora da bolsa) e resgate de cotas como no recebimento de lucros distribuídos pelo fundo de investimento imobiliário. Já os ganhos auferidos com a alienação de cotas em ambiente bursátil sujeitam-se a alíquota 0% (artigo 68, §1º, I, da IN nº 1.022/2010). Tal regime é aplicável aos residentes ou domiciliados em países que não tributem a renda ou que não tributem à alíquota inferior de 20% relacionados em ato da SRF, os quais estão sujeitos à regra geral, i.e., estão equiparados aos residentes no País para fins de tributação.<sup>157</sup>

## 7.4 DIVIDENDOS A RESIDENTES E NÃO RESIDENTES NO BRASIL

São parcelas de lucro líquido do exercício que a companhia distribui a seus acionistas (artigo 201, Lei nº 6.404/1976), e são isentos de IR, os lucros e dividendos pagos ou creditados a residentes no Brasil por empresas brasileiras. São, entretanto, tributáveis se originados de empresas não residentes.

Para as pessoas físicas na falta de regra específica são tributáveis tais rendimentos quando recebidos de fonte situadas no exterior, e recolhidos pelo contribuinte através do “carnê-leão” (mensal e obrigatório).

No caso de não residentes no Brasil repete-se os mesmos procedimentos para os residentes: isenção de IR para dividendos distribuídos por empresas brasileiras. (Art.10, da Lei 9.249/1995)

### 7.4.1 Juros sobre capital próprio - JCP

Constituem-se como forma de remuneração do sócio ou acionista inserido no sistema jurídico brasileiro pela Lei nº 9.249/1995. Seu pagamento é condicionado à existência de lucros acumulados ou correntes, que correspondam a pelo menos duas vezes o valor dos JCP a serem pagos ou creditados.

Ocorrido o pagamento ou crédito do JCP haverá incidência do IRRF a uma alíquota de 15% para beneficiário residente no Brasil e não residente, desde que nesse último caso o país da residência não tenha tributação favorecida, e 25% para os não residentes provenientes de países que tenham tributação favorecida.

---

<sup>157</sup> BENTO, Paulo Marcelo de Oliveira; MALHEIRO, Rafael Macedo; CASTILHO, Ramon Machado; BATISTON, Renato Reis; e COELHO, Renato Souza. **Manual de tributação no mercado financeiro**. São Paulo: Saraiva, 2011. p.2007.

## 7.5 JUROS

### 7.5.1 Juros pagos a residentes ou não residentes no Brasil

Consistem em remuneração pelo uso do capital alheio, incidindo IR. No caso de pessoas físicas residentes no país e que recebam juros provenientes de fonte situada no exterior estão sujeitas ao IR.

Para os não residentes, compreendidos aí, também pagamento, crédito, emprego, entrega ou remessas de juros, na alíquota do IR é de 15% para àqueles provenientes de países com tributação regular, e de 25% sendo o não residente proveniente de país com tributação favorecida.

### 7.5.2 Subcapitalização

A subcapitalização consiste em uma operação entre empresas vinculadas em que a matriz localizada no exterior ao invés de aporte de capital em suas subsidiárias, empresta-lhes o capital, daí resultando vários benefícios, dentre outros, a dedutibilidade dos juros, a manutenção de uma canal de repatriação de recursos do sócio, ainda que a subsidiária sofra prejuízo e o aproveitamento de uma tributação na fonte mais reduzida no caso de juros, se comparada aos dividendos.

Com o advento da MP nº 472, depois convertida na Lei nº 12.249/2010, foram introduzidas regras para controle dessas operações de modo a evitar seu uso abusivo, tais como limitar o adicional à dedutibilidade das despesas dos juros que deverá observar aos demais requisitos existentes na legislação brasileira.

Nesse caso os juros pagos ou creditados a pessoa vinculada, seja física ou jurídica, residente no exterior, que não conte com tributação favorecida ou organizada sob regime fiscal privilegiado, só serão dedutíveis nas bases contidas na Lei nº 12.249/2010.

## 7.6 ROYALTIES

Os *royalties* encontram-se disciplinados no artigo 22, da Lei nº 4.506/1994, e se caracterizam por serem intangíveis, ou seja, classificado como um bem que não pode ser fisicamente tocado, mas que tem grande valor econômico aferível, e,

assim, passível de tributação.

O Ato Declaratório Normativo nº 01/2000, incluiu como *royalties* todos os serviços técnicos e de assistência técnica que sejam passíveis de registro no Instituto Nacional da Propriedade Industrial.

Para Nunes<sup>158</sup>, *royalties* também compreendem contraprestações de simples arrendamento de equipamento utilizado em atividade industrial, comercial ou científica, assim também no arrendamento de mercantil (*leasing*) de equipamento, seja na modalidade operacional ou financeira. E, para fins convencionais, as remunerações pagas aos titulares de uso de *software* que preservem para si a titularidade deste, uma vez que no caso trata-se de remuneração por uso de direito autoral.

Também são *royalties* serviços de assistência técnica, pois nesse caso há transferência de tecnologia do prestador para o tomador do serviço. E nos casos de serviços técnicos, mencionado pelo Ato Declaratório Normativo nº 01/2000, somente quando houver transferência de tecnologia.

O pagamento dos *royalties* recebidos por pessoas físicas residentes no Brasil são tributados e sujeitos ao recolhimento mensal via “carnê-leão”.

Quanto ao não residentes no Brasil, estão sujeitos à incidência na fonte à alíquota de 15%, e para os residentes em países com tributação favorecida a alíquota é de 25%. Pagamentos feitos a não residentes pela aquisição de *softwares* de prateleira que não são customizados para atender a demandas específicas dos adquirentes não são considerados *royalties*, não sofrendo a incidência de IRRF.

## 7.7 GANHOS DE CAPITAL

Uckmar *et al*<sup>159</sup> cita Henry Tilbery que não considera os ganhos de capital enquadrados na concepção clássica de rendimento, mas por representarem uma medida de capacidade contributiva, semelhante aos rendimentos admite-se sua tributação. Para os residentes no Brasil, os ganhos na alienação de bens e direitos situados no exterior estão sujeitos ao IR. Quanto aos não residentes a tributação é

---

<sup>158</sup> NUNES, Renato. **Imposto sobre a renda devido por não-residentes no Brasil**. São Paulo: Quatier Latin, 2010. p.244.

<sup>159</sup> UCKMAR, Victo; CORASANITI, Giuseppe; VIMERCATE, Paolo de' Capitani di; OLIVA, Caterina Corrado; GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. **Manual de Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Dialética, 2012. p.187.

apurada nos mesmos moldes.

## 7.8 PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

Os rendimentos auferidos por pessoas físicas residentes no Brasil por serviços prestados à residentes do exterior sujeitam-se ao IR, recolhido mensalmente mediante pagamento pelo “carnê-leão”.

Quanto aos serviços prestados por não residentes, após a criação da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE, incidentes sobre serviços técnicos, assistência técnica e serviços de assistência administrativa prestados por não residentes, a alíquota do IRRF nos casos de remuneração de serviços técnicos, de assistência técnica e de assistência administrativa, foi reduzida para 15%. Serviços gerais e os prestados por residentes de países com tributação favorecida estão sujeitos à alíquota de 25%.

Atualmente, empresas brasileiras costumam contratar serviços técnicos especializados sem transferência de tecnologia junto a não residentes, e, muitas vezes o serviço é prestado lá mesmo no exterior, sem intermediação de um estabelecimento permanente no Brasil.

Esse tema suscitou vários posicionamentos não uniformes do próprio fisco em consultas realizadas, que acabaram por desaguar no Poder Judiciário, que também tem posicionamentos ora pela incidência imposta, ora por não incidência, como por exemplo, o REsp nº 1.161.467, de 17/05/2012, 2ª Turma do STJ, no qual prevaleceu o entendimento de que a incidência do IRRF nesses casos seria incompatível com o artigo 7º das convenções celebradas pelo Brasil.

## 7.9 RENDAS DO TRABALHO PESSOAL

A incidência do IRRF sobre o trabalho pessoal de residentes no Brasil está previsto no artigo 43, pertinente a profissões dependentes e o artigo 45, de profissões autônomas, ambos contidos no RIR.

No que concerne às rendas de trabalho auferidas por não residentes, de acordo com o artigo 685, II, “a”, do RIR, com ou sem vínculo empregatício, são tributados na fonte a alíquota de 25%. O imposto incide sobre os valores brutos pagos aos não residentes, conforme previsto no artigo 713, do RIR.

## 8 INCIDÊNCIA DE IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS NAS CONVENÇÃO CONTRA A DUPLA TRIBUTAÇÃO

### 8.1 O IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA NAS CONVENÇÕES DE DUPLA TRIBUTAÇÃO

#### 8.1.1 Residência e domicílio nas convenções de dupla tributação

As Convenções contra a dupla tributação assinadas pelo Brasil se assemelham ao artigo 4º do Modelo OCDE, adotando como sinônimos residência e domicílio.

A qualificação como residente pertence ao direito interno de cada Estado contratante, limitado apenas pela conexão adotada, que deve ser, no caso das pessoas físicas, o domicílio ou a residência.

Como essa qualificação depende do conceito adotado no direito interno de cada Estado, pode ocorrer de ambos considerarem a pessoa como residente em cada um deles, dando lugar a dupla residência (*dual residence*).

Nesse caso, não havendo Convenção entre os Estados a pessoa será tributada nos dois Estados, mas havendo acordo, esse definirá qual das duas definições de residente prevalecerá para fins de tributação. A escolha da residência será por meio de conexões subsidiárias, através do seguinte procedimento: primeiramente, se escolherá o Estado onde houver a habitação permanente, no caso de haver essa em ambos os Estados, o critério será onde mantiver mais relações pessoais e econômicas. Se por qualquer um desses critérios não se resolver o impasse será escolhido o da permanência habitual. Não resolvendo, será pela nacionalidade, e não sendo também resolvida a questão será solucionada por comum acordo dos Estados.<sup>160</sup>

Essa série deve ser aplicada na ordem acima apontada e encontra-se prevista no artigo 4º da Convenção Modelo da OCDE. Tal sistema é conhecido como um verdadeiro sistema de “quebra-laços” (*tie breaker*)

Definida pela Convenção qual das duas residências será a escolhida, essa será, para fins de tributação, a residência fiscal. Sendo assim, no Estado da

---

<sup>160</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**. 7. ed. São Paulo: Ed. Forense, 2010. p.227.

residência preterida o sistema de tributação será por retenção na fonte, incidente sobre os não residentes.

### 8.1.2 O tratamento fiscal do imposto de renda pessoa física à luz da convenção modelo da OCDE

A partir dos próximos tópicos passa-se a analisar os diversos tipos de tratamentos fiscais dados aos rendimentos de pessoas físicas, à luz da Convenção Modelo da OCDE<sup>161</sup>, bem como aos acordos de bitributação dos quais o Brasil é signatário, e que integram o direito positivo brasileiro.

Essa exposição terá como linha mestra, tanto na ordem em que serão apresentadas como quanto às considerações formuladas (se bem que nessas últimas foram também consultados outros doutrinadores) os ensinamentos de Daniel Vitor Bellan<sup>162</sup>, acrescentando-se à lista as *partnership*.

## 8.2 PROFISSÕES INDEPENDENTES (ARTIGO 14)

Por entender útil à análise da presente atividade, passa-se a descrever o artigo 14, da Convenção:

1. Os rendimentos auferidos por um residente de um Estado Contratante decorrente de serviço profissional ou outras atividades de caráter independente serão tributáveis somente naquele Estado a menos que ele possua uma base fixa regularmente disponível naquele outro Estado Contratante para o fim de realizar suas atividades. Se este residente possuir tal base fixa, os rendimentos poderão ser tributados no outro Estado Contratante, mas apenas no montante em sejam atribuíveis a esta base fixa.
2. O termo 'serviços profissionais' inclui especialmente atividade independentes científicas, literárias, artísticas, educacionais e docentes, bem como as atividade independentes de médicos, advogados, engenheiros, dentistas e contadores.

A despeito do artigo 14, da Convenção Modelo da OCDE ter sido excluído da convenção, uma vez que deu lugar à aplicação do artigo 7º, também da convenção,

---

<sup>161</sup> Ainda que o autor Bellan, ao transcrever os artigos 15,16,17,18,19 e20, da Convenção Modelo da OCDE, - sobre o qual nos baseamos para comentar os artigos- não especifique qual a versão que se refere, temos a dizer que a versão de 2010 (que será atualizada em 2014), encontrada no site [www.oecd.org/itr/](http://www.oecd.org/itr/) no que pertine a esses artigos não sofreu alteração. BELLAN, Daniel Vitor. **Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Saraiva, 2010.

<sup>162</sup> BELLAN, Daniel Vitor. **Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Saraiva, 2010.

e que trata do lucro da empresa, fazendo com que o conceito de base fixa fosse substituído pelo de estabelecimento permanente, o modo da tributação não mudou porque ambos somente são retidos na fonte, nos casos em que o trabalhador ou a empresa tiverem base fixa no estado.

Porém, tratados já firmados pelo Brasil contemplando a cláusula 14, da Convenção, continuam válidos, além do que mesmo os tratados posteriores à substituição igualmente preveem cláusulas semelhantes a aquela substituída, como é o caso dos tratados concluídos pelo Brasil com o Chile e também com a Rússia.

E, não obstante o Brasil não ser membro da OCDE, reservou-se o direito de continuar aplicando dita cláusula as suas convenções por ser mais benéfica visto que a cláusula 7ª conduz a uma redução na tributação na fonte, o que lhe é prejudicial na medida em que seu papel proeminente é o de importador de serviços mais do que exportador.

Há que se atentar que o artigo 14 da Convenção somente é aplicável nos casos em que não haja relação de emprego, mas tão somente atividade exercida em caráter autônomo e independente.

Quanto ao conceito de “instalação fixa” é o equivalente, no que tange às profissões independentes, do “estabelecimento permanente”, em matéria de lucros comerciais e industriais. Xavier<sup>163</sup>, discorre que não obstante indefinida sua noção, ela tem em vista, por exemplo, o consultório do médico, o escritório de um advogado, ou engenheiro. Em virtude da crescente internacionalização das prestações de serviços independentes, é cada vez mais frequente que as pessoas disponham dessas instalações em Estados diversos dos que residem, neste caso, esse Estado terá competência para tributar os lucros imputáveis àquela instalação.

Nesse particular, há que se ressaltar que não é a mera existência de uma base fixa no estado da fonte, que enseja a tributação por esse Estado, mas a efetiva vinculação dos rendimentos a esta base fixa. O contribuinte pode ter uma base fixa no Estado fonte, mas não a ter utilizados para a execução do serviço.

Para parte da doutrina, entretanto, nesse caso, caberia ao contribuinte o ônus da prova de que os rendimentos provenientes do outro estado não foram produzidos a partir da base fixa ali existente.

Essa, por assim dizer premissa, que necessitaria ser derrubada, advém do

---

<sup>163</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**. 7. ed. São Paulo: Ed. Forense, 2010. p.574.

princípio da força da atração, que não obstante ser pouco aplicado, ainda persiste para alguns países, e que assenta que a mera existência de uma base fixa ou de um estabelecimento permanente no outro estado autorizaria a tributação por este estado não apenas dos rendimentos auferidos a partir dessa base fixa ou estabelecimento permanente, mas da totalidade de rendimentos produzidos pelo contribuinte naquele país.

Ao reverso, em diversas convenções assinadas pelo Brasil, a conexão relevante para a tributação cumulativa do Estado da fonte não é a existência, em seu território, de instalação fixa, mas a simples localização da fonte pagadora do rendimento – seja ela estabelecimento permanente ou sociedade aí residente. Nesse caso, não há como a fonte pagadora ser pessoa física, que nesse caso, permanecerá a competência exclusiva do Estado da residência.

Nessas convenções, se um advogado brasileiro prestar serviços a cliente, pessoa jurídica domiciliada na França, ainda que esse advogado não disponha no território francês de escritório próprio, os rendimentos pagos pelo mencionado cliente caem sob o âmbito do imposto francês.

A Convenção com o Chile admite ainda outra conexão alternativa que autoriza a tributação pelo país da fonte – a circunstância do profissional, seus empregados ou outras pessoas designadas por ela permaneçam ou as atividades prossigam no outro Estado contratante por um período ou períodos que, no total, somem ou excedam 183 dias, dentro de um período qualquer de doze meses. Neste caso, somente podem ser tributadas nesse outro Estado a parte da renda obtida de suas atividades desempenhadas por uma pessoa nesse outro Estado.

Entretanto há determinadas atividades independentes que não se submetem a esse regime disposto pelo artigo 14, da Convenção, por conterem regras específicas na própria Convenção. Tratam-se dos rendimentos de executivos de empresas e de artistas e desportistas, que dispõem de regras próprias, a saber, respectivamente, nos artigos 16 e 17, da Convenção, e que serão tratados nos tópicos seguintes.

Quanto às atividades compreendidas na previsão desta cláusula que trata de ‘outras atividades de carácter independente’, existem entendimentos divergentes.

Para Bellan<sup>164</sup>, há que se remeter ao direito interno, pois não há na

---

<sup>164</sup> BELLAN, Daniel Vitor. **Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Saraiva, 2010. p.127.

Convenção, tampouco nos tratados celebrados pelo Brasil, a definição do que seria atividade de caráter independente.

Vogel<sup>165</sup>, citado por Bellan, entende não ser admissível o reenvio para o direito interno previsto no artigo 3º da Convenção, sob o argumento de não haver nos países da mesma língua oficial da Convenção a definição de expressão idêntica.

Segundo o doutrinador, para caracterizar tais atividades haveria dois requisitos: a natureza do serviço – não industrial, nem comercial – a participação do capital que deverá ter caráter secundário. Para ele, o artigo 14 seria totalmente aplicável, não só para as atividades efetivamente exercidas pelo contribuinte, mas também naquelas de caráter potencial e as caráter negativo, significando esse último como sendo a obrigação que o contribuinte assume contratualmente de não exercer certa atividade.

Mas, o reenvio para o direito interno deve prevalecer uma vez que a própria Convenção Modelo em seu artigo 3º dispõe que para os casos em que o termo não estiver definido, e, a menos que o contexto exija outra solução, o Estado Contratante deverá adotar o significado que naquele momento é lhe atribuído pela lei daquele Estado.

Entretanto, caso a lei que dispõe sobre o imposto objeto da convenção não tenha a definição pretendida, há dois posicionamentos: aquele que interpreta de modo mais restrito, admitindo que somente poderá se adotar a definição prevista pela lei do tributo objeto da convenção; como outra, que admite a utilização de normas de outros tributos, ou mesmo de outros ramos do direito.

Esse é o entendimento da própria OCDE conforme dispõe seu Comentário 13.1 ao artigo 3(2) da Convenção, que somente será afastado no caso de não haver definição no direito interno.

Questão também geradora de dúvidas é a de qual país pertencerá a norma a se adotar para a definição do termo em questão, o país da fonte dos rendimentos, ou, da residência do beneficiário?

No caso de ambos se considerarem competentes, certamente ocorrerá a bitributação, o que justamente a Convenção objetivou obstar.

Para solucionar o impasse, divergem os doutrinadores: para Ellis e Giuliani,

---

<sup>165</sup> BELLAN, Daniel Vitor. **Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Saraiva, 2010. p.127.

citados por Silveira<sup>166</sup>, o artigo 3(2) autoriza o país da fonte a determinar o significado de acordo segundo a sua lei interna, dando, pois, ao país da fonte a prerrogativa de interpretar o termo segundo seu direito interno. Após o que o Estado da residência avaliará a interpretação, e dando o seu aval, concederá crédito ou isenção ao contribuinte (*tax relief*).

Helena Torres<sup>167</sup>, por seu turno, entende que o reenvio unilateral deverá recair sobre a legislação interna do Estado Contratante ao qual a cláusula convencional em questão atribuir competência para tributar o rendimento.

Mas parece mais consentâneo com o objetivo de um acordo, que é o consenso entre as partes o entendimento de Vogel e outros doutrinadores de que ambos os Estados igualmente aplicam o acordo, e à luz do artigo 3(2), os termos não definidos no tratado teriam o significado atribuído pelas leis internas de ambos os Estados. E, somente em caso de consenso expresso entre as partes - e ao contrário do que disciplina o artigo 3(2) – teria o país fonte prevalência na aplicação da sua lei interna.

Uma expressão que caracteriza essa situação é quanto a expressão “atividade de caráter independente”, cuja solução é o envio ao direito interno dos signatários. Nesse caso não há nas normas do imposto de renda que o defina, razão pela qual, o reenvio a outras normas que procedam a sua definição, sejam tributárias, ou não.

O local da realização direta da atividade deve estar atrelada a presença física do profissional e não o local onde se revelem o resultado.

A tributação exclusiva no estado de residência é excepcionada no caso da existência de uma base fixa no outro estado onde a atividade é exercida, que, no entanto não se será observada se a base fixa no estado da fonte, se tais rendimentos não estarem submetidos à tributação desse estado.

No caso de ser a fonte pagadora ser pessoa física, que não é alcançado ficando sujeitos à tributação no estado de residência do contribuinte.

Os dispositivos aqui explicitados atinentes ao trabalhador autônomo são também aplicáveis ao cooperado, desde que observadas as seguintes condições: na relação triangular que se forma, cooperado, cooperativa e tomador de serviço, o

---

<sup>166</sup> SILVEIRA, Maitto da. **Aplicação de Tratados Internacionais contra a bitributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p.127.

<sup>167</sup> TÔRRES, Helena Taveira. **Pluritributação Internacional sobre as Rendas das Empresas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p.355 .

cooperado necessariamente deve ser dirigido pela cooperativa, e não pelo tomador de serviço, posto que, nesse último caso, se configurará relação de emprego.

### 8.3 RENDAS DO TRABALHO (ARTIGO 15)

Por reputar útil a melhor exposição do presente tópico que se encontra tratado no artigo 15, da Convenção Modelo da OCDE, passa-se a reproduzir esse artigo:

#### ARTIGO 15 – RENDA DO EMPREGO

1 - Respeitadas as provisões dos Artigos 16, 18 e 19, salários, vantagens e outras remunerações similares auferidas por um residente de um Estado Contratante em função de um emprego serão tributados somente neste Estado a menos que o emprego seja exercido no outro Estado Contratante. Se o emprego for assim exercido, tal remuneração, sendo de lá proveniente, poderá ser tributada neste outro Estado.

2 - Não obstante as provisões do artigo 1, a remuneração auferida por um residente de um Estado Contratante em função de um emprego exercido no outro Estado Contratante será tributada somente no primeiro Estado se:

- a- o beneficiário permanecer no outro Estado Contratante por um período ou por períodos que não excedam 183 dias em qualquer período de doze meses que se inicie ou se encerre no ano fiscal considerado, e
- b- a remuneração seja paga por, ou em nome de, um empregador que não seja residente de outro Estado, e
- c- a remuneração não seja proveniente de um estabelecimento permanente do empregador neste outro Estado.

3 - Não obstante as provisões acima deste Artigo, a remuneração auferida em razão de emprego exercido a bordo de navio ou aeronave operados em tráfego internacional, ou a bordo de barco empregado em transporte doméstico por via aquática, poderá ser tributada no Estado Contratante no qual local de efetiva direção da empresa estiver situado.<sup>168</sup>

Esse artigo objetiva disciplinar além da remuneração relativa a emprego realizado no presente e somente no setor privado; à paga por entidades privadas, ainda que essa seja totalmente financiada por fundos públicos; bem como a paga por órgãos públicos que gerenciem empresa ou executem atividade privada, desde que o emprego a essa atividade se refira.

Segundo Pötgens, citado por Bellan<sup>169</sup>, o artigo 15 constitui-se, juntamente com os demais artigos que tratam dos rendimentos das pessoas físicas (artigos 16, 17, 18, 19 e 20), um “sistema fechado” próprio e de certa forma autônomo dentro da Convenção Modelo da OCDE. Assim é que qualquer rendimento que possa de

<sup>168</sup> Esse dispositivo segue as linhas mestras utilizadas desde o Modelo de 1928, da Sociedade das Nações, tendo sido também adotada redação praticamente idêntica pelos Modelos de 1980 e 2001 da ONU, bem como pelo Modelo de 1996 dos Estados Unidos (exceto em relação ao parágrafo 3º).

<sup>169</sup> BELLAN, Daniel Vitor. **Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Saraiva, 2010. p.150.

alguma maneira ser vinculado ou atrelado ao trabalho cairá dentro desse sistema fechado.

Tem esse artigo um caráter residual, abrangendo tal um “guarda-chuva” dentro desse “sistema”, todo o trabalho assalariado que não possa ser subsumido pelos demais artigos (16, 17, 18, 19 e 20) pertencentes a esse “sistema”.

Apesar da indefinição dos termos “salários, vantagens e outras remunerações similares” que se ressentem de uma melhor e expressa definição, para Bellan tal dificuldade de fato não é um ponto negativo, mas objetiva abarcar o maior número de sistemas jurídicos dos estados contratantes, que em caso do estabelecimento de definições dos termos de maneira que não deixasse qualquer margem a interpretações, por certo inviabilizaria a própria utilização da Convenção por muitos países cujos sistemas jurídicos não contemplassem os termos regamente definidos.

Vogel citado por Bellan<sup>170</sup> lança uma análise percuciente sobre o significado desses termos, primeiramente fazendo um confronto entre os artigos 15 e 18 do Modelo, sustentando que os valores recebidos após o término da relação de emprego podem se constituir tanto em salários ou outros benefícios pagos de maneira retroativa ou aposentadoria, concluindo que há que se atentar ao motivo e não ao momento do pagamento para que o devido enquadramento nos artigos 15, ou 18, do Modelo.

Para ele é irrelevante a classificação que o direito interno dê a remuneração recebida, assim, sempre que uma pessoa realize trabalho dependente qualquer retorno ou contrapartida, será considerado renda dessa atividade e, pois, submetido ao artigo 15, do Modelo da OCDE. Para ele a convenção requer uma interpretação a mais ampla possível de modo a abarcar todas as formas de remuneração tributáveis, sugerindo, inclusive uma interpretação gramatical e sistemática desse artigo.

Bellan refuta esse entendimento, com o que concordamos, posto que tanto a interpretação gramatical, quanto à sistemática, não são bons instrumentos para se obter uma melhor entendimento desse artigo.

A sistemática adotada pela Convenção Modelo se baseia no reenvio ao direito interno dos estados contratantes.

No caso brasileiro, para se perscrutar quem recebe “salários, ordenados ou outras remunerações similares”, faz-se necessário ater-se a definição de

---

<sup>170</sup> BELLAN, Daniel Vitor. **Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Saraiva, 2010n. p.152.

empregado, contida na Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, uma vez que, tecnicamente, no Brasil, somente o empregado é remunerado com salário.

E, que para que seja considerado empregado, segundo a CLT, há que se verificar a prestação dos serviços por pessoa física com continuidade, subordinação e mediante remuneração.

No que concerne a definição da expressão “outras remunerações similares”, entendemos, como Bellan, que contemplam, no direito brasileiro, as demais categorias de trabalhadores, que não se enquadram na definição de empregado, supra apontada.

Quanto ao Estado competente para tributar, segundo Bellan, é aquele no qual o emprego é exercido, ou seja, segundo a OCDE, no local onde fisicamente se encontra o empregado, não sendo relevante, para fins de tributação, se eventualmente o resultado de seu trabalho seja aproveitado em outro Estado, o local do pagamento da remuneração, o local onde é feita a contratação, nem tampouco o local da residência do empregado.<sup>171</sup>

Já Xavier<sup>172</sup> assevera que seguindo o artigo 15, da Convenção Modelo, as convenções internacionais reconhecem, em princípio, a competência exclusiva do Estado da residência para tributar a renda do trabalho.

Nesse passo, quando o emprego é exercido no Estado de residência do empregado, nenhum problema se suscita.

Entretanto, se é exercido noutro Estado diverso do da residência faz-se necessário indagar o tempo de sua duração, conforme prevê o próprio artigo 15.

No caso de atividades temporárias o Estado da residência tem poder exclusivo, desde que verificadas, cumulativamente, as seguintes condições:

- a) o beneficiário permanecer no outro Estado durante um período ou períodos que não excedam, no total 183 dias do ano fiscal considerado; (esse período foi redefinido na versão da convenção de 1992, deixando de ser o ano fiscal, para ser qualquer período de doze meses que comece ou termine no ano fiscal considerado); (Xavier)
- b) a remuneração for paga por empregador ou em nome do empregador que não é residente do outro Estado;
- c) o encargo das remunerações não couber a um estabelecimento permanente ou a uma instalação fixa que o empregador tiver no outro Estado.

---

<sup>171</sup> BELLAN, Daniel Vitor. **Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Saraiva, 2010.

<sup>172</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**. 7.ed. São Paulo: Ed. Forense, 2010. p.575.

Nesse contexto, o Estado em que o trabalho é exercido terá competência cumulativa se ocorrer alternativamente uma das três seguintes hipóteses:

- a) o empregado estiver presente mais de 183 dias; ou
- b) a remuneração for paga por ou em conta de empregador residente nesse Estado; ou
- c) o empregador não residente tiver um estabelecimento permanente ou instalação fixa que suporta a remuneração.

Esta última condição, alerta Heleno Torres<sup>173</sup>, visa eliminar inúmeros casos de abuso através do recurso à prática designada por “locação internacional de mão de obra” por períodos inferiores aos 183 dias, que é recrutada por intermediário localizado no estrangeiro, que passa a ser considerado o empregador de mão de obra que a aluga para o empregador local, as chamadas *international hiring-out of labor*.

À vista do exposto, chegam-se as seguintes conclusões: a exclusividade do direito de tributar do Estado da residência cessa quando a fonte de pagamento se localiza também no país em que o emprego é exercido (fonte de produção); para que o Estado onde o emprego temporário é exercido tenha competência para tributar o salário, bastam verificar uma das três hipóteses supra descritas – tempo de trabalho superior a 183 dias, ou, salário a cargo de empregador residente, ou, empregador não residente com estabelecimento ou instalação fixa.

Vogel<sup>174</sup> afirma que a eventual permanência curta, após uma longa (mais de 183 dias) enseja a tributação no estado da atividade, uma vez que não se trata mais de uma permanência “temporária” do empregado nesse estado.

Nesse passo fica a questão: quanto tempo é necessário para que a ausência do empregado no exterior (fora do estado de atividade) inicie um novo prazo de 183 dias dentro do qual sua remuneração não seja tributada, que somente voltará a sê-lo no caso de sua permanência superar novamente o limite?

A OCDE, a despeito da existência de diferentes formas de cálculo do período de 183 dias pelos diversos estados, orienta a utilização do método dos “dias de presença física”, do empregado no país, utilizando-se de critério simples: ou seja, o

---

<sup>173</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação Internacional sobre as Rendas das Empresas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p.533.

<sup>174</sup> VOGEL, Klaus. **Double Tax Treaties and Their Interpretation**. 4Int'l Tax & Bus.Law.1 (1986). Disponível em: <<http://scholarship.law.berkeley.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1039&context=bjil>>. Acesso em: 08 fev. 2013. p.897

empregado está fisicamente presente ou não no país.

Quanto ao cálculo dos 183 dias, a OCDE, propõe:

parte de um dia, dia de chega, dia de partida, e todos os outros dias gastos dentro do Estado de atividade como sábados e domingos, feriados nacionais, feriados antes, durante e depois da atividade, pequenos intervalos (treinamentos, greves, 'lock-out', atrasos no fornecimento), dias enfermo ( a menos que a enfermidade impeça o empregado de deixar o país e, caso contrário, ele fizesse jus à não tributação) e morte ou doença na família.

A OCDE ressalta, porém, que devem ser excluídos deste cômputo os dias gastos no estado de atividade durante viagem entre dois pontos externos a este país. A ideia é que qualquer dia inteiro de permanência fora do país seja excluído do cômputo dos 183 dias, qualquer que seja a razão dessa ausência. Por outro lado, a permanência do empregado no estado, ainda que por breves momentos, contará esse dia para o referido prazo.

A versão de 2008, dos Comentários acrescenta que, na hipótese do trabalhador vir a adquirir residência fiscal no estado onde o trabalho é realizado, os dias de residência, após a aquisição do 'status' de residente, não devem ser computados no limite dos 183 dias.

O segundo requisito que deve ser cumulativamente observado para a não tributação dos rendimentos do trabalhador no estado em que o emprego é desempenhado, é que o empregador não seja um residente deste estado.

Para Schoueri citado por Bellan<sup>175</sup> a expressão "residente" prevista no artigo 15 (2) (b) da Convenção Modelo deve ser interpretada como sujeito à tributação, de forma que poderá ser aplicável a exceção prevista do parágrafo (2) do artigo, caso o empregador não esteja sujeito à tributação no estado do emprego, nos termos do direito interno deste estado.

O terceiro requisito para o gozo da isenção de tributação no estado onde é realizado o trabalho, além do empregador não pode ser residente neste estado, também os rendimentos não devem ser provenientes de um estabelecimento permanente do empregador existente neste estado.

Ressalte-se que não é necessário que o empregador não tenha estabelecimento permanente no estado, mas tão somente, que os rendimentos não sejam dele provenientes.

---

<sup>175</sup> BELLAN, Daniel Vitor. **Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Saraiva, 2010. p.177

Bellan<sup>176</sup> aponta também a situação em que a limitação prevista no artigo 15 (2) (c) da Convenção Modelo também se materializará, caso um canteiro de obras ou projeto de construção ou instalação originalmente previsto para durar menos de doze meses transforme-se em estabelecimento permanente, em função da superação desse limite, situação que ensejará a tributação neste estado, retroativamente, desde o início das atividades, dos rendimentos dos respectivos trabalhadores.

O empregador de uma forma geral pode ser pessoa jurídica e também pessoa física.

Também merece análise os benefícios indiretos recebidos pelos empregados, tais como direito de uso de residência ou automóvel, seguro de vida ou de saúde, títulos de clube, etc., conhecidos como *fringe benefits*.

Segundo os Comentários da OCDE, tais benefícios estariam incluídos no artigo 15 da Convenção Modelo, assim como às ajudas de custo e *overseas allowances*, (compensações pagas nos Estados Unidos, com o objetivo de possibilitar a adaptação do empregado ao novo modelo de vida). Xavier<sup>177</sup> também concorda com essa colocação, mas entende não se aplicar esse benefício aos valores pagos ao empregado, a título de reembolso de despesas, posto essas se consubstanciarem em despesas do empregador que ressarce o empregado desses valores mediante a apresentação por esse dos comprovantes de despesas.

A inclusão, todavia, dos *fringe benefits* no artigo 15, dependerá do regime jurídico aplicável a figura no direito interno do Estado que aplica o tratado.

No Brasil, o artigo 458, da CLT relaciona os benefícios que são pagos ao empregado como “salário utilidade” que se enquadrariam como *fringe benefits*. A doutrina especializada no Direito do Trabalho entende que essa relação é meramente exemplificativa, podendo ser incluídas outras utilidades, sendo suficiente, apenas, para o seu enquadramento, a habitualidade e a gratuidade.

A remuneração dos empregados, principalmente executivos, pode se dar através de opções de compra de ações, conhecidas internacionalmente por *stock options*, que serão enquadradas como remuneração se objetivarem estimular a produtividade do empregado ou tornar mais atrativa a empresa para pessoal qualificado.

---

<sup>176</sup> BELLAN, Daniel Vitor. **Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Saraiva, 2010. p.180.

<sup>177</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**. 7. ed. São Paulo: Forense, 2010. p.365.

Mas esse tipo de remuneração suscita discussões em seu enquadramento como remuneração do trabalho, pois se há ordenamentos jurídicos que os consideram renda do trabalho, outros, ganhos de capital. Para muitos autores, o rendimento deve ser considerado renda do trabalho até o momento do exercício do direito, quando então serão definidos como ganhos de capital.

Também, aqui, a definição de sua natureza vai depender do direito interno do Estado contratante, que poderá reconhecer, ou não, sua natureza salarial, nos termos do artigo 3 (2) da Convenção Modelo da OCDE.

Segundo Bellan<sup>178</sup>, aos outros direitos ou benefícios trabalhistas: décimo terceiro, férias e adicional de um terço, aviso prévio, salário família, FGTS, e multa por rescisão sem justa causa e demais adicionais que possuam natureza salarial são também aplicáveis esse artigo.

Igualmente quanto à participação nos lucros ou resultados- PLR-, Bellan também entende que não exclui a relação de emprego uma vez que não podem ser caracterizados como sócios da empresa, tendo em vista a própria inexistência de *affectio societatis*. O Tribunal Superior do Trabalho, inclusive já considerou em seu Enunciado 251, anterior, Constituição Federal, que a “parcela da participação nos lucros da empresa, habitualmente paga, tem natureza salarial para todos os efeitos legais”.

Bellan<sup>179</sup> entretanto, discorda dessa posição jurisprudencial que possuiria natureza própria não podendo ser considerada como salário ou remuneração no direito interno brasileiro, não excluindo a possibilidade de serem considerados remuneração similar a salário. No entanto, entende que a desvinculação como remuneração tem natureza essencialmente trabalhista, não afastando completamente sua condição de retorno ou retribuição do empregado em função do trabalho.

Aos professores e pesquisadores, que, ao contrário dos estudantes, que possuem tópico de análise em separado, podem ser atribuídos, dependendo do tipo de contratação o artigo 14, ou 15. Para tanto, a duração de sua atividade desde que não supere dois anos haverá isenção do Estado fonte, ou seja, daquele onde exercem suas atividades, desde que observados o prazo de permanência e de que sejam remunerados seja feita por pessoas domiciliadas no exterior.

---

<sup>178</sup> BELLAN, Daniel Vitor. **Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Saraiva, 2010. p.213.

<sup>179</sup> BELLAN, Daniel Vitor. **Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Saraiva, 2010. p.217.

Tal prazo se torna necessário uma vez que o excedendo, passam a adquirir o estatuto fiscal de residente, com a automática consequência de sua tributação com base no Princípio da universalidade. Além do mais poderá o país de origem não reconhecer a perda da condição de residente, e os tributar também, dando origem a bitributação.

Necessário também que ditos professores e pesquisadores, tenham sido convidados pelo Estado, universidade, escola, museu ou outra instituição cultural, ou cumprindo programa oficial de intercâmbio.

Quanto a empregos a bordo de navios e aeronaves em tráfego internacional, o artigo 15, autoriza a tributação no estado onde estiver localizada a efetiva direção ou da gerência da empresa responsável por estas atividades, independentemente do local onde desempenhado. Em casos em que ocorra tributação pelo Estado de residência deste trabalhadores, surgindo a bitributação essa poderá ser afastada pela aplicação do artigo 23 da Convenção Modelo.

Assim também como no tópico anterior, a Convenção Modelo da OCDE, tampouco a maioria dos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil, não define as categorias de rendimento, bem como sua delimitação, razão pela qual, faz necessária a aplicação do quanto disposto no artigo 3(2) da convenção que prevê o reenvio ao direito interno.

#### 8.4 REMUNERAÇÃO DE DIRETORES (ARTIGO 16)

Por se reputar importante, passa-se a transcrever o artigo 16, da Convenção Modelo da OCDE:

##### ARTIGO 16 – REMUNERAÇÃO DE DIRETORES

A remuneração de diretores e outros pagamentos similares auferidos por residentes de um Estado Contratante, em razão de sua condição de membro de diretoria em uma empresa residente do outro Estado Contratante, poderão ser tributados neste outro Estado.

Nesta condição vê-se que tanto o Estado onde efetivamente é exercido o trabalho, como o Estado da residência fiscal da empresa têm competência para tributar.

Heleno Torres<sup>180</sup>, para quem o artigo 16 visa as remunerações auferidas tanto por pessoas físicas quanto jurídicas residentes de um Estado Contratante aplica-se também na qualidade de membro do conselho de administração ou do conselho fiscal de uma sociedade residente de outro Estado Contratante. Como em alguns países as sociedades compreendem órgão equiparáveis aos conselhos de administração ou aos conselhos fiscais aqueles têm a faculdade, de incluírem em suas convenções bilaterais ditos órgãos neste artigo.

Em seus tratados, o Brasil, via de regra, inclui também os conselhos fiscais e de administração, bem como outras modalidades societárias, como as sociedades por cotas de responsabilidade limitada, entre outras. .

Para fins do artigo 16, não é relevante o tempo de permanência do diretor no estado de residência da empresa. Até mesmo a presença física é prescindível para a tributação do estado de residência da empresa.

A aplicabilidade do artigo 16 fica restrita, entretanto, aos rendimentos pagos a residentes em um dos estados contratantes, em razão do exercício do cargo de diretor em empresa residente do outro estado contratante. É curial apontar que os rendimentos podem ser inclusive pagos por uma terceira companhia, distinta daquela em prol da qual a atividade é exercida.

Os valores pagos 'in natura' pelos ocupantes dos cargos de diretoria também serão abrangidos pelo artigo 16.

A remuneração dos diretores decorre do exercício de uma atividade independente, nos termos do artigo 14 (ora revogado) ou do trabalho assalariado, nos termos do artigo 15, razão pela qual, pode-se dizer que o artigo 16 acaba se revelando uma regra especial, no qual não será relevante o local do efetivo desempenho das atividades, mas o local de residência da empresa, daí, sua prevalência sobre as demais.

Outro ponto a ponderar é o caso em que uma mesma pessoa auferir rendimentos, simultaneamente, por suas atividades como diretor-empregado, que ficaria sujeita ao artigo 15, uma vez que o artigo 16, fica restrito, exclusivamente, ao exercício da função de diretor.

Nesse caso, a solução é a discriminação dos rendimentos auferidos pela condição de diretor, quando aplicável o artigo 16, e na condição de empregado,

---

<sup>180</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação Internacional sobre as Rendas das Empresas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p.533.

quando aplicável o artigo 15.

## 8.5 ARTISTAS E DESPORTISTAS (ARTIGO 17)

São tributáveis no Estado em que suas atividades forem exercidas – Estado da fonte – independentemente serem essas pessoas empregados ou não, representando uma exceção ao regime dos artigos 14 e 15.

Segundo Xavier<sup>181</sup>, em razão de tais atividades compreenderem uma diversidade de modos de remuneração, envolve também uma complexa análise para sua qualificação, dessa resultando, dentre outras, a exclusão da remuneração do empresário e os *royalties* devidos pelo trabalho intelectual.

No caso da remuneração ser coletiva, como o de uma orquestra, onde o artista recebe salário independentemente de cada espetáculo realizado, onde o Estado em que a atividade for exercida poderá tributar esses rendimentos na proporção do salário por cada espetáculo.

Helena Torres<sup>182</sup> também faz menção ao não enquadramento nesse artigo dos intervenientes convidados a participar numa conferência, nem o pessoal administrativo ou técnico (operadores cinematográficos, coreógrafos, produtores, etc.).

O artigo 17, que difere do entendimento corrente de que os rendimentos produzidos por um contribuinte no exterior somente ali seriam tributáveis se as atividades fossem realizadas a partir de um estabelecimento permanente ou base fixa localizada naquele outro país, uma vez que permite a tributação do rendimento dos artistas e esportistas no estado em que estas atividades são realizadas, ainda que não haja um estabelecimento permanente, nem base fixa ali localizada.

## 8.6 APOSENTADORIAS (ARTIGO 18) E REMUNERAÇÕES E APOSENTADORIAS PAGAS PELO GOVERNO (ARTIGO 19)

Por se tratarem de assuntos correlatos, passa-se a explanação de ambos nesse tópico.

---

<sup>181</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**. 7.ed. São Paulo: Ed. Forense, 2010. p.535.

<sup>182</sup> TÔRRES, Helena Taveira. **Pluritributação Internacional sobre as Rendas das Empresas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p.325.

No que tange às aposentadorias pode-se inferir que o artigo 18 se constitui em uma regra especial em relação ao artigo 15, este pertinente ao tempo de atividade do trabalhador, àquele, após o final de sua atividade laborativa.

Quando essa atividade decorreu do exercício de atividade prestada ao governo, incidirá o artigo 19, que por ser mais específico prevalecerá em relação ao artigo anterior.

Heleno Torres<sup>183</sup> também pondera que por ser pertinente a trabalho anterior o Estado com competência para tributar é o pertinente ao de onde a atividade foi exercida. Tal situação somente não se configura se caracterizada a situação prevista no artigo 19, 2, (b), ou seja, se a pessoa física for residente e nacional do outro Estado, quando a competência de tributar será desse Estado.

Também se incluem nesse tópico as pensões de viúvas e de órfãos e outras remunerações similares tais como rendas vitalícias pagas a título de emprego exercido anteriormente.

No que tange as remunerações de que trata também o artigo 19, a competência para tributar é da incumbência do Estado que realiza os pagamentos, devendo o outro Estado poupar ditas pessoas de tributação, seja qual for o método utilizado na respectiva convenção (isenção ou crédito de imposto).

Os empregados brasileiros que trabalhem como empregados de embaixadas estrangeiras aqui instaladas são tributados pelo Brasil, desde que não sejam diplomatas.

No que pertine especificamente ao artigo 19, segundo discorre Bellan<sup>184</sup>, há diversidade de aplicação desse artigo, sendo certo que muitos se afastam do Modelo da OCDE, havendo apenas duas Convenções que tem redação praticamente idêntica a esse dispositivo, as celebradas com Chile, China e África do Sul.

O doutrinador também aponta que de todas as convenções, somente a do Canadá não traz em seu artigo 19 a previsão de pensões pagas pelo Estado, razão pela quais ditas pensões ficam reguladas pelo artigo 18, que prevê a competência para tributar do país da fonte dos rendimentos, exceto se o beneficiário for um nacional ou residente no outro Estado.

---

<sup>183</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação Internacional sobre as Rendas das Empresas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p.535.

<sup>184</sup> BELLAN, Daniel Vitor. **Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Saraiva, 2010. p.345.

## 8.7 ESTUDANTES (ARTIGO 20)

Aos estudantes, que objetivem a educação ou realização de treinamentos, ou seja, estejam na condição de estudante de universidade, escola superior, ou na condição de estagiário, beneficiário de bolsa, serão isentos de imposto no Estado em que se encontram, desde que as importâncias recebidas sejam direcionadas a cobrir as despesas de manutenção, estudo ou formação provenientes de fontes situadas fora do desse Estado.

Nesses casos, como geralmente os Estados não tributam os pagamentos ou remessas enviados ao exterior para fins educacionais, há geralmente a ocorrência de dupla isenção.

Um fator importante a se apontar é que esse artigo 20 não exige que o contribuinte já seja estudante ou aprendiz em seu país de origem para que possa se beneficiar da isenção de outro estado. Exige, apenas, que se qualifique como tal, à luz das atividades realizadas no exterior.

Bellan<sup>185</sup> aponta os cinco requisitos a serem observados para a aplicação do artigo 20:

1. os beneficiários devem ser estudantes ou aprendizes, não sendo necessário que a pessoa já seja estudante em seu país de origem. E a menos que o tratado exija, o benefício poderá ser concedido a estudantes de nível básico ou médio;
2. os beneficiados devem ser, ou terem sido residentes do outro Estado signatário da Convenção. Segundo entende Bellan, esse benefício também pode ser aplicado àquele que tiver residência em outro país, desde que descaracterize a residência no primeiro Estado;
3. o único propósito do beneficiário seja a educação ou o treinamento. Há que se atentar que se o estudante trabalhar localmente, esse salário não terá isenção, incidindo para esse rendimento o artigo 15. Aspecto interessante é a situação em que o estudante permaneça em caráter definitivo no país, o que para muitos doutrinadores implicaria a perda retroativa do benefício, o que Bellan, que com ele nos filiamos, de que somente a partir da cessação das atividades que levaram o estudante ao exterior é que cessará a isenção;
4. o propósito da estada no exterior seja exclusivamente em razão de estudo ou treinamento. Os pagamentos isentos referem-se especificamente ao destinado a manutenção e custeio dos estudos ou treinamento. Eventual rendimentos por outras fontes – dividendos, juros, salários, etc.- ficarão submetidos aos respectivos dispositivos da Convenção;
5. a fonte desses pagamentos provenha do exterior. Tais pagamentos, conforme se deduz pela análise do artigo, não precisam ser necessariamente provenientes do estado de origem.

---

<sup>185</sup> BELLAN, Daniel Vitor. **Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Saraiva, 2010. p.375.

O artigo 20 consiste numa regra especial, que prevalece sobre todos os artigos relativos às regras distributivas de competência tributária.

## 8.8 AS PARTNERSHIPS

A definição de *partnerships* não encontra no cenário mundial um entendimento uníssono, posto que enquanto muitos países, a conceituam como contribuinte para fins de tributação da renda, noutros, atribuem aos respectivos participantes como pessoas passivas de uma relação tributária que incida sobre os rendimentos auferidos nesse tipo de associação.

Na definição de Silveira<sup>186</sup>, as *partnerships* podem ser definidas como qualquer acordo firmado entre duas ou mais pessoas (físicas ou jurídicas) que se reúnem a fim de obter lucros na administração de um negócio comum. Tem semelhanças com as *joint ventures*, que se constituem associações de duas ou mais pessoas (físicas ou jurídicas) com o propósito de gerir como co-titulares e por tempo determinado, uma empresa, um negócio, uma operação.

Nos países em que a incidência do imposto sobre a renda recai sobre os participantes, e não sobre as *partnerships*, são tais entidades consideradas, para esses países, no que concerne a tributação da renda, como entidades transparentes.

Há que se ponderar que ainda que considerada entidade com personalidade jurídica nos moldes previstos pelas leis civil e comercial, pode ser que, para fins fiscais, não o seja. Isso está a significar que, nesses casos, a personalidade jurídica de uma identidade, significa, tão só, a possibilidade de se obrigar perante terceiros, mas para fins fiscais não são assim consideradas.

Esse tratamento é de natureza eminentemente fiscal e se afasta da conceituação de tais entidades da legislação civil e comercial. Também não se adéqua a teoria da desconsideração da personalidade jurídica que é uma sanção aos sócios de uma sociedade que tenham agido com abuso ou ilegalidade na condução dos negócios da sociedade. Ainda que, também, nas *partnerships* a transparência fiscal seja adotada como medida anti-abuso, para se evitar a evasão fiscal internacional, objetivando limitar a utilização dos chamados paraísos fiscais, ou

---

<sup>186</sup> SILVEIRA, Maitto da. **Aplicação de Tratados Internacionais contra a bitributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p.200.

de regimes fiscais preferenciais ou privilegiados.

No Brasil, a transparência fiscal foi adotada em suas duas modalidades: em função da natureza fiscal – adotada, por exemplo, para facilitar a arrecadação – e nos casos de medidas anti-abuso.

É curial apontar, também, que o Código Civil vigente no Brasil (assim também o Código Civil de 1916) não contempla as *partnerships* dentre as formas societárias.

Contudo, se verificarmos o artigo 146<sup>187</sup>, do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000, de 26/03/1999) concluiremos que a legislação tributária brasileira desconsiderou as formalidades próprias do Direito Privado, imputando tributação também às organizações empresarias sem registro e, portanto, irregulares.

Quanto aos acordos para evitar a bitributação, o Brasil manifestou, como país não membro da OCDE, em face dos Comentários da OCDE ao artigo 1º da Convenção-Modelo, posição favorável à extensão dos benefícios oriundos dos tratados contra bitributação às *partnerships*, desde que consideradas entidades legais nos países de origem<sup>188</sup>. É claro que dita manifestação não tem efeito vinculante, e que o Brasil em um caso concreto assim não considere.

Entretanto, ratificando essa posição, o Brasil, no acordo contra bitributação celebrado com o Canadá, no artigo III, § 1º, “d” considera como pessoas: as físicas; as jurídicas e qualquer outro grupo de pessoas.

A favor desse entendimento – que considera as *partnerships* para fins fiscais, pessoas – o Relatório da OCDE veio dispor que *partnerships* são pessoas nos termos do artigo 3 (1) (a) da Convenção- Modelo, como também, à luz do artigo 4, desde que não seja tratada como transparente para fins fiscais, caso contrário, os respectivos membros poderão invocar os benefícios do tratado, celebrado entre o país da residência dos sócios e o Estado da fonte do rendimento.

Por outro lado, para que as *partnerships* sejam consideradas residentes à luz do tratado, faz-se necessário que sejam reconhecidas como tal pelo país da residência e ser sujeita à tributação de sua renda mundial (universalidade).

---

<sup>187</sup> Artigo 146 São contribuintes do imposto e terão seus lucros apurados de acordo com este Decreto:

I. as pessoas jurídicas

§1º As disposições deste artigo aplicam-se a todas as firmas e sociedades, registradas, ou não. (redação art.27, §2º Decreto-Lei nº 5.844/43).

<sup>188</sup> SILVEIRA, Maitto da. **Aplicação de Tratados Internacionais contra a bitributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p.234.

## 9 ELISÃO FISCAL INTERNACIONAL

O conceito de elisão fiscal internacional (*tax avoidance*) é diverso de evasão fiscal (*tax evasion*), porque o contribuinte não está, necessariamente, praticando um ato ilícito no sentido de violar alguma norma de direito tributário, mas, sim, praticando, na maioria das vezes, um ato lícito, consubstanciado num planejamento tributário em face dos diversos regimes fiscais de ordenamentos distintos em que possa ser enquadrado.

Vale ressaltar, que o caminho escolhido pelo contribuinte, no que concerne a escolha da ordem jurídica não significa, necessariamente, ausência de tributação, mas, sim, uma tributação mais moderada.

A elisão fiscal internacional pode classificar-se, segundo Xavier<sup>189</sup>, em função da natureza do elemento de conexão utilizado: pode ser subjetiva – quando se opera através de um elemento de conexão subjetivo, como a residência ou o domicílio do contribuinte – ou, objetiva - através de um elemento de conexão objetivo, como o local onde se situa a fonte de produção ou de um pagamento de um rendimento, ou do local do exercício da atividade, ou do local de instalação permanente.

A elisão pode ser lícita (planejamento consistente) ou ilícita (planejamento fiscal abusivo). A tese da ilicitude da elisão, hoje se encontra em minoria.

Os instrumentos da elisão fiscal internacional são os meios que o contribuinte se utiliza para atingir seus fins, ou seja, realizar seus atos tributáveis em locais de tributação mais favorável.

E os locais em que isso pode ocorrer são chamados de paraísos fiscais ou de regimes fiscais preferenciais.

Nos países de tributação favorecida (como são chamados, no Brasil, os paraísos fiscais) comumente não há incidência de imposto de renda sobre as pessoas jurídicas cujo capital seja detido por não residentes e exerçam as atividades fora do território em questão, e igualmente, na maioria deles, não incide o imposto de renda na fonte sobre os rendimentos distribuídos aos seus sócios ou sobre os rendimentos pagos a terceiros.

Os regimes fiscais preferenciais são concedidos por países ou territórios de níveis de tributação normal que têm zonas do seu território sujeitas a regimes fiscais

---

<sup>189</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**. 7. ed. São Paulo: Ed. Forense, 2010. p.236.

privilegiados. Muitos estudiosos os têm como modalidade de elisão ou evasão fiscal cometidos não pelos contribuintes, mas pelos próprios Estados em suas relações recíprocas.

Esses regimes de tributação que foram intensos a partir dos anos 1980, hoje se encontram abolidos ou alterados como consequência dos trabalhos sobre a concorrência fiscal prejudicial<sup>190</sup>, levados a efeito pela União Europeia e pela OCDE.

Atualmente, aceitam-se o planejamento fiscal como forma de economizar imposto, desde que não haja abuso de direito; só a elisão abusiva ou o planejamento inconsistente se tornam ilícitos. Essa concepção está prevista no artigo 116<sup>191</sup>, parágrafo único do CTN, com a redação que lhe foi dada a Lei Complementar nº 104/2001.

O combate ao planejamento abusivo considerando também as operações internacionais dá-se através de<sup>192</sup>:

a) normas gerais antielisivas domésticas, cujo exemplo é o artigo 116, do CTN.

A principal discussão envolvendo sua aplicação é a relacionada à aplicação de convenção sobre a tributação e a renda e do capital, que pode acarretar o *treaty override* que consiste na inserção de uma pessoa residente em um terceiro estado como beneficiário do tratado assinado entre o país de fonte e o de residência do acionista beneficiário. A posição adotada pela OCDE é no sentido de não haver conflito claro entre essas normas antielisivas e os tratados internacionais;

b) normas antielisivas específicas domésticas, são previstas no ordenamento jurídico de um país para prevenir a realização de planejamentos tributários abusivos, previamente identificados, alcançados por sua hipótese de incidência. A OCDE em seus comentários entende que tais normas não são incompatíveis com os tratados internacionais. Tais seriam de transparência fiscal internacional e das regras de controle da subcapitalização;

---

<sup>190</sup> Regimes de tributação concedidos por países ou territórios que provocam a erosão das receitas fiscais de outros Estados ou outros Estados posto que, à semelhança dos paraísos fiscais, provocam concorrência fiscal prejudicial

<sup>191</sup> Artigo 116.

Parágrafo único: A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos os negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

<sup>192</sup> UCKMAR, Victo; CORASANITI, Giuseppe; VIMERCATE, Paolo de' Capitani di; OLIVA, Caterina Corrado; GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. **Manual de Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Dialética, 2012. p.360.

- c) normas gerais antielisivas convencionais que se traduzem em dispositivos nos tratados que negam os benefícios da convenção no caso de uso abusivo do tratado;
- d) normas antielisivas específicas convencionais, previstas no artigo 1º da Convenção Modelo da OCDE, que prevê que a aplicação potencial de regras gerais antielisivas não significa que não há necessidade de inclusão, nas convenções de regras específicas convencionais visando evitar elusão fiscal.

## 10 OS ACORDOS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E O PRINCÍPIO DA DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA

A Declaração Universal dos Direitos Humanos já no seu próprio Preâmbulo e em primeira manifestação reconhece ser a dignidade inerente a todos os membros da família humana.

A Constituição Federal de 1988, em suas disposições, quer no artigo 5º, que enumera em seus incisos uma gama de direitos e deveres, que se localizam no Título denominado “Dos Direitos e Garantias Fundamentais”, quer nos demais artigos espalhados por seu corpo, esses de modo implícito àquele de modo explícito observam as diretrizes da Declaração Universal.

A dignidade da pessoa humana é um valor espiritual e moral à pessoa e dela emanam outros princípios que solidificam esse entendimento, tais como a igualdade que, no campo tributário, se desdobra, dentre outros, nos princípios da capacidade contributiva e da proibição do confisco.

O Princípio da capacidade contributiva, decorrente como supra dissemos, do princípio da própria igualdade é um dos mecanismos mais eficazes para que se alcance a tão almejada Justiça Fiscal.

Os impostos, quando ajustados ao Princípio da capacidade contributiva permitem que os cidadãos cumpram perante a própria comunidade, seus deveres de solidariedade política, econômica e social<sup>193</sup>.

Tais exações têm como escopo não o pagamento de algum serviço prestado ao contribuinte pelo Estado, mas, essencialmente, como contribuição às despesas públicas permitindo assim que o Estado atenda às necessidades dos mais pobres, sem, contudo se descuidar também dos contribuintes.

Contudo, o Estado deve ter também a preocupação, ao tributar os que têm capacidade contributiva, que essa exação não seja tal que vá além de suas possibilidades, que esgote a riqueza tributável do contribuinte tornando um confisco de seus bens. Decorre daí, o princípio que proíbe o confisco, que inclusive, têm previsão expressa na Constituição em seu artigo 150, inciso IV, que nos leva a concluir que ambos princípios andam juntos e são elementos que necessitam ser observados sob pena de se infringir a própria dignidade da

---

<sup>193</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros Editora, 2009. p.85.

pessoa humana.

Diz a Constituição em seu artigo 145, § 1º, que o imposto sobre a renda da pessoa física – objeto deste trabalho – será informado pelos princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade. Esses princípios objetivam justamente preservar a capacidade contributiva do contribuinte e a não-confiscatoriedade de seus bens.

A razão de ser desses princípios que limitam o poder de tributar do Estado em favor do contribuinte é justamente atender ao Princípio da dignidade da pessoa humana, e são observados em todo sistema tributário dos países, pelo menos, do mundo ocidental.

Partindo-se desse entendimento, é forçoso admitir que as relações comerciais entre países, faz surgir a incidência de tributos em cada um deles, acarretando o fenômeno da dupla-tributação, pois, de um mesmo fato, consubstanciam-se duas exações que na maioria das vezes exaure a capacidade contributiva do contribuinte tendo assim tais exações caráter confiscatório.

Esse fenômeno é prejudicial a cada um dos países envolvidos, não só porque acarreta a dupla tributação aos parceiros comerciais, mas também representa um fator desagregador à união entre países e contribui significativamente para obstar o próprio progresso mundial.

Para sanar, ou pelo menos mitigar os efeitos desse fenômeno é que surgiram internamente medidas unilaterais para evitá-lo, bem assim de acordos internacionais de bitributação.

Tais acordos, de criação relativamente recente, enfrentou, em seu início, a resistência dos países que entendiam que o poder de tributar era corolário de sua própria soberania e os viam como elementos que a ofenderiam. Somente com o passar do tempo, esse entendimento caiu por terra, uma vez que, com a evolução da tecnologia que encurtou distâncias e facilitou a comunicação, o estreitamento das relações entre os países decorreu naturalmente.

Nesse passo, aquele antigo conceito de soberania deu lugar a outro, mais consentâneo com a realidade atual, que reconhece nos acordos para evitar a bitributação, fato gerador de progresso e que não ofende a soberania de seus signatários que apenas as compartilham entre si.

Conclui-se que os acordos internacionais de bitributação, não só atendem o desiderato dos países envolvidos no que concerne aos efeitos econômicos que deles resultam, mas, também, cumprem um papel essencial no atendimento do Princípio universal da dignidade da pessoa humana.

## 11 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante de todo o exposto, podemos tirar as seguintes conclusões:

- a) Nos dias de hoje não há mais lugar para o entendimento que outrora havia, de que a soberania de um Estado era absoluta, e que, por conseguinte, sua competência para tributar igualmente o era, significando, inclusive, que podia se sobrepor a outros ordenamentos. Isso não mais vigora, uma vez que com a evolução da ciência, da tecnologia, das comunicações, que acarretou a evolução da própria sociedade mundial, ensejou um maior intercâmbio entre eles, nas mais diversas áreas gerando relações jurídicas, de toda ordem, inclusive as de natureza tributária. E, os Estados precisaram repensar seu entendimento sobre sua própria soberania, e, por decorrência também sobre sua competência tributária, na medida em que, em suas relações com o exterior haveria sobre um mesmo fato ordenamentos contrapostos cada um se considerando apto a tributar. Daí a necessidade de se celebrar acordos para evitar a bitributação, posto que essa é fator inibidor das relações entre os países;
- b) O reconhecimento da existência de normas cogentes no Direito Internacional que independem da expressão de vontade e da aceitação dos Estados;
- c) Aos tratados para evitar a bitributação se aplicam as regras de interpretação dispostas nas disposições da Convenção de Viena sobre o direito dos tratados;
- d) A Convenção Modelo da OCDE e seus Comentários são muito importantes como fonte para a interpretação de tratados tributários uma vez que fornecem uma fonte na qual os tribunais de diferentes Estados podem seguir uma interpretação comum. Ademais às cláusulas contidas no Modelo de Convenção são adotadas na elaboração dos tratados. O Brasil, a despeito de não ser membro da OCDE, serve-se do Modelo na elaboração da maioria de seus tratados;
- e) No Brasil, a relação hierárquica entre os tratados internacionais em matéria tributária e o direito interno, tem na Constituição Federal de 1988, um marco divisório. Antes de sua promulgação era firme a convicção da prevalência dos tratados internacionais sobre as leis internas. Essa posição sofreu abalo em razão do RE 80004/SE que ao julgar a Convenção de Genebra frente à

legislação interna sobre a nota promissória julgou pela prevalência da norma interna. Mas uma análise mais detida, conduziu ao entendimento de que em matéria tributária, haveria uma exceção, em razão do quanto disposto no artigo 98, do CTN. Após 1988, ainda que aceita com reservas a divisão feita pelo Supremo Tribunal Federal, quanto à existência de tratados-lei e tratados-contratos, mas, por se enquadrarem às convenções, como tratados-contratos teriam primazia sobre o direito interno. Também pelo entendimento do Superior Tribunal de Justiça, no REsp 116.467/RS, que entendeu que pelo princípio da especialidade em razão do artigo 98, do CTN, os acordos tributários se sobreporiam ao direito interno;

- f) A dupla tributação que só ocorre quando há concurso de normas sobre um mesmo fato. Assim, para que ocorra deve ocorrer a identidade do fato e a pluralidade de normas;
- g) A neutralidade fiscal a significar que independentemente de suas residências e fontes de rendas todos os sujeitos, quando em condições análogas, deveriam ser igualmente tratados. Os procedimentos para atingir a neutralidade são principalmente o CIN (capital import neutrality), CEN (capital export neutrality) e o NN (national neutrality). Já as medidas unilaterais adotadas pelos Estados para evitar a bitributação, são: isenção do crédito do imposto que permite a neutralidade fiscal à importação; o crédito do imposto que viabilize a neutralidade fiscal à exportação; e, a dedução que possibilita a eficiência nacional;
- h) O elemento de conexão é um dos instrumentos nucleares em torno do qual se estrutura das normas de conflito. Dividem-se em subjetivo, que reportam às pessoas, e o objetivo, que se reportam às coisas e fatos;
- i) Os rendimentos forâneos da pessoa física podem estar albergados, ou não, por acordos de bitributação. Nos casos de acordos de bitributação, que seguem em sua grande maioria – inclusive no Brasil, às disposições da Convenção Modelo da OCDE, que tratam os rendimentos de pessoa física: profissões independentes (artigo 14, com a ressalva de que foi revogado, mas mesmo assim, o Brasil dele se serve); renda do trabalho (artigo 15); remuneração de diretores (artigo 16); artistas e desportistas (artigo 17); aposentadoria (artigo 18); remunerações e aposentadoria pagas pelo governo (artigo 19); e estudantes (artigo 20). Nos casos em que não há

acordos de bitributação segue-se a tributação prevista no Regulamento do Imposto de Renda;

- j) Os instrumentos da elisão fiscal internacional são os meios que o contribuinte se utiliza para atingir seus fins, ou seja, realizar seus atos tributáveis em locais de tributação mais favorável. A elisão pode ser lícita (planejamento consistente) ou ilícita (planejamento fiscal abusivo). A tese da ilicitude da elisão, hoje se encontra em minoria.

São essas, pois, nossas considerações a respeito dos estudos sobre o fenômeno da bitributação atinentes à pessoa física e de seus instrumentos para evitá-las, ou pelo menos mitigá-las, que se tornam a cada dia mais necessárias com o aumento das relações econômicas entre os países. Essa tendência é crescente e decorre, naturalmente, em razão do desenvolvimento das economias de países, como por exemplo, a China, Índia e notadamente o Brasil, que passaram, nos últimos anos, da condição de coadjuvantes à protagonistas no cenário econômico mundial.

## REFERÊNCIAS

- ACCIOLY, Elizabeth. **Mercosul e União Europeia**. São Paulo: Juruá Editora, 2010.
- ACCIOLY, Hildebrando; SILVA, G.E do Nascimento e SILVA; Casella, **Manual de Direito Internacional Público**. 19. ed. São Paulo, Ed.Saraiva, 2011.
- \_\_\_\_\_; \_\_\_\_\_. **Manual de Direito Internacional Público**. São Paulo: Ed. Saraiva, 2009.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2003.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Ed. Forense, 2013.
- BARACHO, José Alfredo. Teoria Geral da Soberania, **Revista Brasileira de Estudos Políticos**. Belo Horizonte, nºs 63/64, Universidade Federal de Minas Gerais, 1986.
- BELLAN, Daniel Vitor. **Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Ed. Saraiva, 2010.
- BENTO, Paulo Marcelo de Oliveira; MALHEIRO, Rafael Macedo; CASTILHO, Ramon Machado; BATISTON, Renato Reis; e COELHO, Renato Souza. **Manual de tributação no mercado financeiro**. São Paulo: Saraiva, 2011.
- BORBA, Bruna Estima. **Imposto de Renda das Pessoas Físicas**. São Paulo: Ed. Forense, 2009.
- BRASIL. DECRETO Nº 3.000, DE 26 DE MARÇO DE 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d3000.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm)>. Acesso em: 15 mai. 2013.
- \_\_\_\_\_. DECRETO Nº 7.030, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2009. Promulga a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, concluída em 23 de maio de 1969, com reserva aos Artigos 25 e 66. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/decreto/d7030.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d7030.htm)>. Acesso em: 20 ago. 2013.
- CAPARROZ, Roberto. **Comércio Internacional Esquematizado**. São Paulo: Ed. Saraiva, 2012.
- CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros Editora, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Ed. Saraiva, 2011.

CASELLA, Paulo Borba. **Direito Internacional Tributário Brasileiro**. Local: Quartier Latin, 2005.

DESAI, Mihir A, HINES JR., James R. **Evaluating International Tax Reform**. Harvard NOM Research Paper N° 03-48, July 2003. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=425943>>. Acesso em 30 mar. 2013.

DIALLO, Alfa Oumar. **Tributação do Comércio Brasileiro e Internacional**. São Paulo: Ed. Método, 2001.

GARCEZ, José Maria Rossani. **Elementos Básicos de Direito Internacional Privado**. São Paulo: Sintese, 1999.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Direito Tributário Internacional Contextualizado**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

GOMES, Eduardo Biacchi. **Blocos Econômicos-Soluções de Controvérsias**. Curitiba: Juruá Editora, 2012.

GUIMARÃES, Deocleciano Torrieri. **Dicionário técnico jurídico**. 14 ed. São Paulo: Rideel, 2011.

Justiça federal. Disponível em: <<http://www.trf3.jus.br>>. Acesso em: 25 ago. 2013.

KANE, Mitchell A., Ownership Neutrality, Ownership Distortions, and International Tax Welfare Benchmarks. Disponível em: <[http://taxprof.typepad.com/taxprof\\_blog/files/Kane.pdf](http://taxprof.typepad.com/taxprof_blog/files/Kane.pdf)>. Acesso em: 17 jul. 2013.

KEEPEEK. **Versão condensada 2010**: Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Capital. Disponível em: <[http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2010\\_mtc\\_cond-2010-en#page2](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2010_mtc_cond-2010-en#page2)>. Acesso em: 23 ago. 2013.

KNOLL, Michael S., **Reconsidering International Tax Neutrality**. Institute for Law and Economics, may, 2009. Disponível em: <[http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1407198](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1407198)>. Acesso em: 17 jul. 2013.

MANEIRA, Eduardo; LESSA, Donovan Mazz. **Inexigibilidade do IRRF sobre Pagamentos efetuados a Empresas no Exterior pela Prestação de Serviços: Conceito de Lucro nos Tratados contra a Bitributação do Modelo OCDE**. Disponível em: <<http://sachacalmon.wpengine.netdna-cdn.com/wp-content/uploads/2012/08/Artigo-N%C3%A3o-incid%C3%A2ncia-do-IRRF-Tratado-Modelo-OCDE.pdf>> Acesso em: 26 ago. 2013.

MOREIRA, Gilberto de Castro Jr. **Bitributação Internacional e elementos de conexão**. São Paulo: Aduaneiras, 2003.

NORONHA, Francisco Daniel Holanda. A Bitributação e as Contribuições Sociais Incidentes Sobre o Comércio Exterior. **Revista CEJ**, Brasília, Ano XII, nº 40, p.59-67 jan./mar.2008.

NUNES, Renato. **Imposto sobre a Renda devido por não Residentes no Brasil**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

PISTONE, Prof. Dr. Pasquale, **O impacto das Convenções Bilaterais em matéria, de Dupla Tributação**, Universidade WU de Viena/Universidade de Salerno, Lisboa – IDEFF, 19/04/2012. Disponível em: <[http://www.ideff.pt/xms/files/Iniciativas/Seminario\\_DtoFiscal\\_Comunitario/Pistone\\_-\\_IDEFF\\_-\\_Lisboa\\_19\\_de\\_abril\\_de\\_2012\\_-\\_OCDE-ONU\\_e\\_convencoes\\_bilaterais\\_final\\_ok.pdf](http://www.ideff.pt/xms/files/Iniciativas/Seminario_DtoFiscal_Comunitario/Pistone_-_IDEFF_-_Lisboa_19_de_abril_de_2012_-_OCDE-ONU_e_convencoes_bilaterais_final_ok.pdf)> Acesso em: 28 ago. 2013.

Planalto. Disponível em: <[www2.planalto.gov.br](http://www2.planalto.gov.br)>. Acesso em: 14 ago. 2013.

REZEK, Francisco. **Direito Internacional Público**. São Paulo: Ed. Saraiva, 2006.

ROCHA, Sergio André. **Interpretação dos Tratados contra a Bitributação da Renda**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Validade das normas internas contrárias a dispositivos de acordos de bitributação no direito e na prática norte-americana, **Direito Tributário Atual**, v.13, p.119-132, 1994.

\_\_\_\_\_. **Acordo de Bitributação**. Aula ministrada em 13/09/2011.

\_\_\_\_\_. **Noções de Direito Tributário Internacional**. Disponível em: <[www.disciplinas.stoa.usp.br](http://www.disciplinas.stoa.usp.br)>. Acesso em: 20 jul. 2013.

\_\_\_\_\_. O Princípio do Não Retrocesso como Nova Perspectiva à Denúncia de Acordos de Bitributação. **Revista Direito Tributário Atual**, nº 29, Dialética, 2013.

\_\_\_\_\_. **Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2013.

\_\_\_\_\_. Tratados e Convenções Internacionais sobre Tributação, **Revista Direito Tributário Atual**, nº 17, Dialética, 2003.

SELIGMAN, Edwin R.A. **Double Taxation and International Fiscal Cooperation**. New York: The Macmillan Company, 1928.

SHAW, Malcom N. **Direito Internacional**. São Paulo: Martins Fontes, 2010.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 25. ed. São Paulo: Ed. Malheiros, 2009.

SILVEIRA, Maitto da. **Aplicação de Tratados Internacionais contra a bitributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

Superior Tribunal de Justiça. Disponível em: <[www.stj.gov.br](http://www.stj.gov.br)>. Acesso em: 12 ago. 2013.

Supremo tribunal Federal. Disponível em: <[www.stf.gov.br](http://www.stf.gov.br)>. Acesso em: 23 ago. 2013.

TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Direito Tributário Internacional Aplicado**. São Paulo: Quartier Latin Ed., 2005. V.III

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2001.

\_\_\_\_\_. **Pluritributação Internacional sobre as Rendas das Empresas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento Tributário: Elisão Abusiva e Evasão Fiscal**. São Paulo: Elsevier, 2013.

TRINDADE, Antonio Augusto Cançado. **O direito internacional em um mundo em transformação (ensaio, 1976-2001)**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

UCKMAR, Victo; CORASANITI, Giuseppe; VIMERCATE, Paolo de' Capitani di; OLIVA, Caterina Corrado; GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. **Manual de Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Dialética, 2012.

VOGEL, Klaus. **Double Tax Treaties and Their Interpretation**. 4Int'l Tax & Bus.Law.1 (1986). Disponível em: <<http://scholarship.law.berkeley.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1039&context=bjil>>. Acesso em: 08 fev. 2013.

\_\_\_\_\_. Tributação da renda mundial, Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas, São Paulo, RT, 1994, a.2, n.7, abr-jun., p.133-143.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**. 7. ed. São Paulo: Ed. Forense, 2010.

**ANEXOS**

## ANEXO A - CONVENÇÃO MODELO DA OCDE