

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL - UFRGS
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM “O NOVO DIREITO INTERNACIONAL”**

THASSIANE AYRES GÖSSLER

**DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL E DESENVOLVIMENTO:
Análise das convenções contra a bitributação internacional da renda
celebradas entre países desenvolvidos e países em desenvolvimento**

Porto Alegre

2016

THASSIANE AYRES GÖSSLER

DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL E DESENVOLVIMENTO:
Análise das convenções contra a bitributação internacional da renda celebradas
entre países desenvolvidos e países em desenvolvimento

Monografia apresentada como requisito parcial para a conclusão da especialização em “O Novo Direito Internacional” na Universidade Federal do Rio Grande do Sul

Orientadora: Prof^a. Dr^a. Joséli Fiorin Gomes

Porto Alegre

2016

RESUMO

O fenômeno da globalização viabilizou o crescimento do comércio internacional e a intensificação dos fluxos de investimentos estrangeiros, facilitando o intercâmbio de bens, serviços e pessoas. Se por um lado representou um inquestionável avanço, por outro resultou um aumento nos problemas tributários referentes à internacionalização da economia, entre os quais pode se destacar a bitributação internacional da renda. Essa situação se manifesta quando dois países exigem simultaneamente, de idêntico sujeito passivo, o mesmo imposto sobre igual fato gerador e traz indesejáveis consequências para as relações internacionais e para o desenvolvimento dos Estados. Em vista disso, surge a necessidade de se evitar a dupla incidência do imposto da renda, o que se faz, entre outras formas, pela celebração de convenções internacionais. Neste sentido, o presente trabalho tem por foco a análise das convenções bilaterais contra a bitributação, tomando como pano de fundo a relação entre os países desenvolvidos e os países em desenvolvimento, quando serão demonstradas as disparidades existentes entre tais países e, conseqüentemente, as especificidades de suas convenções para evitar a dupla tributação internacional da renda.

Palavras-chave: Direito Tributário Internacional. Bitributação Internacional da Renda. Convenções contra a Bitributação Internacional. Modelos de Convenções. Desenvolvimento.

ABSTRACT

The phenomenon of globalization has enabled the growth of international trade and the intensification of foreign investment flows, smoothing the progress of the exchange of capital, services and people. If, on one hand, it has represented an unquestionable advance, on the other, it has resulted in an increase in tax problems related to the internationalization of the economy, among which it is possible to highlight the international double taxation of income. This occurrence happens when two countries require, for the same taxable, equal taxes because of the same taxable event. It brings undesirable consequences for international relations and for the development of States. As a result, there arises the need to avoid the double incidence of income tax, what is made, among other ways, by the conclusion of international conventions. Therefore, this study focuses on the analysis of bilateral double taxation treaties, taking the relationship between developed and developing countries as background, when some disparities between these countries will be demonstrated and, also, the particularities of their conventions to avoid double taxation of income.

Key-words: International Tax Law. International Double Taxation of Income. Double Taxation Treaties. Model Tax Conventions. Development.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	6
2 DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL	9
2.1 Objeto e Definição	10
2.2 Natureza Jurídica	11
2.3 Fontes	12
2.3.1 Legislação Interna	14
2.3.2 Tratados	14
2.3.3 Prática Consuetudinária Internacional.....	15
2.3.4 Jurisprudência Internacional.....	16
2.3.5 Direito Comunitário.....	17
2.4 Soberania Fiscal	17
2.5 Competência Tributária Internacional	19
2.5.1 Princípio da Territorialidade.....	21
2.5.2.1 Critério da Fonte.....	21
2.5.2 Princípio da Universalidade.....	22
2.5.2.1 Critério da Nacionalidade	23
2.5.2.2 Critério da Residência	24
3 BITRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL DA RENDA	26
3.1 Causas da Bitributação Internacional	29
3.2 Consequências da Bitributação	31
3.3 Medidas Destinadas a Evitar a Bitributação Internacional da Renda	33
3.3.1 Medidas Unilaterais	33
3.3.1.1 Método da Isenção (<i>Tax Exemption System</i>).....	34
3.3.1.2 Método da Imputação (<i>Tax Credit</i>).....	36
3.3.1.3 Método da Dedução dos Impostos Pagos no Exterior da Base de Cálculo...37	
3.3.1.4 Método da Redução da Alíquota (<i>Flat Rate</i>)	37
3.3.2 Medidas Internacionais: Convenções para Evitar a Bitributação.....	38
3.3.2.1 Crédito Fictício (<i>Tax Sparing</i>).....	40
3.3.2.2 Crédito Presumido (<i>Matching Credit</i>)	41
4 CONVENÇÕES SOBRE BITRIBUTAÇÃO ENTRE PAÍSES DESENVOLVIDOS E EM DESENVOLVIMENTO	44
4.2 Modelos de Convenção contra a Bitributação Internacional da Renda	44
4.2.1 Os trabalhos pioneiros da Sociedade das Nações	44

4.2.2 A Convenção Modelo da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico.....	46
4.2.3 O Modelo desenvolvido pela Organização das Nações Unidas.....	48
4.2.4 Os estudos das Organizações Latino-Americanas.....	51
4.3 O Direito Internacional ao Desenvolvimento e a Globalização: Análise acerca das Peculiaridades dos Países em Desenvolvimento	53
4.4 Especificidades das Convenções Firmadas entre Estados Desenvolvidos e em Desenvolvimento	57
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	61
REFERÊNCIAS.....	64

1 INTRODUÇÃO

Nessa quadra da história, a sociedade global caracteriza-se pela crucial importância das relações internacionais, nas quais a economia assume especial relevância. Considerando o cada vez mais freqüente intercâmbio de pessoas, serviços e capitais, os Estados se encontram obrigados a buscar medidas que incentivem, ou que, pelo menos, não prejudiquem o desenvolvimento de suas atividades econômicas internacionais. Nesse sentido, o fenômeno da globalização culminou em um aumento das possibilidades de múltipla incidência de tributos. Isso porque, com o passar dos anos, os rendimentos das pessoas físicas e jurídicas passaram a não ser mais limitados pelas fronteiras territoriais de um único Estado. Esta situação é claramente vislumbrada no caso dos investimentos estrangeiros, em que, para produzir em escala global, as grandes corporações multinacionais optam por instaurar filiais ou subsidiárias fora do seu país de residência, ampliando os fluxos de negócios comerciais entre as nações.

Como cada país possui a sua soberania fiscal, e, considerando que o nível de fiscalização por parte das autoridades tributárias dos países é geralmente rigoroso, é bem provável que ocorra a bitributação internacional da renda, isto é, a tributação dos rendimentos tanto no país de residência do beneficiário quanto no país em que estes foram efetivamente produzidos. Embora se reconheça que a dupla tributação internacional seja uma implicação lógica da integração dos mercados e não esteja evitada de antijuricidade, seus efeitos de ordem econômica e financeira devem ser evitados, tendo em vista que implicam em grave obstáculo às relações econômicas internacionais e, conseqüentemente, ao desenvolvimento dos países. Além disso, por interferir no intercâmbio de bens e serviços, assim como no trânsito de capitais e pessoas, o fenômeno em apreço produz indesejáveis conseqüências também nos domínios cultural, social e político.

Em relação aos Estados em desenvolvimento, especificamente, a bitributação internacional pode causar consideráveis limitações e empecilhos na entrada de investimentos estrangeiros, dos quais os primeiros necessitam para possibilitar seu crescimento e para desenvolver suas próprias atividades industriais, comerciais e agrícolas. Já no que tange aos Estados desenvolvidos, também são observadas diversas dificuldades ocasionadas pela dupla tributação da renda, pois esta torna o investimento de tais países menos rentável, prejudicando a manutenção ou a

expansão de seus mercados.

Pelas razões expostas, as convenções internacionais para evitar a dupla tributação consistem em medida de suma importância para o desenvolvimento da economia internacional, bem como para a atração de novos investimentos e proteção dos investimentos existentes no exterior, trazendo benefícios para as empresas e para os nacionais dos países contratantes. Contudo, quando as aludidas convenções são firmadas entre países desenvolvidos e países em desenvolvimento, em decorrência das diversidades de interesses desses países, as mesmas estão sujeitas a desencadear injustiças fiscais e sociais caso não sejam observadas peculiaridades comuns a praticamente todos os Estados que ainda se encontram em vias de desenvolvimento.

Deste modo, o presente estudo visa a analisar, pelo prisma do direito ao desenvolvimento, as perspectivas jurídicas pertinentes às convenções contra bitributação internacional da renda celebradas entre países desenvolvidos e países em desenvolvimento. Para tanto, o trabalho será estruturado em três capítulos.

Em um primeiro momento, serão abordados conceitos introdutórios a respeito do Direito Tributário Internacional. Nesta parte do trabalho, serão determinadas noções históricas sobre o Direito Tributário Internacional, destacando também o seu objeto, a sua definição e as suas fontes de maior relevância, por meio de uma breve análise acerca das fontes gerais do Direito. Ainda neste capítulo, examinar-se-á a questão da soberania fiscal e da competência tributária internacional, assim como as limitações impostas a tais institutos, correspondentes aos princípios da territorialidade e da universalidade, bem como seus respectivos desdobramentos.

O terceiro capítulo do trabalho ocupar-se-á de um estudo sobre a bitributação internacional da renda, avaliando seus aspectos mais relevantes, tais como sua definição doutrinária e seus elementos caracterizadores. Serão também analisadas as causas e as consequências decorrentes deste fenômeno, assim as medidas adotadas pelos Estados para eliminá-lo, passando pelos meios unilaterais e abordando com mais aprofundamento as medidas internacionais, nomeadamente, as convenções contra a bitributação. Sobre as convenções, serão identificados os métodos básicos utilizados nos acordos bilaterais, como a isenção ou a imputação.

No quarto capítulo, parte final do presente estudo, será enfrentado o tema das convenções bilaterais contra a bitributação internacional da renda. Serão expostos os principais Modelos de Convenção já formulados sobre o assunto, examinando-se

igualmente seus aspectos históricos. Finalmente, concentrar-se-á no tema relativo aos acordos celebrados entre países desenvolvidos e países em desenvolvimento e suas peculiaridades. Portanto, como objetivo geral deste estudo, ter-se-á uma análise acerca das convenções sobre dupla tributação internacional, de modo a buscar uma melhor compreensão da aplicação destas quando são firmadas entre Estados desenvolvidos e em desenvolvimento.

2 DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

O Estado, compreendido como o ordenamento político de uma comunidade, surge com a dissolução das comunidades primitivas fundadas nos laços de parentesco e com a conseqüente formação de sociedades mais amplas, provenientes da união de vários grupos familiares, por razões de sobrevivência¹. Estas comunidades foram formadas por pessoas que, por necessidade ou conveniência, estabeleceram relações contínuas entre si, as quais só foram possíveis através da criação de normas comuns a toda a coletividade². As aludidas regras de convivência consistem em um poder-dever atribuído a todos os cidadãos de um Estado de Direito, de modo a obrigar os indivíduos a observarem determinada conduta na ocorrência de certas circunstâncias, sob pena de sofrerem uma sanção por parte do Estado³.

Para desenvolver sua atividade gerenciadora da máquina pública, bem como para manter a organização social, o Estado necessita de recursos financeiros. O tributo, neste sentido, figura como uma das suas principais fontes de receita, sendo enquadrado como receita derivada, isto é, aquela que é auferida pelo Estado, no exercício de sua soberania, diretamente do patrimônio do particular⁴. No que tange ao conceito de tributo, o Código Tributário Nacional, define-o como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”⁵.

A atividade do Estado, concernente à forma de obtenção das receitas e despesas necessárias à execução de seus fins, é disciplinada pelo Direito Financeiro. Deste ramo do direito desenvolve-se o Direito Tributário, cuja aplicação refere-se mais especificamente às receitas de caráter compulsório, exigidas do

¹ BOBBIO, Norberto. **Estado, governo, sociedade**: por uma teoria geral da política. Tradução de Marco Aurélio Nogueira. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1987. p. 73.

² MELLO, Celso D. De Albuquerque. **Curso de direito internacional público**. 13. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 44.

³ KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do Estado**. Tradução de Luís Carlos Borges. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000. p. 5.

⁴ ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito financeiro e direito tributário**. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 193.

⁵ Artigo 3. BRASIL. **Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 02 jun. 2016.

particular pelo poder estatal⁶. O Direito Tributário, de tal modo, é o ramo do direito público que rege as relações jurídicas entre o Estado e os particulares. Neste caso, a relação a que se alude é aquela decorrente da atividade financeira do Estado ao obter receitas que correspondam ao conceito de tributos⁷.

Os sistemas tributários vigentes, não apenas no Brasil, mas também em vários outros Estados, orientam-se, em sua maioria, no sentido de atuar primordialmente nas economias domésticas. Isto ocorre porque as movimentações comerciais e o fluxo de capitais restaram obstaculizados durante muito tempo por uma série de entraves físicos, políticos e geográficos. Entretanto, com o advento do fenômeno da globalização, convertido em uma das chaves interpretativas do mundo contemporâneo, está-se diante de uma nova ordem mundial, que traz como consequência, entre outros, a integração dos mercados em velocidade sem precedentes e a consequente intensificação da circulação de bens, serviços, tecnologias, capitais e informações⁸.

Por conseguinte, com as alterações produzidas pela globalização no cenário mundial, pode-se dizer que a estrutura jurídica em que o direito tributário encontrase inserido não se mostra mais adequada à atual realidade econômica⁹. Ocorre que, enquanto os sistemas tributários vigentes permanecem nacionais, disciplinando objetos domésticos, a economia contempla uma faceta cada vez mais transnacional.

2.1 Objeto e Definição

O Direito Tributário Internacional tem como objeto, nas palavras de Alberto Xavier, situações internacionais, isto é, situações que, por qualquer de seus elementos, possuem conexão com mais de um ordenamento jurídico dotado de poder de tributar¹⁰. Pensa-se, como exemplo, na situação tributária de um brasileiro que tenha transferido sua residência para o Canadá, mas que permaneça auferindo rendimentos de imóveis que possui no Brasil. Ou ainda na tributação de uma empresa com sede social na Argentina e administração efetiva em Londres, cujos

⁶ REALE, Miguel. **Lições preliminares de Direito**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 355.

⁷ ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito financeiro e direito tributário**. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 135.

⁸ FARIA, José Eduardo. **O direito na economia globalizada**. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 7.

⁹ MACIEL, Miguel Ângelo. **O tratamento tributário discriminatório como combate à concorrência fiscal prejudicial internacional e a sua legitimidade**. São Paulo: MP Editora, 2009. p. 57.

¹⁰ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995. p. 3-4.

lucros advenham de atividade exercida no México. Nos exemplos narrados, verifica-se a existência de elementos de conexão que vinculam cada situação a mais de um Estado. Quando determinada situação encontra-se conectada a mais de uma ordem jurídica, a diferença na definição de pressupostos tributários entre os ordenamentos pode desencadear a tributação ou em mais de um Estado ou em nenhum. No primeiro caso, o conflito entre as leis tributárias internacionais é positivo, dele resultando a duplicação de impostos; no segundo caso, o conflito é negativo e desencadeia a evasão fiscal¹¹.

De acordo com o raciocínio exposto, os objetos do Direito Tributário Internacional são, basicamente, a bitributação internacional (conflito positivo) e a evasão fiscal internacional (conflito negativo). Ambos são extremamente prejudiciais às relações internacionais, criando injustiças tributárias e dificultando o comércio e os investimentos internacionais¹². Exatamente por esta razão, o Direito Tributário Internacional busca solucionar as questões referentes à bitributação e à evasão fiscal, dirimindo obstáculos presentes nas relações entre os Estados.

Em relação à definição do Direito Tributário Internacional, Alberto Xavier o conceitua como sendo o complexo das normas tributárias de natureza de conflitos, sejam elas reveladas por fontes internas ou internacionais¹³. Por outro lado, Antônio Borges entende que o Direito Tributário Internacional é o conjunto de normas materiais, tanto de direito interno quanto de direito internacional, designadas a delimitar a competência tributária internacional dos Estados. Seguindo este entendimento, as normas que regulam a matéria não são normas de conflito porque é possível a aplicação das leis de mais de um Estado ao mesmo tempo, não sendo necessário decidir qual legislação será aplicada no caso concreto¹⁴.

2.2 Natureza Jurídica

A definição acerca da natureza do Direito Tributário Internacional ainda é objeto de controvérsias por parte da doutrina. A questão consiste em defini-lo como

¹¹ MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro. **Bitributação internacional e elementos de conexão**. São Paulo: Aduaneiras, 2003. p. 20.

¹² BORGES, Antonio de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. São Paulo: IBDT/EDUFPI, 1992. p. 21.

¹³ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995. p. 81.

¹⁴ BORGES, Antonio de Moura. Noções de direito tributário internacional. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, ano 5, n. 26, p. 62, mar./abr. 2007.

parte do Direito Tributário, parte do Direito Internacional Privado ou parte do Direito Internacional Público, bem como determinar se é formado por um conjunto de regras que pertencem a diferentes ramos jurídicos, ou se constitui um ramo autônomo do Direito. A dificuldade no enquadramento do Direito Internacional Tributário decorre de uma heterogeneidade das normas que o regulam:

Heterogeneidade quanto à fonte, pois nela se incluem tanto normas de produção internacional, quanto normas de produção interna. Heterogeneidade quanto à matéria, pois a par das normas substanciais relativas ao problema do âmbito da incidência das leis, existem normas instrumentais relativas ao problema do âmbito de eficácia das leis e que se integram num Direito de Competência Internacional das autoridades nacionais de aplicação das leis fiscais (administrativas ou judiciais) ou num Direito regulador de relevância de atos públicos estrangeiros. Heterogeneidade quanto à própria natureza das normas, pois ao lado de regras materiais, que disciplinam diretamente as situações da vida tributária, existem regras indiretas, formais, que se limitam a definir o âmbito de aplicação no espaço dos ordenamentos tributários em causa.¹⁵

Com efeito, os inúmeros tratados de dupla tributação hoje existentes constituem a fundamental base do Direito Internacional Tributário, em seu sentido mais estrito. Não obstante, os aludidos tratados não são aptos a produzir efeitos sem que exista um conhecimento a respeito do ordenamento legal interno de cada Estado¹⁶. Entende Gilberto Moreira Junior que o Direito Tributário Internacional está contido no Direito Internacional Público, ainda que, em razão de suas fontes, possua também traços de Direito Nacional e inclusive de Direito Supranacional¹⁷. De acordo com esta concepção, vislumbra-se a natureza de Direito Internacional Público no que concerne às normas provenientes de fontes internacionais, enquanto que as normas internas fazem referência ao Direito Tributário Nacional.

2.3 Fontes

As fontes do Direito são todos aqueles fatos que se manifestam através da vontade prevalecente de uma coletividade e se constituem em preceitos válidos, obrigatórios e vigentes para tal povo, sendo o estudo destas fontes de primordial

¹⁵ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995. p. 82.

¹⁶ BÜHLER, Ottmar. **Princípios de derecho internacional tributário**. Tradução de Fernando Cervera Torrejon. Madrid: Ed. De Derecho Financiero, 1968. p. 5.

¹⁷ MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro. **Bitributação internacional e elementos de conexão**. São Paulo: Aduaneiras, 2003. p. 25.

importância em toda e qualquer reflexão jurídica¹⁸. Assim, antes de analisar as fontes do Direito Tributário Internacional, objeto principal deste estudo, faz-se necessário expor breves considerações a respeito das fontes do Direito propriamente ditas.

Pode-se dizer que são fontes do Direito o processo legislativo, a jurisdição, os usos e costumes, expressão do Poder Social e a fonte negocial¹⁹. Fala-se também na utilização dos princípios gerais do direito, os quais têm sido admitidos pela doutrina como elemento subsidiário para o preenchimento de lacunas²⁰. O processo legislativo é o processo pelo qual um ou vários órgãos do Estado desenvolvem e promulgam normas jurídicas de observância geral²¹. A jurisdição, por sua vez, é a fonte que dá origem à jurisprudência, sendo definida como “a forma de revelação do direito que se processa através do exercício da jurisdição, em virtude de uma sucessão harmônica de decisões dos tribunais”²². Os usos e costumes, também chamados pela doutrina de prática consuetudinária, consistem na reiteração de determinados atos que produzem o costume jurídico, os quais devem possuir o elemento objetivo (prática constante, geral e uniforme dos atos) e o elemento subjetivo (crença de que aquele ato corresponde a uma obrigatoriedade jurídica)²³. Finalmente, a fonte negocial tem como decorrência a edição de normas particulares ou individualizadas, estabelecidas de acordo com a autonomia da vontade das partes e subordinadas às normas de caráter geral. Tais normas particulares vinculam apenas os participantes da relação jurídica em questão, sendo desprovidas de caráter genérico²⁴.

Em face da unicidade da Ciência do Direito e da interdependência de seus ramos, as fontes de Direito acima elencadas são as mesmas para todas as áreas jurídicas. Entretanto, por existirem dessemelhanças no que tange à importância da aplicação das fontes para cada ramo do Direito, serão tecidas, a seguir, considerações sobre o papel das fontes no Direito Tributário Internacional.

¹⁸ STRENGER, Irineu. **Direito internacional privado**. 6. ed. São Paulo: LTr, 2005. p. 83.

¹⁹ REALE, Miguel. **Lições preliminares de Direito**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 141.

²⁰ MELLO, Celso D. De Albuquerque. **Curso de direito internacional público**. 13. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 305.

²¹ BORGES, Antonio de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. São Paulo: IBDT/EDUFPI, 1992. p. 30.

²² REALE, Miguel. **Lições preliminares de Direito**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 167.

²³ MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro. **Bitributação internacional e elementos de conexão**. São Paulo: Aduaneiras, 2003. p. 28.

²⁴ BORGES, Antonio de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. São Paulo: IBDT/EDUFPI, 1992. p. 30-31.

2.3.1 Legislação Interna

O Direito Tributário tem como base o princípio da legalidade, segundo o qual não haverá tributo sem lei que o institua previamente, de modo que a legislação se destaca como a fonte de maior importância²⁵. A relevância das fontes internas também advém do fato de a tributação ser atividade de caráter primordialmente interno²⁶. Além da legalidade, outro princípio fundamental às relações tributárias, que será abordado nos próximos itens, é o da territorialidade:

É o principio da territorialidade que fundamenta o alcance espacial das normas tributárias sobre os fatos juridicizados pelo ordenamento, estabelecendo uma reserva de exclusividade para a aplicação das leis do Estado. [...] Em um sistema que atenda ao tipo territorial puro, a tributação justifica-se exclusivamente pela localização da categoria reditual com tendo sido produzida no interior dos limites territoriais²⁷.

Em sistemas tributários baseados em impostos reais, o princípio da territorialidade consegue eliminar a maioria das dificuldades de ordem tributária internacional. Entretanto, ao se tratar de impostos pessoais²⁸, quando se pretende tributar o contribuinte sobre a totalidade de sua renda, surgem situações internacionais que a legislação interna por si só não é capaz de solucionar²⁹. Em tais situações, faz-se necessária a utilização de convenções internacionais.

2.3.2 Tratados

Os tratados consistem em acordos escritos, concluídos por Estados e organizações internacionais, com o objetivo de regulamentar o tratamento de questões de interesse comum³⁰. Atualmente, têm sido considerados como a fonte mais importante do Direito Internacional: regulam as matérias consideradas mais

²⁵ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 189.

²⁶ CASELLA, Paulo Borba. **Direito internacional tributário brasileiro**. São Paulo: LTr, 1995. p. 24.

²⁷ TÔRRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 70-71.

²⁸ A classificação dos impostos em reais ou pessoais depende da verificação de características objetivas ou subjetivas na configuração do fato gerador. Nos impostos pessoais, o tributo leva em consideração aspectos pessoais do contribuinte, como é o caso do imposto de renda. Já nos impostos reais, o tributo ignora tais aspectos, como acontece com o imposto de transmissão de imóveis. AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 111.

²⁹ BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. São Paulo: IBDT/EDUFPI, 1992. p. 33.

³⁰ PORTELA, Paulo Henrique Gonçalves. **Direito internacional público e privado**. 3. ed. Salvador: Ed. Juspodivm, 2011. p. 72-73.

relevantes no cenário mundial, multiplicam-se cada vez mais na sociedade internacional e são tidos como uma fonte mais democrática, tendo em vista que há a participação direta dos Estados contratantes em sua elaboração³¹.

Em matéria tributária, os tratados internacionais apresentam-se como um instrumento pelo qual se utilizam os Estados para, por meio de concessões recíprocas, impedirem ou atenuarem a ocorrência do fenômeno da bitributação internacional, bem como combaterem a evasão fiscal³². Dada sua importância para a compreensão do presente estudo, examinar-se-á o assunto nos Capítulos 3 e 4.

2.3.3 Prática Consuetudinária Internacional

A prática consuetudinária (costume), já foi a principal fonte do Direito Internacional, em virtude da descentralização da comunidade internacional³³. Isto ocorre porque as sociedades que não possuem uma hierarquia centralizada, deficientes de um Poder Legislativo comum, têm o costume como principal fonte jurídica. Atualmente, apesar de ser considerado fonte autônoma de produção jurídica internacional, nos termos do artigo 38, nº 1, “b”, do Estatuto da Corte Internacional de Justiça³⁴, o costume encontra-se em regressão. Seu papel mais relevante tem sido o preenchimento subsidiário de lacunas existentes nas convenções internacionais³⁵.

Embora as comunidades internacionais permaneçam descentralizadas, a principal razão para a aludida regressão na utilização do costume é que o direito costumeiro, por suas características, pressupõe uma sociedade estática, totalmente diversa da atual realidade³⁶. Para uma sociedade dinâmica, tal qual a experimentada nos dias atuais, é necessária a instituição de um sistema legal, apto a acompanhar

³¹ MELLO, Celso D. De Albuquerque. **Curso de direito internacional público**. 13. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 200.

³² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: *treaty shopping***. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995. p. 19.

³³ MELLO, Celso D. De Albuquerque. **Curso de direito internacional público**. 13. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 305.

³⁴ Artigo 38. “1º A Corte, cuja função é decidir de acordo com o direito internacional as controvérsias que lhe forem submetidas, aplicará: b) o costume internacional, como prova de uma prática geral aceita como sendo o direito”. MELLO, Celso D. De Albuquerque. **Direito internacional público: tratados e convenções**. 5. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1997. p. 1119.

³⁵ MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro. **Bitributação internacional e elementos de conexão**. São Paulo: Aduaneiras, 2003. p. 30.

³⁶ MELLO, Celso D. De Albuquerque. **Curso de direito internacional público**. 13. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 305.

suas transformações. Verifica-se, deste modo, a existência de apenas uma regra que possui natureza de costume no Direito Tributário Internacional, qual seja, aquela que determina a isenção dos representantes diplomáticos quanto ao impostos diretos do Estado em que encontram-se acreditados³⁷.

2.3.4 Jurisprudência Internacional

A jurisprudência internacional não tem apresentado grande relevância no Direito Tributário Internacional, uma vez que somente os Estados possuem legitimidade para litigar na Corte Internacional de Justiça e, na maioria dos casos, as questões tributárias envolvem contribuintes e seus respectivos Estados³⁸. Malgrado a quase inexpressiva utilização da jurisdição internacional, pelas razões acima expostas, depara-se, na atual fase do Direito Tributário Internacional, com a figura do procedimento amigável. Este procedimento, previsto e regulado no artigo 25 da Convenção Modelo da Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Econômico – OCDE³⁹, desdobra-se em três espécies distintas:

(i) O procedimento amigável individual ou em sentido estrito, previsto nos § 1º e 2º do artigo 25, tem por objeto a apreciação de um caso individual, por iniciativa de um contribuinte residente num Estado contratante, nos casos em que considere existir tributação ‘não conforme com o tratado’, consistindo no direito de apresentar seu caso à autoridade competente do Estado de que é residente; (ii) o procedimento amigável interpretativo, previsto na primeira frase do § 3º do artigo 25, tem por objeto a resolução de ‘dificuldades ou dúvidas resultantes da interpretação do tratado’; e (iii) o procedimento amigável integrativo, previsto na segunda frase do § 3º do artigo 25, tem por objeto a eliminação da dupla tributação em casos não previstos na convenção⁴⁰.

³⁷ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995. p. 175.

³⁸ MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro. **Bitributação internacional e elementos de conexão**. São Paulo: Aduaneiras, 2003. p. 30.

³⁹ Article 25. “Where a person considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result for him in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, he may, irrespective of the remedies provided by the domestic law of those States, present his case to the competent authority of the Contracting State of which he is a resident or, if his case comes under paragraph 1 of Article 24, to that of the Contracting State of which he is a national. The case must be presented within three years from the first notification of the action resulting in taxation not in accordance with the provisions of the Convention”. ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. Committee on Fiscal Affairs. **Model tax convention on income and on capital**: condensed version. Paris, 2005. p. 40.

⁴⁰ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995. p. 177–178.

Cumpra ainda salientar que tem sido sugerida a criação de um Tribunal Internacional Tributário, ou Câmara Tributária, o qual teria competência para julgar litígios referentes à aplicação de convenções tributárias⁴¹.

2.3.5 Direito Comunitário

As normas jurídicas comunitárias, ou lei internacional, decorrem dos trabalhos de organizações internacionais regionais e comunidades de Estado, entre as quais pode-se destacar, em razão de sua importância no cenário mundial, as Comunidades Europeias – a Comunidade do Carvão e do Aço (CECA), a Comunidade Econômica Europeia (CEE) e a Comunidade Europeia de Energia Atômica (EURATOM)⁴². Esta fonte do Direito Tributário Internacional é baseada em normas, formuladas em organizações ou comunidades internacionais, que são obrigatórias para os seus Estados-membros, independentemente de ratificação por parte dos mesmos⁴³.

Compreendidas as fontes do Direito Tributário Internacional, assim como o papel que desempenham neste ramo do direito, passa-se, a seguir, a um estudo referente à soberania fiscal. O próximo item é de suma relevância para que seja possível um entendimento acerca do instituto da bitributação e suas possibilidades.

2.4 Soberania Fiscal

A soberania fiscal se reveste de fundamental importância no Direito Tributário Internacional. Conforme entendem alguns doutrinadores, não seria exagero afirmar que o estudo deste ramo do direito é norteado pela aplicação do aludido princípio⁴⁴⁻⁴⁵. Esta relevância decorre do fato de que o Direito Tributário Internacional, abalizado em seus objetos, atua por muitas vezes como um instrumento limitador do poder

⁴¹ MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro. **Bitributação internacional e elementos de conexão**. São Paulo: Aduaneiras, 2003. p. 37.

⁴² XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995. p. 185.

⁴³ MELLO, Celso D. De Albuquerque. **Curso de direito internacional público**. 13. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 299.

⁴⁴ BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. São Paulo: IBDT/EDUFPI, 1992. p. 39.

⁴⁵ MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro. **Bitributação internacional e elementos de conexão**. São Paulo: Aduaneiras, 2003. p. 35.

soberano dos Estados, conforme se vislumbra nas próprias convenções de bitributação internacional.

O princípio da soberania fiscal não possui um significado diverso na área do Direito Tributário daquele que possui em outros ramos jurídicos, qual seja, a faculdade total e exclusiva de um Estado de, através de sua própria vontade, conduzir a competência única que lhe pertence para realizar atos legislativos, executivos e judiciais, dentro do seu âmbito de poder territorial⁴⁶. A noção de soberania é histórica, tendo sua interpretação sido constantemente reformulada no decorrer do tempo. Assim que desenvolvida pela doutrina, originariamente na França, a soberania era contemplada como um poder absoluto, que teria acima de si apenas o direito natural⁴⁷. Nos dias atuais, apesar de alguns autores ainda defenderem sua incondicionalidade, a soberania estatal já não é mais entendida como um conceito absoluto, tendo prevalecido o entendimento de que a mesma é relativa e depende da ordem jurídica internacional⁴⁸.

Acerca da relativização da noção de soberania, Hans Kelsen preleciona que, para que um Estado seja soberano, este deve possuir uma ordem jurídica nacional superior, acima da qual não exista nenhuma outra. Entretanto, refere o doutrinador que o Direito Internacional é superior ao Direito Nacional, tendo em vista ser o primeiro quem determina a esfera e o fundamento de validade do último. Assim, ante a primazia do Direito internacional, um Estado poderá ser declarado soberano somente em sentido relativo, isto é, não estará sujeito à ordem jurídica de outros Estados, mas deverá submeter-se à ordem jurídica internacional⁴⁹. Em virtude do fenômeno da globalização, além da aludida submissão às regras do Direito Internacional, observa-se que os Estados estão limitando cada vez mais sua soberania e ampliando sua submissão a um crescente número de tratados e de órgãos internacionais encarregados de assegurar a aplicação das normas transnacionais⁵⁰.

⁴⁶ BÜHLER, Ottmar. **Princípios de derecho internacional tributário**. Tradução de Fernando Cervera Torrejon. Madrid: Ed. de Derecho Financiero, 1968. p. 173.

⁴⁷ MELLO, Celso D. De Albuquerque. **Curso de direito internacional público**. 13. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 349.

⁴⁸ BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. São Paulo: IBDT/EDUFPI, 1992. p. 40.

⁴⁹ KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do Estado**. Tradução de Luís Carlos Borges. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000. p. 545-547.

⁵⁰ PORTELA, Paulo Henrique Gonçalves. **Direito internacional público e privado**. 3. ed. Salvador: Juspodivm, 2011. p. 44-45.

O conceito de soberania é geralmente relacionado à capacidade e necessidade de o Estado tributar, tendo em vista ser a tributação o principal meio pelo qual os governos se sustentam e provêm bens públicos⁵¹. O poder de tributar trata-se de uma faculdade constitucionalmente assegurada ao Estado de exigir daqueles que estão sob sua jurisdição, para fins de custeio das necessidades públicas, prestações de caráter pecuniário, por meio da edição de normas jurídicas⁵².

Analisado por esta perspectiva, o poder de tributar quase se confunde com a própria noção de soberania fiscal, porém impende salientar que aquele é apenas uma das manifestações desta. Ocorre que, além de atuar internamente como um poder estabelecido constitucionalmente para gestão do sistema tributário, a fim de possibilitar a entrada de receitas para o Estado (poder tributário), a soberania fiscal também se manifesta nas relações exteriores de forma negativa, não permitindo a interferência de outras soberanias tributárias no funcionamento de seu sistema⁵³.

A soberania fiscal, por fazer parte da soberania estatal, igualmente é acometida das mesmas discussões doutrinárias a respeito de seu sentido absoluto ou relativo. A maioria dos autores entende que, embora não existam limitações no Direito Internacional Público à soberania fiscal dos Estados, há, por outro lado, uma limitação natural decorrente da existência de outras soberanias⁵⁴.

2.5 Competência Tributária Internacional

A competência tributária internacional, como uma consequência da soberania fiscal, consiste em um conjunto de faculdades, poderes e atribuições inerentes às entidades soberanas, em sua correlação com as demais⁵⁵. Sendo uma decorrência

⁵¹ "Since taxation is typically the main means by which governments support themselves and provide public goods, the ability and need of the state to tax is easily conflated with the concept of sovereignty. It is difficult to conceive of a modern nation state that could sustain itself and protect its people from physical or economic harm without raising revenue through taxation of some kind". CHRISTIANS, Allison. **Sovereignty, taxation and social contract**. [Madison]: University of Wisconsin Law School, Aug. 2008. p. 6. Artigo postado no site Social Science Research Network. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=1259975>>. Acesso em: 05 mai. 2016.

⁵² DORNELLES, Francisco Neves. **A dupla tributação internacional da renda**. Rio de Janeiro: FGV, 1979. p. 3.

⁵³ TÔRRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 66.

⁵⁴ MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro. **Bitributação internacional e elementos de conexão**. São Paulo: Aduaneiras, 2003. p. 36.

⁵⁵ BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. São Paulo: IBDT/EDUFPI, 1992. p. 45.

da soberania fiscal, a competência dos Estados igualmente não pode ser exercida de forma absoluta, necessitando de limitações. Estes limites são estabelecidos através de critérios de delimitação da competência tributária internacional.

Os critérios de delimitação da competência tributária diferem-se de acordo com o tributo em análise. Ao se tratar de impostos indiretos, que incidem sobre os preços de mercadorias e serviços, os critérios adotados são o do país de origem ou o do país de destino. O primeiro critério consiste em tributar os bens no país que foram produzidos. Já no segundo, tributam-se as mercadorias no país em que estas foram consumidas⁵⁶. Dependendo das diferenças entre a carga de impostos indiretos entre um país e outro, o critério do país de origem pode ser nocivo ao fluxo do comércio internacional, já que, ao exportar com algum imposto indireto incluso em seu preço, o país poderá ser financeiramente prejudicado em relação a outros que não adotem este procedimento⁵⁷. No que concerne ao critério do país de destino, adotado pela maioria dos Estados, não há interferência na atividade comercial internacional. Além disso, ainda é contemplada uma ideia de justiça fiscal, pois a receita dos impostos será revertida em benefício daqueles que efetivamente suportaram o ônus fiscal, ou seja, os consumidores finais⁵⁸.

Em relação aos impostos diretos, como é o caso do Imposto de Renda, para fins de delimitação da competência tributária internacional, os Estados inspiram-se basicamente em dois princípios: o da universalidade ou o da territorialidade. Optando pelo primeiro dos princípios, os países podem tanto adotar o critério da residência como o da nacionalidade. Já no caso de preferência pelo princípio da territorialidade, o critério a ser utilizado será necessariamente o da fonte⁵⁹. Dificilmente, um Estado se orienta exclusivamente por um dos princípios para estabelecer os critérios de delimitação de sua competência. Na maioria dos casos, os países utilizam os dois princípios, dando mais ênfase a um ou a outro dependendo de cada situação⁶⁰.

⁵⁶ MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro. **Bitributação internacional e elementos de conexão**. São Paulo: Aduaneiras, 2003. p. 37.

⁵⁷ BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. São Paulo: IBDT/EDUFPI, 1992. p. 49.

⁵⁸ MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro. **Bitributação internacional e elementos de conexão**. São Paulo: Aduaneiras, 2003. p. 37.

⁵⁹ MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro. **Bitributação internacional e elementos de conexão**. São Paulo: Aduaneiras, 2003. p. 37.

⁶⁰ BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. São Paulo: IBDT/EDUFPI, 1992. p. 50.

2.5.1 Princípio da Territorialidade

Atualmente, poucos são os Estados modernos que exigem tributos de seus nacionais residentes em países estrangeiros, o que faz com que a aplicação espacial das leis tributárias seja vista pela doutrina majoritária sob o prisma do princípio da territorialidade⁶¹. O princípio da territorialidade, também denominado pela expressão inglesa *source income taxation*, utiliza um critério de conexão material: a fonte efetiva do rendimento. Este princípio estabelece que, o surgimento da obrigação tributária tem ensejo em situações jurídicas que dão origem ao auferimento ou à produção de rendimento dentro do território nacional de um Estado⁶².

Como consequência, ocorre uma limitação do poder exclusivo do Estado por seu próprio território, o que faz com que, sem o seu consentimento, tornem-se ilícitos os atos de um poder tributário estrangeiro que venha a submeter tributariamente pessoas ou situações que pertençam ao território do referido Estado⁶³. Como exemplo da aplicação do princípio em tela, imagina-se a situação de uma empresa estrangeira não residente no Brasil que venha a ser tributada pelo sistema tributário brasileiro em virtude de um fato (produção de rendimento) ocorrido no país. Os Estados que se inspiram no princípio da territorialidade adotam a fonte como critério de delimitação de suas competências tributárias. Portanto, no próximo item proceder-se-á uma análise deste critério.

2.5.2.1 Critério da Fonte

Para fins de efetiva aplicação do princípio da territorialidade pura, o critério de delimitação de competência tributária a ser necessariamente utilizado é aquele de conexão material, ou seja, o da fonte efetiva de rendimentos (*sourcing income rules*)⁶⁴. Nos termos do que estabelece o critério da fonte, é permitida a tributação

⁶¹ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995. p. 20-21.

⁶² NORONHA, Francisco Daniel Holanda. Dupla tributação internacional e as contribuições sociais incidentes sobre o comércio exterior brasileiro. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, ano 15, n. 77, p. 154-155, mar./dez. 2007.

⁶³ BÜHLER, Ottmar. **Princípios de derecho internacional tributário**. Tradução de Fernando Cervera Torrejon. Madrid: Ed. de Derecho Financiero, 1968. p. 217.

⁶⁴ TÓRRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 119.

somente das fontes de rendimento que se originarem dentro dos limites territoriais onde a norma tributária é aplicada e eficaz⁶⁵.

O reconhecimento do direito do Estado da fonte de tributar os rendimentos nele produzidos é praticamente consensual, em virtude da estreita conexão entre tal país e a produção do fato tributário. Em outras palavras, a renda a ser tributada é produzida no Estado da fonte, onde sua população e inclusive seu meio ambiente cooperaram para criar tal rendimento, de modo que o critério ora apresentado contempla inclusive uma ideia de equidade fiscal⁶⁶. Contrapondo este argumento, pode-se dizer que, ainda que o país da fonte tenha participação no processo de produção do rendimento, o país de residência também oferece ao contribuinte produtor do rendimento uma série de proteções e vantagens, o que justificaria a imposição tributária por parte deste⁶⁷.

Fala-se também no controle fiscal como uma vantagem do critério da fonte, pois se entende que este possibilitaria que a fiscalização tributária fosse exercida de modo mais eficaz. Este argumento é baseado na dificuldade encontrada pelas autoridades fiscais no controle tributário de rendas de origem estrangeira, recebidas pelos seus residentes ou nacionais⁶⁸. Todavia, em que pese esta consideração, a dificuldade no controle fiscal também poderia ser evitada com a instituição de uma alíquota de controle, de até mesmo 1%, que permitiria às autoridades tributárias a identificação de toda e qualquer remessa de recursos ao exterior e vice-versa⁶⁹.

2.5.2 Princípio da Universalidade

Caso o princípio da territorialidade, em sua concepção mais clássica, fosse adotado por toda a comunidade internacional, a dupla tributação internacional seria praticamente eliminada, ou pelo menos fortemente atenuada. A aplicação universal de tal princípio conduziria à atribuição exclusiva da competência tributária ao país da

⁶⁵ NORONHA, Francisco Daniel Holanda. Dupla tributação internacional e as contribuições sociais incidentes sobre o comércio exterior brasileiro. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, ano 15, n. 77, p. 153, mar./dez. 2007.

⁶⁶ BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. São Paulo: IBDT/EDUFPI, 1992. p. 57.

⁶⁷ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995. p. 200.

⁶⁸ BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. São Paulo: IBDT/EDUFPI, 1992. p. 57.

⁶⁹ PAÇO, Daniel Hora do; ROSENBLUM, H. David. Considerações sobre a negociação de um tratado para evitar a dupla tributação de renda com os EUA. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 174, p. 23, mar. 2010.

fonte, o que obrigaria o país de residência a isentar toda a renda produzida além do alcance de suas fronteiras territoriais⁷⁰.

Entretanto, a julgar pelos inúmeros tratados contra bitributação existentes atualmente, não é esta a situação que se apresenta. O motivo para tanto é que, na presente fase de desenvolvimento da economia mundial, a tendência dos Estados mais desenvolvidos é a de buscar tributar os rendimentos de seus residentes provenientes do comércio exterior. Assim, o princípio da universalidade, conhecido igualmente como *world-wide-income*, utiliza de um critério de conexão subjetivo a fim de permitir a determinado Estado o alcance das rendas produzidas por seus residentes ou nacionais, quer estas rendas tenham origem em seu território, quer tenham origem em territórios estrangeiros⁷¹. Ao contrário do que acontece no princípio da territorialidade, no princípio em questão não interessa a localização da fonte produtora de renda, pois o que definirá a competência de tributar serão os elementos de conexão pessoais.

Ao ignorar elementos de conexão territoriais da fonte da renda, o princípio da universalidade pode estabelecer como critérios de delimitação da competência tributária dois elementos subjetivos: nacionalidade ou residência.

2.5.2.1 Critério da Nacionalidade

O critério da nacionalidade, como elemento delimitador do poder tributário, expressa que o Estado pode exigir de seus nacionais impostos correspondentes a todos os rendimentos que estes recebam, sem que sejam levados em consideração o local de residência do contribuinte ou a localização em que a renda foi auferida ou produzida⁷². Atualmente, o critério da nacionalidade tem desempenhado um papel subsidiário nos modelos de convenção da OCDE e da ONU, isto é, somente é utilizado na ausência de outros elementos, sendo que permanece adotado por poucos países, como os Estados Unidos da América e as Filipinas⁷³.

⁷⁰ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995. p. 200.

⁷¹ NORONHA, Francisco Daniel Holanda. Dupla tributação internacional e as contribuições sociais incidentes sobre o comércio exterior brasileiro. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, ano 15, n. 77, p. 156, mar./dez. 2007.

⁷² DORNELLES, Francisco Neves. **A dupla tributação internacional da renda**. Rio de Janeiro: FGV, 1979. p. 5.

⁷³ BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. São Paulo: IBDT/EDUFPI, 1992. p. 52.

Portanto, em face da tendência de não utilização do critério da nacionalidade, o critério definidor da competência tributária de maior importância é o da residência.

2.5.2.2 Critério da Residência

O critério da residência consiste em submeter pessoas (físicas ou jurídicas) que residam no território do Estado, à incidência de tributos pela totalidade de suas rendas, independentemente da nacionalidade, da origem de suas rendas ou da localização de seus bens⁷⁴. Quanto à identificação da residência fiscal das pessoas físicas, não são observadas muitas dificuldades. No entanto, ao se tratar de sociedades, a qualificação da residência fiscal se torna por demais complexa, em razão das múltiplas possibilidades que as pessoas jurídicas podem se estruturar. Cientes desta complexidade, os Estados que tributam universalmente a renda possuem um particular interesse em considerar como seus residentes o maior número de contribuintes possíveis⁷⁵.

Em verdade, cada Estado determina os critérios para localização da residência que irá utilizar conforme sua conveniência, não existindo um padrão a ser seguido universalmente:

Nos sistemas que aplicam o princípio da universalidade, o conceito de residência, para fins da tributação das pessoas jurídicas produtoras de rendimentos transnacionais, não possui, nem também nunca possuiu, uma unívoca direção normativa: os critérios qualificadores de sede legal, lugar de constituição, sede efetiva etc são alternados e continuam a se alternar nos vários ordenamentos, acumulando divergências⁷⁶.

O critério da residência é revestido de grande relevância, sendo adotado pela legislação interna de muitos Estados, principalmente aqueles mais desenvolvidos, por natureza exportadores de capital. Além disso, tem sido incorporado pela maior parte das convenções internacionais vigentes que disciplinam a dupla tributação

⁷⁴ MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro. **Bitributação internacional e elementos de conexão**. São Paulo: Aduaneiras, 2003. p. 38.

⁷⁵ TÔRRES, Heleno. **Pluriritributação internacional sobre as rendas das empresas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997. p. 106.

⁷⁶ TÔRRES, Heleno. **Pluriritributação internacional sobre as rendas das empresas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997. p. 107.

internacional⁷⁷. Esta importância do critério mencionado pode ser atribuída a três principais motivos: i) A primeira razão invocada para a utilização do critério da residência é a aplicação do princípio da igualdade de todos perante a lei, visto que todos os contribuintes seriam tratados de forma igualitária, sem diferenciação a respeito da origem da renda, ii) Em segundo lugar, haveria um argumento de ordem social, pois o contribuinte deve financiar os serviços que utiliza em seu Estado de residência, iii) Finalmente, seria respeitado o princípio da neutralidade, na medida em que os incentivos fiscais criados por outros Estados restariam neutralizados⁷⁸.

Do mesmo modo que acontece com o critério da fonte, também ao critério da residência são formuladas algumas críticas por parte da doutrina. No que tange ao fundamento do princípio da igualdade, cumpre lembrar o seu sentido material, que significa que às pessoas em situações desiguais, deve se dar um tratamento desigual. Neste contexto, as empresas, ao exercerem atividade no exterior, deparam-se com dificuldades relativas à competição e aos riscos do negócio, o que, por si só, justificaria um tratamento diferenciado⁷⁹. Da mesma forma, as razões de ordem social não são suficientes para justificar a tributação exclusiva pelo Estado de residência, pela singela razão de que o Estado da fonte também presta considerável auxílio aos contribuintes que produzam renda em seu território⁸⁰.

Neste ínterim, observa-se que ainda não foram formulados argumentos suficientemente hábeis a determinar a utilização, de forma exclusiva, tanto do critério da fonte quanto daquele da residência. Entretanto, para fins de evitar a bitributação internacional, deve o princípio da fonte ser utilizado primordialmente, tendo em vista que ele não é tão prejudicial às relações internacionais de países desenvolvidos e em desenvolvimentos quanto o da residência, possibilitando um certo equilíbrio às mesmas.

⁷⁷ BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. São Paulo: IBDT/EDUFPI, 1992. p. 51.

⁷⁸ DORNELLES, Francisco Neves. **A dupla tributação internacional da renda**. Rio de Janeiro: FGV, 1979. p. 5-6.

⁷⁹ BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. São Paulo: IBDT/EDUFPI, 1992. p. 51-52.

⁸⁰ BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. São Paulo: IBDT/EDUFPI, 1992. p. 52.

3 BITRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL DA RENDA

Conforme abordado no capítulo anterior, todo indivíduo que se encontra em uma situação de dependência econômica referente a um Estado pode ser obrigado ao pagamento de impostos. A relação tributária se materializa, como regra geral, no local em que ocorre o fato gerador, mas se o sujeito passivo possui associação com dois ou mais Estados, cada um destes pode considerá-lo como contribuinte de seu país, com base em um único evento econômico, dando origem a duas situações tributárias⁸¹.

Assim, a bitributação internacional, na objetiva definição de Klaus Vogel, ocorre quando dois ou mais Estados impõem impostos ao mesmo contribuinte em razão do mesmo fato gerador⁸². O conceito de bitributação parece ser facilmente apreensível, contudo, quando se busca delimitar o fenômeno mais precisamente, existem algumas nuances que tornam o seu estudo controvertido entre a doutrina. Alguns autores realizam a distinção do instituto entre seu ponto de vista jurídico e econômico, enquanto outros entendem ser esta diferenciação equivocada.

Entre os aderentes da primeira corrente doutrinária está o professor Alberto Xavier, o qual emprega a regra das quatro identidades para analisar o conceito de bitributação sob os prismas jurídico e econômico. De acordo com ele, para que se possa falar em dupla tributação, são necessárias a identidade absoluta do objeto, do sujeito, do período tributário e do imposto em si, consagrando assim a regra das quatro identidades, cuja função é justamente determinar a identidade do fato tributário e, conseqüentemente, a existência de dupla tributação jurídica⁸³. Por outro lado, a bitributação econômica diferencia-se da jurídica por não ser exigida a igualdade do sujeito para sua ocorrência, sendo suficientes a identidade do objeto, do tributo e do fator temporal⁸⁴. Neste caso, em uma situação de bitributação econômica, um item da renda é tributado mais de uma vez, mas o imposto é cobrado de diferentes contribuintes, como no exemplo de uma subsidiária estrangeira que tem seus lucros tributados conforme as leis do Estado em que está

⁸¹ RINSCHÉ NUNEZ, Teodoro; VICENTE MOLINA, Hernan. **De La doble tributación internacional**. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, 1970. p. 13.

⁸² VOGEL, Klaus. **Double tax treaties and their interpretation**. 4 INT'L TAX & BUS. LAW, 1, 1986. Disponível em: <<http://scholarship.law.berkeley.edu/bjil/vol4/iss1/1>> Acesso em 20 mai. 2016. p. 4.

⁸³ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995. p. 31-34.

⁸⁴ VOGEL, Klaus. **Double tax treaties and their interpretation**. 4 INT'L TAX & BUS. LAW, 1, 1986. Disponível em: <<http://scholarship.law.berkeley.edu/bjil/vol4/iss1/1>> Acesso em 20 mai. 2016. p. 6.

estabelecida, enquanto que a companhia afiliada que recebe tais lucros é tributada em seu país de residência⁸⁵.

Com efeito, o Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE, ao comentar o artigo 23-A do Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e Patrimônio, realiza a distinção entre bitributação jurídica e econômica, sendo que na primeira, uma mesma pessoa é duplamente tributada e na segunda, o mesmo tributo é exigido de pessoas diversas. Os comentários esclarecem, contudo, que somente a dupla tributação jurídica constitui objeto do referido Modelo, devendo os casos de dupla tributação econômica serem solucionados pelos Estados envolvidos, através de negociações bilaterais⁸⁶.

Da análise das definições acima apresentadas acerca da bitributação internacional da renda, parece evidente que o fenômeno requer a coexistência de duas ou mais soberanias fiscais a exigir tributos do contribuinte. Assim, entendendo-se por soberania fiscal o poder de estabelecer um sistema tributário autônomo, verifica-se que a dupla tributação internacional pressupõe uma pluralidade de normas de ordenamentos distintos, aptos a regular situações interjurisdicionais⁸⁷. Um segundo elemento caracterizador extraído das definições expostas é a simultaneidade, ou seja, a identidade do período em que se verifica a ocorrência do fato tributável. O fator temporal indica o momento em que se considera concretizado o fato gerador, sendo que a renda do contribuinte deve ter sido tributada durante o mesmo período de tempo para que haja a configuração do instituto da dupla tributação internacional⁸⁸.

Ainda, é indispensável que o imposto cobrado pelas diferentes soberanias fiscais seja o mesmo. Este requisito da identidade do tributo deve ser cuidadosamente analisado, pois somente a identidade da denominação das espécies tributárias não é suficiente, sendo cogente uma análise e comparação dos

⁸⁵ MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro. **Bitributação internacional e elementos de conexão**. São Paulo: Aduaneiras, 2003. p. 39.

⁸⁶ Article 23-A: "1. These Articles deal with the so-called juridical double taxation where the same income or capital is taxable in the hands of the same person by more than one State. 2. This case has to be distinguished especially from the so-called economic double taxation, i.e. where two different persons are taxable in respect of the same income or capital. If two States wish to solve problems of economic double taxation, they must do so in bilateral negotiations". ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. Committee on Fiscal Affairs. **Model tax convention on income and on capital**: condensed version. Paris, 2005. p. 255.

⁸⁷ DORNELLES, Francisco Neves. **A dupla tributação internacional da renda**. Rio de Janeiro: FGV, 1979. p. 8.

⁸⁸ BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. São Paulo: IBDT/EDUFPI, 1992. p. 68.

respectivos aspectos materiais e bases de cálculo do imposto em questão para a definição de sua verdadeira natureza substancial⁸⁹. A identidade do sujeito passivo do dever jurídico de prestar tributo também deve ser a mesma. Este elemento é imprescindível para que se vislumbre a existência da bitributação jurídica, enquanto que na bitributação econômica, como já foi previamente analisado, o imposto devido aos Estados pode ser suportado por contribuintes diferentes⁹⁰. É condição, por fim, a identidade do suporte fático sobre o qual se forma o concurso de normas, de modo que a tributação da renda da mesma pessoa em dois Estados diversos, por diferentes fatos geradores, descaracteriza a dupla tributação internacional. Este critério material é estabelecido de acordo com cada ordenamento tributário⁹¹.

Consagram-se, desta maneira, os elementos essenciais para a ocorrência da dupla tributação internacional da renda, sendo estes a pluralidade de soberanias fiscais, a identidade do sujeito passivo da obrigação, a uniformidade do fato gerador, a igualdade dos impostos cobrados e a simultaneidade do período em que ocorre o fato tributável. A definição que contempla exatamente todos os referidos elementos caracterizadores é aquela que se encontra nas observações gerais ao modelo de convenção sobre dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda e o capital, elaborada pelo Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE, que deste modo dispõe: “A dupla tributação internacional pode ser definida como a imposição de impostos similares em dois (ou mais) Estados, sobre um mesmo contribuinte, em razão da mesma matéria imponible e pelo mesmo período de tempo (tradução nossa)”⁹².

Assim, tendo-se examinado os conceitos formulados pela doutrina para a dupla tributação internacional, bem como determinados os seus elementos essenciais, faz-se necessária uma análise a respeito das origens desta problemática. No próximo item, destarte, serão examinadas as causas da bitributação internacional.

⁸⁹ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995. p. 32.

⁹⁰ NORONHA, Francisco Daniel Holanda. Dupla tributação internacional e as contribuições sociais incidentes sobre o comércio exterior brasileiro. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, ano 15, n. 77, p. 158, mar./dez. 2007.

⁹¹ TÔRRES, Heleno. **Pluriritributação internacional sobre as rendas das empresas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997. p. 403.

⁹² “International juridical double taxation can be generally defined as the imposition of comparable taxes in two (or more) States on the same taxpayer in respect of the same subject matter and for identical periods”. ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. Committee on Fiscal Affairs.. **Model tax convention on income and on capital: condensed version**. Paris, 2005. p. 7.

3.1 Causas da Bitributação Internacional

Pode-se dizer que uma das causas da bitributação internacional é a internacionalização da economia. A crescente mobilidade de pessoas, bens, capitais e serviços foi facilitada pelo desenvolvimento dos meios de comunicação e das empresas comerciais e industriais, bem como pela liberalização do comércio e do movimento de capitais, o que culminou em uma interpenetração da Economia dos Estados e no surgimento de empresas multinacionais. Como resultado, intensifica-se a internacionalização das movimentações econômicas, possibilitando o surgimento da bitributação⁹³.

O fator que efetivamente dá origem ao problema da bitributação internacional é a desarmonia presente nos critérios de delimitação da competência tributária internacional dos Estados. Em outras palavras, a coexistência, no âmbito internacional, de mais de um princípio de atribuição da competência para tributar⁹⁴. Identifica-se como situações de desarmonia dos critérios de delimitação da competência tributária tanto a diferença entre os critérios delimitadores adotados pelos Estados, quanto a diversidade na conceituação do mesmo critério, nas situações em que este é utilizado por ambos os Estados⁹⁵. No primeiro caso, vislumbra-se um concurso de pretensões entre duas soberanias fiscais diversas, em que uma fundamenta a incidência do tributo em um critério de conexão pessoal (residência ou nacionalidade) e a outra adota um critério de conexão material (fonte), por força do princípio da territorialidade:

La primera [causa de la doble tributación] comprende las situaciones de un contribuyente que se encuentra sometido a *imposición personal*, fundada sobre su nacionalidad o domicilio, y la *imposición real* en base al lugar de la fuente o de situación de los bienes. [...] Por imposición personal se entiende todo gravamen que se base en el estatuto personal del mismo sujeto, como la nacionalidad, domicilio o residencia y las tasas o modos de calcular las mismas. Hay imposición real cuando el Estado grava una renta obtenida o

⁹³ MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro. **Bitributação internacional e elementos de conexão**. São Paulo: Aduaneiras, 2003. p. 52.

⁹⁴ BORGES, José Alfredo. Bitributação internacional – diagnóstico do problema e a experiência brasileira. **Revista Forense**, Rio de Janeiro, ano 77, v. 276, p. 331, out./dez. 1981.

⁹⁵ NORONHA, Francisco Daniel Holanda. Dupla tributação internacional e as contribuições sociais incidentes sobre o comércio exterior brasileiro. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, ano 15, n. 77, p. 157, mar./dez. 2007.

devengada en su territorio sin tener en consideración el estatuto personal del contribuyente⁹⁶.

Dada, pois, a existência de três possíveis critérios de delimitação da competência tributária internacional - nacionalidade, residência e fonte – em tese, três são as hipóteses de cumulação de pretensões tributárias: a) o contribuinte é tributado em um Estado pelo critério da nacionalidade e, simultaneamente, em outro, em função do critério da residência; b) o contribuinte é cumulativamente tributado por dois Estados, no primeiro, conforme o critério da residência, no segundo, segundo o critério da fonte; c) o contribuinte é tributado através do critério da fonte em determinado Estado, e em outro, de acordo com o critério da nacionalidade⁹⁷.

Já na outra situação de desarmonia entre os critérios de delimitação da competência tributária, o mesmo critério é adotado por ambos os Estados, entretanto, há uma dessemelhança na definição dos elementos determinantes da incidência tributária, não havendo uma uniformidade no entendimento referente aos elementos de conexão⁹⁸. Em se tratando do critério da nacionalidade, por exemplo, pode uma pessoa física deter a nacionalidade de dois Estados, de um, por ter nascido em seu território (*ius solis*) e de outro, por ser filho de nacionais seus (*ius sanguinis*). Da mesma forma pode acontecer com uma pessoa jurídica, caso um Estado, para fins de determinação da nacionalidade da pessoa jurídica, adote a tese da sede social e o outro, a teoria da origem, relacionada ao lugar de constituição da sociedade. Relativamente ao critério da residência, também pode determinada pessoa ser considerada residente em mais de um Estado, bastando para tanto que estes conceituem tal critério de forma diversa. Assim, uma determinada pessoa jurídica pode ser considerada residente de um Estado por ter sido nele constituída, e de outro, por ter nele o seu centro de direção e controle. Finalmente, no que tange ao critério da fonte, uma pessoa pode ser cumulativamente tributada caso um Estado considere como fonte o local onde a atividade econômica se desenvolve e

⁹⁶ RINSCHÉ NÚÑEZ, Teodoro; VICENTE MOLINA, Hernán. **De La doble tributación internacional**. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, 1970. p. 15-16.

⁹⁷ BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. São Paulo: IBDT/EDUFPI, 1992. p. 81.

⁹⁸ MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro. **Bitributação internacional e elementos de conexão**. São Paulo: Aduaneiras, 2003. p. 53.

um outro Estado, entenda como fonte o local onde é obtida a disponibilidade econômica ou jurídica da renda⁹⁹.

3.2 Consequências da Bitributação

Uma das principais consequências da bitributação internacional diz respeito à violação que tal fenômeno causa à ideia de justiça fiscal. Sob tal perspectiva, ocorre uma repartição injusta das cargas tributárias entre os contribuintes, dependendo tenham estes rendimentos provenientes do exterior ou dediquem-se exclusivamente a atividades adstritas ao território nacional¹⁰⁰. Além disso, a dupla tributação internacional também apresenta consequências no âmbito financeiro, pois pode fazer com que os Estados não consigam, por meio da imposição de tributos, angariar as receitas necessárias. Isso porque, para evitar a ocorrência do fato gerador da dupla obrigação tributária, os contribuintes frequentemente fazem uso de mecanismos fraudulentos para atingir a evasão fiscal, o que reduz as receitas arrecadadas pelos Estados tributantes¹⁰¹. Não menos importantes são as consequências culturais e sócio-políticas, manifestando-se na dificuldade de difusão da propriedade intelectual e das tecnologias, bem como no embaraço à presença de cientistas, artistas e desportistas em outros países¹⁰².

As consequências de ordem econômica, conforme foi referido, são aquelas que apresentam maior relevância diante da atual conjuntura mundial. Neste contexto, pode-se dizer que a bitributação internacional interfere diretamente nas relações internacionais entre os Estados, dificultando a circulação de capital, pessoas, bens, mercadorias e serviços. Desta maneira manifestou-se o Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE, ao comentar o modelo de convenção sobre a renda e o capital:

Os seus efeitos prejudiciais sobre a troca de bens e de serviços e sobre a movimentação de capitais, de tecnologias e de pessoas são por demais conhecidos, pelo que se torna desnecessário destacar a

⁹⁹ BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. São Paulo: IBDT/EDUFPI, 1992. p. 82-83.

¹⁰⁰ BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. São Paulo: IBDT/EDUFPI, 1992. p. 87.

¹⁰¹ BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. São Paulo: IBDT/EDUFPI, 1992. p. 86.

¹⁰² MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro. **Bitributação internacional e elementos de conexão**. São Paulo: Aduaneiras, 2003. p. 57.

importância de que se reveste a supressão dos obstáculos que a dupla tributação representa face ao desenvolvimento das relações econômicas entre os países (tradução nossa)¹⁰³.

Ainda, o fato de a renda de uma mesma pessoa ser tributada por dois Estados distintos cria complicações ao fluxo de investimentos, encarecendo o custo do dinheiro e da tecnologia importados. Mais grave ainda, dificulta a utilização do sistema tributário como um instrumento de política fiscal, visto que a legislação de um Estado pode anular os incentivos fiscais concedidos por outro, o que vem a causar sérios prejuízos aos Estados em desenvolvimento¹⁰⁴. Neste caso, pouco importa ser o Estado importador ou exportador de capital para que se sinta prejudicado pelo impacto da dupla tributação. Nos Estados importadores de capital, a bitributação atua como um inibidor do ingresso de investimentos estrangeiros, que são fundamentais para o desenvolvimento das atividades industriais, comerciais e agrícolas. Por outro lado, nos Estados exportadores de capitais, ou países desenvolvidos, a incidência da bitributação faz com que o investimento em outros países torne-se menos rentável¹⁰⁵.

Cumprе ressaltar que, apesar de importante, o fator tributário não é o único a influenciar a decisão de investir. Ao lado dele, outros fatores também concorrem para tal decisão por parte do investidor. Os fatores não tributários, influenciadores da decisão de investir, são: os tipos de sociedades comerciais existentes no Direito Positivo; as taxas de câmbio e o controle cambial; as restrições às importações e exportações; as políticas de incentivo ao investimento; os sistemas jurídico e administrativo; a estabilidade política e econômica, em relação ao risco de nacionalização, expropriação e confisco; as facilidades da existência de profissionais especializados, bem como as facilidades comerciais, bancárias, de comunicação e de transporte; o clima de negócios, refletindo o nível ético empregado; o tratamento dado aos estrangeiros para que não haja discriminação em relação aos nacionais;

¹⁰³ "Its harmful effects on the exchange of goods and services and movements of capital, technology and persons are so well known that it is scarcely necessary to stress the importance of removing the obstacles that double taxation presents to the development of economic relations between countries." ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. Committee on Fiscal Affairs.. **Model tax convention on income and on capital**: condensed version. Paris, 2005. p. 7.

¹⁰⁴ DORNELLES, Francisco Neves. **A dupla tributação internacional da renda**. Rio de Janeiro: FGV, 1979. p. 8.

¹⁰⁵ MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro. **Bitributação internacional e elementos de conexão**. São Paulo: Aduaneiras, 2003. p. 55.

os mercados naturais do Estado e os acordos comerciais por ele celebrados; a política salarial; o idioma e finalmente os costumes¹⁰⁶.

3.3 Medidas Destinadas a Evitar a Bitributação Internacional da Renda

Em razão de suas nefastas consequências, existe, por parte dos Estados e das organizações internacionais, um grande interesse e um entendimento consensual no sentido de que não devem ser medidos esforços para a eliminação, ou pelo menos atenuação, da bitributação internacional da renda. Esta eliminação, ou prevenção, da dupla tributação internacional pode ser realizada não somente pelos Estados, mas também pelos próprios contribuintes, através de um adequado planejamento tributário internacional. Por parte dos Estados, de modo mais expressivo, a bitributação pode ser evitada por meio de medidas pacíficas ou não pacíficas, assumindo estas últimas o caráter de retorsões e represálias¹⁰⁷.

Considerando os objetivos do presente estudo, as medidas de eliminação da bitributação utilizadas pelos contribuintes, bem como aquelas não pacíficas deixarão de ser examinadas, até mesmo pela pouca relevância no atual contexto internacional. A seguir, portanto, será realizado um estudo acerca das medidas unilaterais destinadas à eliminação da bitributação internacional. Logo em seguida, serão abordadas as medidas internacionais revestidas da mesma finalidade.

3.3.1 Medidas Unilaterais

As medidas unilaterais utilizadas pelos Estados consubstanciam-se em normas introduzidas pela legislação interna com a finalidade de atenuar ou eliminar a bitributação internacional, traduzindo-se em uma auto-limitação da competência tributária internacional dos respectivos Estados¹⁰⁸. Embora os Estados que adotam o princípio da territorialidade como delimitador de sua competência tributária também possam estabelecer medidas unilaterais para evitar a dupla tributação, normalmente são os Estados que adotam o princípio da universalidade que efetivamente o fazem.

¹⁰⁶ SPITZ, Barry, 1972, p. 36-44 apud BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. São Paulo: IBDT/EDUFPI, 1992. p. 85.

¹⁰⁷ MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro. **Bitributação internacional e elementos de conexão**. São Paulo: Aduaneiras, 2003. p. 57.

¹⁰⁸ TÔRRES, Heleno. **Pluriritributação internacional sobre as rendas das empresas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997. p. 424.

Isso se explica porque o princípio da universalidade, ou o critério da residência, apresenta uma potencialidade maior de provocar a bitributação internacional, tendo em vista que faz com que a tributação venha a incidir inclusive sobre rendas que provêm do exterior¹⁰⁹.

Assim, na incoerência da celebração de Convenções visando eliminar a dupla tributação internacional, os rendimentos podem ser tributados tanto no Estado onde se localiza a fonte da renda quanto no Estado de residência do beneficiário. Por este motivo, os Estados da residência adotam medidas unilaterais para este fim, utilizando alguns métodos para evitar ou atenuar a bitributação, a seguir analisados¹¹⁰.

3.3.1.1 Método da Isenção (*Tax Exemption System*)

O método da isenção consiste em excluir da incidência tributária, total ou parcialmente, rendas derivadas de fontes estrangeiras. Neste contexto, compreende-se isenção como sendo o efeito de certas normas que, ao incidirem sobre determinados fatos, eliminam a hipótese de surgimento da obrigação tributária, conforme explicação de Heleno Tôrres:

Concernente ao regime do Direito Tributário Internacional, a isenção é predisposta para excluir da tributação (interna) os fatos formadores de renda caracterizados por elementos de estraneidade, quando produzidos fora do território do Estado tributante. Esta é a única diferença em relação às demais normas isentivas aplicáveis no interior do sistema: a presença de elementos de estraneidade no fato-evento descrito na hipótese de incidência das normas de Direito Tributário Internacional¹¹¹.

Apesar de o método em análise transparecer a ideia de que um Estado irá renunciar à sua competência tributária em favor de outro, cumpre ressaltar que, segundo Alberto Xavier, a não tributação pelo Estado que utiliza tal método não possui dependência com o fato de o outro Estado ter realmente tributado o rendimento em questão. Seguindo esta premissa, nota-se que é suficiente que o

¹⁰⁹ BORGES, Antonio de Moura. Noções de direito tributário internacional. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, ano 5, n. 26, p. 75, mar./abr. 2007.

¹¹⁰ MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro. **Bitributação internacional e elementos de conexão**. São Paulo: Aduaneiras, 2003. p. 58.

¹¹¹ TÔRRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997. p. 431.

outro Estado tenha poderes para tributar, sendo irrelevante o seu exercício efetivo ou não, seja em decorrência da ausência de previsão legal, seja pela concessão de incentivos fiscais¹¹².

O método da isenção se divide em duas modalidades: isenção integral (*full exemption*) e isenção com progressividade (*exemption with progression*). Na isenção integral, o rendimento não é considerado de forma alguma para fins de tributação, sequer interferindo na determinação da alíquota progressiva incidente sobre a renda total. Diferentemente, na isenção com progressividade, embora o rendimento seja declarado como isento, ele é levado em consideração para efeito de fixação da alíquota incidente sobre os rendimentos tributáveis, de maneira que a alíquota calculada tem como base o total da renda auferida, independentemente dela ser tributável ou não¹¹³.

A isenção integral, quando é concedida pelo Estado da residência, caracteriza-se como o método mais interessante para os Estados importadores de capital, os denominados Estados em desenvolvimento, pois impede que qualquer benefício fiscal concedido pelo país da fonte do rendimento seja anulado pela legislação fiscal do país de residência do investidor. Contudo, também pode ser considerada como uma medida injusta, vez que beneficia os indivíduos que obtêm rendas no exterior em detrimento daqueles que auferem rendimentos em seu próprio Estado. Por esta e por outras razões, a isenção integral não é muito utilizada atualmente¹¹⁴.

No Modelo de Convenção desenvolvido pela OCDE, por exemplo, o método da isenção integral é adotado somente em relação à tributação dos *royalties* (conforme artigo 12, parágrafo 1º) e no que se refere à tributação dos rendimentos obtidos na alienação de determinados bens, entre os quais as ações (conforme artigo 13, parágrafo 4º)¹¹⁵. Ao tratar dos métodos para eliminar a bitributação internacional, a Convenção, em seu artigo 23-A, parágrafo 3º, utiliza o método da isenção com progressividade:

¹¹² XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995. p. 543.

¹¹³ DORNELLES, Francisco Neves. **A dupla tributação internacional da renda**. Rio de Janeiro: FGV, 1979. p. 11-12.

¹¹⁴ BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. São Paulo: IBDT/EDUFPI, 1992. p. 91.

¹¹⁵ DORNELLES, Francisco Neves. **A dupla tributação internacional da renda**. Rio de Janeiro: FGV, 1979. p. 11.

Quando, de acordo com as disposições desta Convenção, o rendimento obtido ou o patrimônio possuído por determinado residente de um Estado-Contratante for isente de imposto nesse Estado, este Estado poderá, não obstante, calcular o quantitativo de imposto sobre o restante dos rendimentos ou patrimônios deste residente, levando em consideração os rendimentos ou patrimônios isentos (tradução nossa)¹¹⁶.

3.3.1.2 Método da Imputação (*Tax Credit*)

O método da imputação, também conhecido como método do crédito de imposto (*tax credit*), consubstancia-se no direito subjetivo do contribuinte de abater o montante de imposto que foi pago no país da fonte do rendimento daquele imposto de mesma natureza devido no país de sua residência, através da concessão de um crédito de imposto¹¹⁷. Assim, por parte do Estado de residência, essa medida unilateral geralmente é alcançada por meio de um método pelo qual o Estado de residência, na medida em que não é simultaneamente o Estado da fonte, permite um crédito pelos impostos pagos no Estado da fonte até uma quantia equivalente ao valor do seu próprio imposto¹¹⁸.

Este crédito de imposto, entretanto, pode estar sujeito ou não a uma limitação, do que surgem a imputação integral e a imputação ordinária. Na imputação integral, o Estado de residência deduz totalmente o valor do imposto pago no Estado da fonte, não havendo nenhuma limitação ao crédito recebido pelo sujeito passivo. Já na imputação ordinária, ou normal, o Estado de residência limita o crédito a ser concedido ao valor da fração do seu próprio imposto, correspondente aos rendimentos auferidos estrangeiramente¹¹⁹.

O método da imputação, seja ela integral ou ordinária, pode ser um inconveniente para os países importadores de capital, pois neutraliza os efeitos de qualquer redução ou eliminação de imposto concedida pelos mesmos como medida

¹¹⁶ “Where in accordance with any provision of the Convention income derived or capital owned by a resident of a Contracting State is exempt from tax in that State, such State may nevertheless, in calculating the amount of tax on the remaining income or capital of such resident, take into account the exempted income or capital”. ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. Committee on Fiscal Affairs. **Model tax convention on income and on capital**: condensed version. Paris, 2005. p. 38.

¹¹⁷ NORONHA, Francisco Daniel Holanda. Dupla tributação internacional e as contribuições sociais incidentes sobre o comércio exterior brasileiro. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, ano 15, n. 77, p. 159, mar./dez. 2007.

¹¹⁸ VOGEL, Klaus. **Double tax treaties and their interpretation**. 4 INT’L TAX & BUS. LAW, 1, 1986. Disponível em: <<http://scholarship.law.berkeley.edu/bjil/vol4/iss1/1>> Acesso em 22 mai. 2016. p. 69

¹¹⁹ MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro. **Bitributação internacional e elementos de conexão**. São Paulo: Aduaneiras, 2003. p. 62.

de incentivo fiscal¹²⁰. A Convenção Modelo da OCDE adotou o método da imputação ordinária em seu artigo 23-B, abaixo reproduzido:

Quando um residente de um Estado-Contratante obtiver rendimentos ou possuir patrimônio que, em conformidade com as disposições da presente Convenção, possam ser tributados no outro Estado Contratante, o primeiro Estado deve permitir: a) como uma dedução do imposto sobre os rendimentos desse residente, uma importância igual ao imposto sobre o rendimento pago nesse outro Estado; b) como uma dedução do imposto sobre o patrimônio desse residente, uma importância igual ao imposto sobre o capital pago nesse outro Estado. Em ambos os casos não poderá, contudo, a importância deduzida exceder a fração do imposto de renda ou imposto sobre o capital, calculado antes da dedução, correspondente ao rendimento ou ao patrimônio que podem ser tributados nesse outro Estado (tradução nossa)¹²¹.

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

O método da dedução trata-se da dedução do imposto pago no exterior da base de cálculo do imposto a ser pago no Estado de residência. Através deste método, o imposto devido no país de residência incide sobre o montante líquido do rendimento recebido do exterior (rendimento bruto menos o imposto pago no país da fonte), não sendo realizada qualquer imputação contra o imposto que for assim calculado¹²².

3.3.1.4 Método da Redução da Alíquota (Flat Rate)

O método da redução da alíquota consiste em tributar determinadas rendas auferidas no exterior com alíquotas reduzidas. Como exemplo prático da aplicação deste método, na Alemanha, as sociedades internacionais são beneficiadas com a

¹²⁰ DORNELLES, Francisco Neves. **A dupla tributação internacional da renda**. Rio de Janeiro: FGV, 1979. p. 15.

¹²¹ “Where a resident of a Contracting State derives income or owns capital which, in accordance with the provisions of this Convention, may be taxed in the other Contracting State, the first-mentioned State shall allow: a) as a deduction from the tax on the income of that resident, an amount equal to the income tax paid in that other State; b) as a deduction from the tax on the capital of that resident, an amount equal to the capital tax paid in that other State. Such deduction in either case shall not, however, exceed that part of the income tax or capital tax, as computed before the deduction is given, which is attributable, as the case may be, to the income or the capital which may be taxed in that other State”. ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. Committee on Fiscal Affairs. **Model tax convention on income and on capital**: condensed version. Paris, 2005. p. 38-39.

¹²² BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. São Paulo: IBDT/EDUFPI, 1992. p. 92.

aplicação de uma alíquota reduzida uniforme de 25% no que se refere a determinados rendimentos provenientes de Estados estrangeiros¹²³. Embora este método possa aliviar os efeitos sentidos pela incidência da dupla tributação internacional, também não se pode dizer que constitua, verdadeiramente, uma medida eficaz para eliminar a bitributação, em razão da grande diversidade de impostos presentes nos atuais sistemas tributários e de suas respectivas alíquotas¹²⁴.

Verifica-se que as medidas unilaterais possuem um caráter limitado frente a imensidade de impostos e sistemas tributários existentes. Faz-se necessário que os Estados utilizem medidas internacionais, sendo este o próximo item deste trabalho.

3.3.2 Medidas Internacionais: Convenções para Evitar a Bitributação

As primeiras convenções internacionais referentes ao Direito Tributário Internacional surgiram no século XIX, tendo como principal finalidade a eliminação da dupla tributação internacional, assim como a instituição de uma espécie de assistência administrativa entre os Estados signatários, no entanto, sem maiores estímulos¹²⁵. Foi somente a partir da 1ª Guerra Mundial que os Estados iniciaram a estabelecer convenções bilaterais para evitar a bitributação internacional. Estas convenções passaram inicialmente a ser firmadas entre os países europeus, sendo que o Tratado entre a Alemanha e a Itália, pactuado no ano de 1925, foi o primeiro de uma série de convenções que futuramente o tomariam por modelo: até o início da 2ª Guerra Mundial foram firmadas aproximadamente vinte convenções¹²⁶.

Após a 2ª Guerra Mundial é que houve uma intensificação nos trabalhos referentes à eliminação da bitributação. Durante este período, países como os Estados Unidos da América e o Reino Unido desenvolveram convenções sobre o tema, visando à ampliação de seus comércios e dos investimentos internacionais. Ainda, foi neste momento que iniciaram-se os estudos de organizações

¹²³ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995. p. 552.

¹²⁴ BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. São Paulo: IBDT/EDUFPI, 1992. p. 92.

¹²⁵ TÔRRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997. p. 493-494.

¹²⁶ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995. p. 89.

internacionais como a Organização das Nações Unidas (ONU) e a OCDE, as quais posteriormente desenvolveram importantes modelos de convenções¹²⁷.

As convenções internacionais bilaterais em matéria tributária configuram-se, destarte, como o instrumento de que se utilizam os Estados para, por meio de mútuas concessões, reduzirem ou impedirem a incidência da bitributação internacional em matéria do imposto sobre a renda. Como objetivos, pode-se afirmar que buscam a prevenção ou eliminação da bitributação internacional ou dos seus efeitos. Em um segundo plano, desempenham importante papel no combate à evasão fiscal e às fraudes fiscais internacionais, através de uma troca de informações entre os Estados e, em alguns casos, de uma assistência mútua na arrecadação dos impostos. Finalmente, como um terceiro objetivo, as convenções internacionais também estabelecem uma proteção ao contribuinte, possibilitando a este conhecer previamente as implicações tributárias de seus investimentos¹²⁸.

Portanto, a eliminação ou atenuação da bitributação internacional é procedida especialmente por meio de convenções bilaterais entre os Estados, as quais concretizam seu objetivo principal através das chamadas normas de renúncia, ou normas de repartição, estabelecendo limitações à competência tributária dos contratantes. Para tanto, geralmente valem-se da aplicação de dois diferentes métodos, o método da isenção e o método da imputação¹²⁹.

Pelo primeiro método, ocorre uma isenção tributária, isto é, um dos Estados signatários da Convenção renuncia ao poder tributário que lhe foi atribuído por sua legislação interna, reconhecendo ao outro Estado contratante a competência para tributar determinados fatos geradores da renda. Assim, evita-se a incidência da bitributação internacional da renda reservando-se com exclusividade a tributação de certas categorias de rendimentos previamente estabelecidas para apenas um dos Estados¹³⁰. Quanto ao método da imputação, um dos Estados signatários da Convenção tributa totalmente os rendimentos do sujeito passivo, independentemente de serem tais rendimentos internos os estrangeiros. No entanto,

¹²⁷ BRIGIDO, Eveline Vieira. Bitributação internacional da renda e os acordos firmados pelo Brasil. **Revista Síntese Direito Empresarial**, São Paulo, ano 4, n. 23, p. 125, nov./dez. 2011.

¹²⁸ FALCÃO, Maurin Almeida. Os limites dos tratados internacionais em matéria tributária em face do princípio da não discriminação e da cláusula da nação mais favorecida. **Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT**, Belo Horizonte, ano 1, n.1, p. 135, jan./fev. 2003.

¹²⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento fiscal através dos acordos de bitributação: treaty shopping**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995. p. 19.

¹³⁰ BORGES, Antonio de Moura. Noções de direito tributário internacional. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, ano 5, n. 26, p. 77-78, mar./abr. 2007.

este mesmo Estado deduz do valor do seu imposto a quantia que já foi paga no outro Estado, a título de imposto da mesma natureza¹³¹.

Existem, além das citadas, outras modalidades de imputação, as quais possuem aplicação principalmente nas convenções firmadas entre Estados desenvolvidos e Estados em desenvolvimento. Estes últimos, com a finalidade de atrair investimentos estrangeiros, em muitos casos concedem notáveis incentivos fiscais, os quais eram constantemente anulados pelos Estados de residência, uma vez que o crédito somente era permitido pelo imposto real e efetivamente pago no exterior¹³². Assim, caso determinada empresa residente em outro país recebesse um generoso incentivo fiscal para atuar no Brasil, por exemplo, tal incentivo seria inútil, pois a mesma teria que pagar o imposto relativo aos seus rendimentos em seu Estado de residência, já que, como não recolheu impostos no Estado da fonte, não receberia nenhum crédito tributário. Para diminuir este inconveniente, algumas convenções passaram a fazer uso de uma ficção (crédito fictício) e de uma presunção (crédito presumido), conforme será estudado no item seguinte.

3.3.2.1 Crédito Fictício (*Tax Sparing*)

A cláusula de crédito fictício, também conhecida como *tax sparing*, prevê que o Estado da residência se compromete a não reduzir o valor total do crédito a ser concedido ao contribuinte, caso este deixe de pagar impostos no Estado da fonte, em decorrência de incentivo fiscal conferido pelo último. Em outras palavras, presume-se o pagamento do imposto na origem, mesmo que tal fato não tenha realmente ocorrido¹³³. Grande parcela dos países membros da OCDE adota cláusulas de crédito fictício nas convenções contra bitributação que celebra com países em desenvolvimento, assim como com países desenvolvidos. O único país membro desta organização que, seguidamente, vem recusando-se a ratificar convenções que incluam a cláusula de *tax sparing* são os Estados Unidos da

¹³¹ MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro. **Bitributação internacional e elementos de conexão**. São Paulo: Aduaneiras, 2003. p. 71.

¹³² BORGES, Antonio de Moura. Noções de direito tributário internacional. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, ano 5, n. 26, p. 79, mar./abr. 2007.

¹³³ PAÇO, Daniel Hora do; ROSENBLOOM, H. David. Considerações sobre a negociação de um tratado para evitar a dupla tributação de renda com os EUA. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 174, p. 18, mar. 2010.

América¹³⁴. Por essa razão, até os anos 1990, os EUA possuíam poucas convenções firmadas com países em desenvolvimento, situação que só vem se alterando nos últimos anos porque os últimos têm se interessado em promover mais segurança para potenciais investidores americanos, bem como pelas provisões de troca de informações contidas nos tratados¹³⁵.

O Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE, com o objetivo de preservar os benefícios fiscais concedidos aos contribuintes pelo Estado da fonte, define, nos comentários ao modelo de convenção para evitar a bitributação, o crédito fictício como um dos mecanismos de eliminação da dupla tributação internacional da renda:

Para evitar tal efeito [a anulação dos benefícios fiscais] no Estado de residência, alguns Estados que adotaram programas de incentivos fiscais desejam incluir certas disposições, geralmente concebidas como cláusulas ‘*tax sparing*’, em suas convenções. O objetivo destas disposições é permitir que não-residentes possam receber um crédito de imposto estrangeiro para os impostos que foram ‘poupados’ no âmbito do programa de incentivos concedido pelo Estado da fonte ou para assegurar que estes impostos sejam levados em consideração para efeitos da aplicação determinadas condições que podem ser associadas aos sistemas de isenção (tradução nossa)¹³⁶.

3.3.2.2 Crédito Presumido (*Matching Credit*)

Através da cláusula de crédito presumido, ou *matching credit*, o Estado da residência atribui ao contribuinte um crédito tributário fictício superior ao imposto que é efetivamente estabelecido no Estado da fonte. Neste sentido, em uma situação hipotética, a alíquota de imposto para determinado rendimento no país da fonte pode

¹³⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. Acordos de bitributação e incentivos fiscais: o papel das cláusulas de tax sparing e matching credit. **Revista ESMAFE**: Escola da Magistratura Federal da 5ª Região, Recife, n. 10, p. 218-219, dez. 2006.

¹³⁵ AVI-YONAH, Reuven S. **Double Tax Treaties: An Introduction** [Michigan]: University of Michigan Law School, Dec. 2007. p. 3. Artigo postado no site Social Science Research Network. Disponível em: < http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1048441>. Acesso em: 26 jun 2016.

¹³⁶ “To avoid any such effect in the State of residence, some States that have adopted tax incentive programmes wish to include provisions, usually referred to as ‘tax sparing’ provisions, in their conventions. The purpose of these provisions is to allow non-residents to obtain a foreign tax credit for the taxes that have been ‘spared’ under the incentive programme of the source State or to ensure that these taxes will be taken into account for the purposes of applying certain conditions that may be attached to exemption systems”. ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. Committee on Fiscal Affairs. **Model tax convention on income and on capital**: condensed version. Paris, 2005. p. 280.

ser de 10%, mas o país de residência pode conceder um crédito correspondente a 25%¹³⁷.

Assim como acontece com a técnica do crédito fictício, o crédito presumido também possui grande importância para os países importadores de capital, possibilitando que estes utilizem as alíquotas de seu imposto de renda como instrumento de atração para investimentos externos. Através do método em análise, o investidor estrangeiro (contribuinte) efetivamente será beneficiado da isenção tributária praticada pelo Estado da fonte, pois terá assegurado em seu Estado de residência um crédito exatamente igual à alíquota que restar estabelecida na convenção sobre bitributação¹³⁸.

Portanto, os objetivos e fundamentos da cláusula de *matching credit* são exatamente os mesmos da cláusula de *tax sparing*. O que difere estes dois métodos é que, enquanto o crédito presumido consiste em uma prefixação do crédito de imposto de acordo com um determinado percentual, o crédito fictício, ao invés de ser uma prefixação, consiste em um instrumento através do qual o Estado da fonte faz declarar os impostos que teriam sido recolhidos na inexistência de quaisquer benefícios fiscais¹³⁹. O modelo de convenção da OCDE, em seus comentários aos métodos para eliminar a dupla tributação, prevê o crédito presumido como uma das variantes do método da imputação:

Como contrapartida pela perda orçamental aceita pelo Estado [em vias de desenvolvimento, ao reduzir consideravelmente o seu imposto na fonte], o Estado de residência acorda em imputar no seu próprio imposto um crédito (parcialmente fictício) fixado a uma taxa mais elevada (tradução nossa)¹⁴⁰.

Muitos países desenvolvidos tem se mostrado desfavoráveis à inserção das referidas cláusulas em suas convenções. Seguindo esta premissa, o Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE, através do estudo "*Tax Sparing: a Reconsideration*" (na

¹³⁷ MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro. **Bitributação internacional e elementos de conexão**. São Paulo: Aduaneiras, 2003. p. 72.

¹³⁸ DORNELLES, Francisco Neves. **A dupla tributação internacional da renda**. Rio de Janeiro: FGV, 1979. p. 19.

¹³⁹ TÔRRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997. p. 469.

¹⁴⁰ "As a counterpart for the tax reduction by the State of the State of residence agrees to allow a deduction against its own tax of an amount (in part fictitious) fixed at a higher rate". ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. Committee on Fiscal Affairs. **Model tax convention on income and on capital**: condensed version. Paris, 2005. p. 280.

tradução livre *Tax Sparing: Uma Reconsideração*), identificou uma série de preocupações a respeito deste método, tais como a sua vulnerabilidade à abusos por parte dos contribuintes, a ineficiência do mesmo como instrumento de promoção do desenvolvimento econômico dos países importadores de capital e, principalmente, a forma com a qual encoraja os países em desenvolvimento a utilizar desmedidamente incentivos fiscais¹⁴¹.

¹⁴¹ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. Committee on Fiscal Affairs. **Tax Sparing: a reconsideration**. Paris, 1998. p. 21 et seq.

4 CONVENÇÕES SOBRE BITRIBUTAÇÃO ENTRE PAÍSES DESENVOLVIDOS E EM DESENVOLVIMENTO

Nesta etapa do trabalho, será realizada uma avaliação sobre as convenções contra bitributação internacional da renda celebradas entre nações já desenvolvidas e nações que ainda se encontram em franco desenvolvimento.

4.2 Modelos de Convenção contra a Bitributação Internacional da Renda

Os modelos de convenção consistem em uma espécie de pauta a ser seguida pelos Estados em suas respectivas negociações, não implicando em qualquer vinculação para os Estados contratantes¹⁴². Quanto à elaboração, os modelos podem ser formulados tanto por Estados, quanto por organizações internacionais. Os principais modelos de convenção contra bitributação, no entanto, têm sido elaborados por organizações internacionais, sendo mais aceitos em razão de resultarem da reflexão conjunta de estudiosos representantes de diferentes países. Em relação aos modelos criados pelos Estados, somente os Estados Unidos da América já os desenvolveram, dispondo de dois modelos: um sobre impostos sobre a renda o capital e outro sobre impostos sobre doações e sucessões¹⁴³.

Passa-se, a seguir, a um estudo dos trabalhos realizados pelas organizações internacionais, que deram origem aos principais modelos de convenção contra a bitributação hoje adotados.

4.2.1 Os trabalhos pioneiros da Sociedade das Nações

A origem da Sociedade das Nações pode ser traçada no período pós Primeira Guerra Mundial, cuja desastrosa experiência fez com que a comunidade internacional sentisse a necessidade da criação de uma instituição internacional para o controle das atividades dos Estados, com o objetivo de garantir a manutenção do sistema interestatal. Criou-se então, na Paz de Versalhes, em 1919, a Sociedade das Nações (SN), também conhecida como *League of Nations*¹⁴⁴.

¹⁴² TÔRRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997. p. 503.

¹⁴³ BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. São Paulo: IBDT/EDUFPI, 1992. p. 111.

¹⁴⁴ JO, Hee Moon. **Introdução ao direito internacional**. São Paulo: LTr, 2000. p. 295-296.

A SN foi a responsável pelos primeiros trabalhos para a elaboração de um modelo de convenção contra a bitributação internacional, por meio da criação do Comitê Econômico Financeiro e Fiscal. Em 1921, a organização encomendou um estudo sobre tal problema a economistas de renome mundial, tais como Bruins, Einaudi e Seligman, os quais apresentaram, no ano de 1923, suas principais conclusões, quais sejam: a) a dupla tributação internacional trazia graves prejuízos à livre circulação de capitais; b) deveriam ser estabelecidos critérios de delimitação da competência tributária dos Estados; e c) o princípio do interesse econômico deveria servir como norma regulamentadora para a solução do problema apresentado¹⁴⁵.

Para alcançar resultados mais precisos e objetivos, o Comitê da Sociedade das Nações passou a receber o auxílio de especialistas europeus e norte-americanos, bem como de representantes de governos. Desta forma, entre 1926 e 1927, foram elaborados quatro modelos de acordos, aprovados em 1928 por autoridades de 28 países, inclusive daqueles que não eram membros da Sociedade¹⁴⁶. Ainda em 1928, o Conselho da SN criou um Comitê Permanente para Assuntos Fiscais, formado por dez membros de diferentes nacionalidades, os quais, na última reunião do Comitê antes da eclosão da Segunda Guerra Mundial, sugeriram uma nova versão aos modelos de 1928, a qual foi concluída na cidade do México em 1943, dando origem à primeira revisão do modelo: o chamado Modelo do México. Findo o conflito mundial, foi realizada em Londres, no ano de 1946, outra reunião do Comitê Fiscal, na qual foi apresentado um novo modelo de convenção, conhecido como o Modelo de Londres¹⁴⁷.

O primeiro modelo, o Modelo do México, teve considerável influência dos países em desenvolvimento, com a consagração da tributação no Estado da fonte, ao passo que a segunda revisão, correspondente ao Modelo de Londres, instituiu competência tributária pelo Estado da residência¹⁴⁸. No que concerne às referidas disparidades entre os modelos, o próprio Comitê Fiscal reconheceu que seria muito

¹⁴⁵ O princípio do interesse econômico significa que toda pessoa pode ser imputada por autoridades fiscais concorrentes na medida em que seus interesses econômicos estejam subordinados a cada uma delas. BORGES, José Alfredo. Bitributação internacional – diagnóstico do problema e a experiência brasileira. **Revista Forense**, Rio de Janeiro, ano 77, v. 276, p. 335, out./dez. 1981.

¹⁴⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e cooperação internacional. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, ano 2, n. 7, p. 26, jan./fev. 2004.

¹⁴⁷ MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro. **Bitributação internacional e elementos de conexão**. São Paulo: Aduaneiras, 2003. p. 102.

¹⁴⁸ DORNELLES, Francisco Neves. **A dupla tributação internacional da renda**. Rio de Janeiro: FGV, 1979. p. 34.

útil que, quando o estudo sobre a bitributação fosse futuramente retomado pela Organização das Nações Unidas, fossem levados em conta os trabalhos realizados no México e em Londres, para que estes pudessem ser debatidos por grupos de países em que os exportadores e importadores de capital estivessem representados em igual número¹⁴⁹.

Com a extinção da organização¹⁵⁰, os trabalhos iniciados por seu Comitê Fiscal vieram a ser retomados somente alguns anos depois, pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico.

4.2.2 A Convenção Modelo da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico

Os trabalhos do Comitê Fiscal da SN sobre a eliminação da bitributação internacional foram retomados em 1955 pela então Organização Européia de Cooperação Econômica (OECE), antecedente da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)¹⁵¹. Entre 1958 e 1961, o Comitê Fiscal da OCDE apresentou quatro relatórios, intitulados como “A eliminação da dupla tributação”, até que no ano de 1963 foi desenvolvido o “Projeto de Convenção de Dupla Tributação em Matéria de Rendimentos e de Capital”, majoritariamente aceito pelos países membros. Após a aprovação do Projeto de 1963, o número de convenções aumentou consideravelmente: foram firmadas 179 convenções adotando o modelo da OCDE, sendo celebradas inclusive convenções entre países-membros e países não-membros da organização¹⁵².

Em 1971, o Comitê Fiscal foi sucedido pelo até hoje existente Comitê para Assuntos Fiscais, que, por sua vez, deu início à revisão do Projeto de 1963 e de

¹⁴⁹ RINSCHÉ NÚÑEZ, Teodoro; VICENTE MOLINA, Hernán. **De la doble tributación internacional**. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, 1970. p. 43.

¹⁵⁰ “A Sociedade das Nações funcionou de 1920 a 1946, quando, na sua 21ª Sessão, foi dissolvida e todos os seus bens foram transferidos para a ONU. Entretanto, de fato ela parou de funcionar desde a declaração da 2ª Guerra Mundial, e oficialmente existiu até 1947, ao serem encerradas as contas da comissão de liquidação”. MELLO, Celso D. De Albuquerque. **Curso de direito internacional público**. 13. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 599.

¹⁵¹ A OECE foi criada em 1948 como um resultado do Plano Marshall, tendo como finalidade a formulação e execução de um programa de soerguimento econômico. Havendo perdido sua razão de ser, em 1960 a organização foi reformulada, dando origem à OCDE, que possui como objetivos: elevar o nível de vida, expandir a economia, manter a estabilidade financeira e contribuir para a expansão do comércio internacional. MELLO, Celso D. De Albuquerque. **Curso de direito internacional público**. 13. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 714.

¹⁵² MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro. **Bitributação internacional e elementos de conexão**. São Paulo: Aduaneiras, 2003. p. 104.

seus respectivos comentários, criando em 1977 um novo modelo de convenção com novos comentários (Convenção Modelo de 1977). Em razão da permanente evolução e das contínuas revisões, em 1992, o Conselho da OCDE decidiu adotar um modelo que, diferentemente dos anteriores, tivesse um caráter evolutivo, com sujeição a revisões periódicas, permitindo que a Convenção Modelo representasse, em qualquer tempo, as posições dos seus países-membros¹⁵³.

Para evitar a incidência da bitributação internacional, a Convenção Modelo da OCDE¹⁵⁴ determina o tratamento que deverá ser aplicado às diferentes categorias de rendimentos, possibilitando a identificação do Estado soberano que exercerá o poder de tributar, ou se mais de um Estado poderá exercer tal pretensão. Neste sentido, existem no modelo da OCDE, resumidamente, três espécies de normas: a) as que atribuem a competência tributária ao Estado de residência, como é o caso dos rendimentos de profissionais, dos lucros das empresas - exceto se obtidos por meio de estabelecimento permanente - e das rendas auferidas na navegação marítima ou aérea; b) as que atribuem a competência tributária ao Estado da fonte, como são os tributos incidentes sobre bens imóveis, explorações agrícolas e rendimentos de artistas, desportistas, estudantes e estagiários; c) as que autorizam que ambos os Estados contratantes tributem o fato gerador, amenizando a bitributação através dos métodos da imputação ou isenção, como ocorre com os juros e dividendos¹⁵⁵.

De acordo com o modelo em análise, a jurisdição a ser dotada da competência tributária é determinada através de elementos de conexão concentrados principalmente no Estado da residência do contribuinte. Esta escolha pelo elemento conectivo da residência favorece os países exportadores de capital, que possuem um grande número de sociedades multinacionais residentes em seus territórios, em decorrência de as mesmas lá terem sua sede de administração¹⁵⁶. Com efeito, apesar de o modelo desenvolvido pela OCDE apresentar-se como

¹⁵³ SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e cooperação internacional. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, ano 2, n. 7, p. 27, jan./fev. 2004.

¹⁵⁴ No presente trabalho, quando se fala em Convenção Modelo da OCDE, reporta-se especificamente ao Modelo de 1992 com suas periódicas revisões, salvo referência expressa em contrário.

¹⁵⁵ OKUMA, Alessandra. A interpretação dos tratados para evitar a dupla tributação – TDTS e sua extensão à contribuição social sobre o lucro. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, v. 11, n. 67, p. 58, maio/jun. 2009.

¹⁵⁶ SALOMÃO NETO, Eduardo. Tratados de bitributação brasileiros e suas características fundamentais. **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**, São Paulo, v. 33, n. 95, p. 65, jul./set. 1994.

uma possível solução ao problema da bitributação, esta se mostra mais adequada para países que se encontram em níveis iguais de desenvolvimento econômico. Nas relações entre países desenvolvidos com aqueles em processo de desenvolvimento, a Convenção Modelo não é tão eficaz por ter como a base a reciprocidade, ou seja, o que um Estado deixou de recolher de um lado, será compensado pelo que arrecadar no fluxo inverso. Tratando-se de uma convenção entre países desenvolvidos e em desenvolvimento, os fluxos financeiros possuem somente uma direção, inexistindo a noção tradicional de reciprocidade¹⁵⁷.

A Convenção Modelo da OCDE é, atualmente, o modelo mais adotado pelos Estados quando da negociação e celebração de tratados para eliminação da bitributação. Como razões, podem ser citados o grande número de países que compõem a organização¹⁵⁸, assim como o fato de o modelo ter sido utilizado como base para outras importantes Convenções Modelo, tais como a da ONU e a dos Estados Unidos¹⁵⁹. Embora o modelo idealizado pela OCDE possua uma extensa aplicação, há reclamações dos países em desenvolvimento no que concerne ao modo como o modelo prioriza o critério da residência. Atentando para tais críticas, a ONU elaborou uma Convenção Modelo contra a bitributação internacional, analisada a seguir.

4.2.3 O Modelo desenvolvido pela Organização das Nações Unidas

Até o ano de 1965, apenas um pequeno número de convenções foi celebrado entre países desenvolvidos e países em desenvolvimento, provavelmente pelo fato de que as convenções tradicionais não tenham levado em consideração os

¹⁵⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e cooperação internacional. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, ano 2, n. 7, p. 28, jan./fev. 2004.

¹⁵⁸ São países-membros da OCDE: Alemanha, Austrália, Áustria, Bélgica, Canadá, Comunidade Européia, Coréia, Dinamarca, Espanha, Estados Unidos, Finlândia, França, Grécia, Holanda, Hungria, Inglaterra, Irlanda, Itália, Japão, Luxemburgo, Noruega, Nova Zelândia, República Tcheca, Polônia, Portugal, República Eslovaca, Suécia, Suíça, Turquia. ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. **Members and partners**. Texto postado no hyperlink About. Disponível em: <http://www.oecd.org/pages/0,3417,en_36734052_36761800_1_1_1_1_1,00.html>. Acesso em 12 jun. 2016.

¹⁵⁹ NORONHA, Francisco Daniel Holanda. Dupla tributação internacional e as contribuições sociais incidentes sobre o comércio exterior brasileiro. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, ano 15, n. 77, p. 160-161, mar./dez. 2007.

interesses e as necessidades dos últimos¹⁶⁰. Como visto nos tópicos anteriores, o propósito de eliminar a dupla tributação internacional da renda surgiu e desenvolveu-se das necessidades das economias desenvolvidas, sem atentar para diferenças entre graus de desenvolvimento econômico que poderiam existir entre Estados contratantes. Partindo de uma premissa de igualdade entre os signatários, as Convenções Modelo foram concebidas para disciplinar relações tributárias entre Estados de mesmo nível econômico¹⁶¹.

Considerando que nas relações tributárias entre países desenvolvidos e países em desenvolvimento não existe uma reciprocidade, observa-se que a adoção do critério da residência implica em uma renúncia fiscal para o país da fonte do rendimento. Assim surgiu o debate a respeito da legitimidade da tributação pelo Estado da fonte, ao invés da tributação pelo Estado onde se localiza a residência do investidor, admitindo-se que, em regra, o investidor encontra-se residido ou domiciliado em um país com maior grau de desenvolvimento¹⁶².

É neste contexto que, em agosto de 1967, o Conselho Econômico e Social da ONU (ECOSOC) constituiu um Grupo *ad hoc* de Peritos em Dupla Tributação da Renda, com a principal missão de propor meios e instrumentos que facilitassem a celebração de acordos em matéria tributária entre países desenvolvidos e em desenvolvimento. O Grupo de Peritos da ONU teve sua primeira sessão em dezembro de 1968, reunindo-se periodicamente até 1977. Em sua oitava reunião, em 1979, após intensos debates, foi adotado um novo Modelo de Convenção contra a bitributação (*United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*), seguido de comentários e de um manual para a negociação de convenções bilaterais entre países desenvolvidos e em desenvolvimento, sendo documentos aprovados e publicados pela ONU em 1980¹⁶³.

Em junho de 2001, o Grupo de Peritos publicou uma revisão ao Modelo de Convenção contra Bitributação e seus respectivos comentários datados de 1980. A revisão foi aprovada na décima reunião do Grupo, ocorrida em setembro de 2001,

¹⁶⁰ UNITED NATIONS. **Model double taxation convention between developed and developing countries**. New York, 2001. p. 7. Disponível em <<http://www.un.org/esa/ffd/documents/DoubleTaxation.pdf>>. Acesso em 10 jun. 2016.

¹⁶¹ DORNELLES, Francisco Neves. **A dupla tributação internacional da renda**. Rio de Janeiro: FGV, 1979. p. 49.

¹⁶² SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e cooperação internacional. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, ano 2, n. 7, p. 28, jan./fev. 2004.

¹⁶³ MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro. **Bitributação internacional e elementos de conexão**. São Paulo: Aduaneiras, 2003. p. 105-106.

em Genebra. Com a referida revisão, foi deixada a observação de que os trabalhos de atualização deveriam ser periodicamente retomados, em decorrência das mudanças nos meios econômico, financeiro e fiscal internacionais, principalmente resultantes do impacto do comércio eletrônico na tributação internacional¹⁶⁴.

Ao contrário do modelo de convenção elaborado pela OCDE, o modelo desenvolvido pelo Grupo de Peritos da ONU tem como característica criar um reforço à competência tributária dos países onde é situada a fonte dos rendimentos, que naturalmente são aqueles que ainda se encontram em processo de desenvolvimento. Assim o fez atribuindo uma competência impositiva mais ampla ao país em que o contribuinte possua estabelecimento permanente, mesmo que lá não esteja situada a sua sede de administração ou seu centro de negócios, concedendo mais flexibilidade na fixação de alíquotas do que a Convenção Modelo da OCDE¹⁶⁵.

Conforme destaca Francisco Dornelles, que fez parte do Grupo de Peritos da ONU, o Modelo de Convenção contra a bitributação internacional da renda elaborado pelas Nações Unidas buscou modificar o Modelo da OCDE, de maneira a torná-lo eficaz tanto para países desenvolvidos quanto para aqueles em desenvolvimento. Todavia, embora tenha obtido sucesso em ampliar razoavelmente a competência do país da fonte, ainda assim permaneceu consagrando o mesmo princípio adotado pela OCDE, o de que o Estado em que reside o beneficiário do rendimento tem o pleno direito de tributá-lo¹⁶⁶.

Comparando o Modelo da OCDE e o Modelo da ONU, observa-se que o último busca incorporar equilíbrio às relações tributárias internacionais:

O Modelo da OCDE claramente favorece o critério da residência, o que beneficia diretamente os países desenvolvidos, já que, na maioria das vezes, são os investidores de países desenvolvidos que investem nos países em desenvolvimento, e não contrário e a tributação pela residência favorece países com posições positivas a ativos estrangeiros. O Modelo da ONU, por outro lado, privilegia a tributação pela fonte, que é mais benéfica para países em desenvolvimento pelas mesmas razões. Críticos afirmam, no entanto, que o Modelo de Convenção da ONU não é suficientemente diferente

¹⁶⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e cooperação internacional. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, ano 2, n. 7, p. 31, jan./fev. 2004.

¹⁶⁵ SALOMÃO NETO, Eduardo. Tratados de bitributação brasileiros e suas características fundamentais. **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**, São Paulo, v. 33, n. 95, p. 64, jul./set.1994.

¹⁶⁶ DORNELLES, Francisco Neves. **A dupla tributação internacional da renda**. Rio de Janeiro: FGV, 1979. p. 81-82.

do Modelo da OCDE, sendo que ainda é tendencioso contra os interesses dos países em desenvolvimento¹⁶⁷.

Surgiram, ainda, outros trabalhos sobre a eliminação da bitributação por parte de organizações latino-americanas, aos quais passa-se ao exame a seguir.

4.2.4 Os estudos das Organizações Latino-Americanas

Na década de 1960, o problema da bitributação internacional da renda se tornou uma preocupação no âmbito da América Latina, fazendo com que as autoridades de tais países desenvolvessem duas seqüências de trabalhos sobre o assunto. A primeira foi realizada pelo Grupo Andino, que aprovou, em 1971, um Convênio Multilateral e um Modelo de Convênio para acordos bilaterais. A segunda foi conduzida pela Associação Latino-Americana de Livre-Comércio (ALALC), que iniciou no ano de 1973 seus estudos a respeito da elaboração de um Modelo de Convenção para eliminar a dupla tributação¹⁶⁸.

O Modelo de Convenção confeccionado pelo Grupo Andino¹⁶⁹, aprovado pela Resolução nº. 40 da Comissão do Acordo de Cartagena, adota, com única exceção aos lucros das empresas de transporte, a tributação no Estado da fonte como critério exclusivo para delimitação da competência tributária internacional. O modelo em tela contempla o princípio da territorialidade em sua forma mais completa, levando em consideração as teorias sobre o tema defendidas pelos Estados em

¹⁶⁷ “The OECD model treaty clearly favours residence taxation, which benefits developed countries since it is mainly developed country investors who invest in developing countries, not the other way around and residence taxation favours countries with net positive foreign asset positions. The UN model treaty, on the other hand, provides more room for source-based taxation, which is more beneficial to developing countries for the same reason. Critics argue, however, that the UN model treaty is not sufficiently different from the OECD model treaty and is still biased against developing country interests”. NEUMAYER, Eric. **Do double taxation treaties increase foreign direct investment to developing countries?**. [London]: London School of Economics and Political Science, Feb. 2007. p. 6. Artigo postado no site Social Science Research Network. Disponível em: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=766064>. Acesso em: 13 jun 2016.

¹⁶⁸ DORNELLES, Francisco Neves. **A dupla tributação internacional da renda**. Rio de Janeiro: FGV, 1979. p. 69.

¹⁶⁹ O Grupo Andino, ou Pacto Andino, foi formado por um Acordo de Integração celebrado em Cartagena, no ano de 1969. O Grupo tinha como países membros Chile, Colômbia, Peru, Venezuela, Bolívia e Equador e sua principal finalidade era a promoção do desenvolvimento da região de modo equilibrado para facilitar a participação de seus membros na ALALC. MELLO, Celso D. De Albuquerque. **Curso de direito internacional público**. 13. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 703.

desenvolvimento, além de estabelecer uma definição de fonte para cada espécie de rendimento¹⁷⁰.

Ocorre que, ao definir o princípio da fonte em relação a cada tipo de rendimento de forma específica, o Modelo de Convenção do Grupo Andino acaba por causar problemas à administração fiscal dos Estados. A própria cobrança do tributo, em determinadas situações, pode se tornar praticamente impossível em decorrência da dificuldade de verificação do local onde o rendimento é verdadeiramente auferido, o que aumenta evasão fiscal¹⁷¹. Ademais, outro problema do Modelo do Grupo Andino é a dificuldade de sua aceitação na celebração de convenções bilaterais com Estados desenvolvidos, que são naturalmente países exportadores de capital¹⁷².

No que tange à ALALC¹⁷³, esta autorizou, em 1973, a formação de um Grupo de Peritos, os quais exprimiram a necessidade de criação de dois modelos de convenções para eliminação da bitributação internacional: um primeiro, para reger as relações tributárias entre países membros da ALALC e países exportadores de capital; outro, para servir de base a convenções celebradas pelos Estados membros da Associação entre si¹⁷⁴. Utilizando como base o Modelo do Grupo Andino, os peritos da ALALC consolidaram o entendimento de que a cada país seria reconhecido o direito de tributar, exclusivamente, as rendas cuja fonte estivesse em seu território. Ao princípio da territorialidade exclusiva, porém, foram consignadas três exceções: as rendas obtidas por empresas de transporte, os salários pagos às tripulações de veículos utilizados no tráfego internacional e os vencimentos daqueles que desempenham missão oficial¹⁷⁵.

¹⁷⁰ BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. São Paulo: IBDT/EDUFPI, 1992. p. 115-116.

¹⁷¹ DORNELLES, Francisco Neves. **A dupla tributação internacional da renda**. Rio de Janeiro: FGV, 1979. p. 74.

¹⁷² MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro. **Bitributação internacional e elementos de conexão**. São Paulo: Aduaneiras, 2003. p. 110.

¹⁷³ A Associação Latino Americana de Livre Comércio foi criada em 1960, através do Tratado de Montevidéu, que entrou em vigor em 1961. A associação tinha como membros os seguintes países: Argentina, Chile, Brasil, México, Paraguai, Peru, Uruguai, Colômbia, Equador, Venezuela e Bolívia. Seu principal objetivo era a constituição, no prazo de mínimo de 12 anos, de uma zona livre de comércio entre seus membros. MELLO, Celso D. De Albuquerque. **Curso de direito internacional público**. 13. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 719.

¹⁷⁴ BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. São Paulo: IBDT/EDUFPI, 1992. p. 116.

¹⁷⁵ DORNELLES, Francisco Neves. **A dupla tributação internacional da renda**. Rio de Janeiro: FGV, 1979. p. 75.

4.3 O Direito Internacional ao Desenvolvimento e a Globalização: Análise acerca das Peculiaridades dos Países em Desenvolvimento

O Direito Internacional ao Desenvolvimento (DID) tem origem nas ações dos países subdesenvolvidos contra a dominação dos países centrais. Trata-se de um direito revolucionário, um direito de resistência, que tem início no segundo período pós-guerra e consagra-se nos conflitos e protestos contra os impérios coloniais. Esta luta travada pelos países em desenvolvimento foi institucionalizada no âmbito das organizações internacionais, criando um novo ramo do direito público e possibilitando a multiplicação de instrumentos jurídicos de incentivo ao desenvolvimento. De tal modo, observa-se que o DID estabelece uma ruptura com a clássica postura neutra assumida pelo Direito Internacional Público (DIP), desenvolvendo uma nova concepção política e moral, cujo principal objetivo é a emancipação plena de todas as nações¹⁷⁶.

A questão do desenvolvimento tem suas origens, teóricas e empíricas, nas freqüentes crises econômicas do sistema capitalista. O primeiro a abordar diretamente o assunto foi Adam Smith, que passou a estudar as causas do desenvolvimento, isto é, o que era necessário para que uma nação prosperasse. Posteriormente, especialmente após a Segunda Guerra Mundial, com a emergência dos chamados países de terceiro mundo, deixou-se de estudar os fatores que culminavam no desenvolvimento e passou-se a questionar o sentido inverso: o que causava o subdesenvolvimento¹⁷⁷.

Realmente, no período posterior à Segunda Guerra, o impacto sentido com a independência de um grande número de países revelou uma realidade preocupante para o equilíbrio da paz mundial que pensava-se ter conquistado. De cerca de uma centena de países que constituíram a ONU, menos de 20% poderiam ser considerados como desenvolvidos, concentrando-se estes na Europa ocidental e no norte da América, além de Japão e Austrália. Em proporções geográficas, a situação

¹⁷⁶ FERREIRA, Lier Pires. **Direito internacional, petróleo e desenvolvimento**: políticas de produção petrolífera em áreas inativas com acumulações marginais. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 48.

¹⁷⁷ MUNHOZ, Carolina Pancotto Bohrer. A evolução histórica do conceito de desenvolvimento. In: CHEREM, Monica Teresa Costa Sousa, SENA JÚNIOR, Roberto Di (Org.). **Comércio internacional e desenvolvimento**: uma perspectiva brasileira. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 2.

mostrava-se ainda mais preocupante, pois os desenvolvidos ocupavam um espaço ainda menor considerando-se a distribuição da população e da renda¹⁷⁸.

É neste contexto, de preocupação com o impacto trazido pelos países subdesenvolvidos, que tem origem os primeiros estudos a respeito do DID. Mais precisamente, pode-se dizer que a expressão “direito ao desenvolvimento” foi lançada no ano de 1972, em uma aula inaugural proferida pelo professor Keba Baye, o qual afirmava que os criadores do DID eram os indivíduos, os povos e os Estados, enquanto que os devedores seriam toda a comunidade internacional. O DID possui como premissa fundamental o reconhecimento da desigualdade econômica existente entre os países soberanos, ou, em outras palavras, o reconhecimento do direito dos Estados e de seus povos de existir e se desenvolver. O princípio da igualdade formal é substituído pelo princípio da igualdade material, de maneira que a noção de soberania passa a não consistir somente na simples defesa da soberania política e territorial, mas sim no princípio através do qual se recupera o efetivo direito da igualdade¹⁷⁹.

Reconhecendo o desenvolvimento como parte integrante dos direitos humanos, o DID tem como principal titular o indivíduo, ao passo que, aos Estados e aos demais entes da sociedade civil, nacional ou internacional, cabe a responsabilidade por sua promoção e garantia. Neste sentido, o DID corresponde ao ramo do DIP que tem como objetivo promover o desenvolvimento no âmbito da comunidade internacional, legitimando a adoção de políticas públicas nacionais ou internacionais de fomento ao desenvolvimento.¹⁸⁰ Por desenvolvimento, compreende-se um extenso processo que abrange não somente o aspecto econômico, mas que leva em consideração os lados social, cultural e político de uma nação. Este processo visa a constantes melhorias em relação ao bem-estar de todos os indivíduos em decorrência de sua participação livre, eficaz e significativa no desenvolvimento de sua nação¹⁸¹.

Não há como se negar que a globalização tenha trazido uma série de benefícios, dos quais se pode citar o crescimento econômico, a elevação no nível de

¹⁷⁸ NUSDEO, Fábio. **Curso de economia: introdução ao direito econômico**. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p. 350.

¹⁷⁹ JO, Hee Moon. **Introdução ao direito internacional**. São Paulo: LTr, 2000. p. 457.

¹⁸⁰ FERREIRA, Lier Pires. **Direito internacional, petróleo e desenvolvimento: políticas de produção petrolífera em áreas inativas com acumulações marginais**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 343.

¹⁸¹ UNITED NATIONS. **Declaration on the right to development**. New York, 1986. Disponível em <<http://www.un.org/documents/ga/res/41/a41r128.htm>>. Acesso em 13 jun. 2016.

vida, a inovação e difusão das tecnologias e as novas perspectivas econômicas para Estados e indivíduos. Ocorre que, igualmente, a globalização gerou entre os Estados uma disparidade social sem precedentes, pois os benefícios referidos anteriormente permanecem concentrados em um pequeno número de países, dentro dos quais ainda são distribuídos de forma desigual¹⁸².

É claro que as desigualdades sociais não surgiram exclusivamente com a globalização, já que se tratam de fenômenos precipuamente históricos, estando associados às características geográficas, históricas e socioculturais de cada região. Todavia, a globalização tem uma parcela de responsabilidade no aumento da desigualdade de distribuição de renda, como ilustram os seguintes dados:

A América Latina não foi uma região particularmente feliz em termos de diminuição do número de pobres, embora tivesse conhecido, igualmente, uma certa redução da pobreza, mas em décadas anteriores. [...] Os casos de aumento absoluto da pobreza e dos níveis de desigualdade ocorreram nos países africanos, ao passo que nos países ex-socialistas, que sofreram um verdadeiro colapso econômico nos anos 1990, aumentou muito a desigualdade, sem que a pobreza, porém, tivesse se expandido de forma brutal. No continente africano, a Nigéria, o exato oposto da Indonésia, é o caso mais dramático de aumento simultâneo da pobreza e das desigualdades, muito embora seus ricos tenham conseguido obter ganhos sensíveis durante o período, dada a elevada corrupção ali existente¹⁸³.

O panorama exposto demonstra que o desenvolvimento consiste em um fenômeno excepcional na história da humanidade e, por não transcorrer de forma linear, não pode ser encarado como uma mera questão de tempo ou um estágio provisório prestes a alcançar uma futura evolução. O subdesenvolvimento, pelo contrário, tende a se manter por tempo indeterminado, ou até mesmo regredir para níveis inferiores, caso não seja adotada uma política eficaz com o objetivo de erradicá-lo¹⁸⁴. Nesse sentido, existem algumas peculiaridades dos países em desenvolvimento que podem ser traçadas:

¹⁸² ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Nós, os povos**: O papel das nações unidas no século XXI. New York, 2000. p. 9-10. Disponível em <<http://www.unric.org/html/portuguese/uninfo/Nosospovos.pdf>>. Acesso em 18 junho. 2016.

¹⁸³ ALMEIDA, Paulo Roberto. A globalização e o desenvolvimento: vantagens e desvantagens de um processo indomável. In: CHEREM, Monica Teresa Costa Sousa, SENA JÚNIOR, Roberto Di (Org.). **Comércio internacional e desenvolvimento**: uma perspectiva brasileira. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 28.

¹⁸⁴ FERREIRA, Lier Pires. **Direito internacional, petróleo e desenvolvimento**: políticas de produção petrolífera em áreas inativas com acumulações marginais. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 108-110.

a) baixa renda per capita, correspondendo a algo como um décimo ou menos da média dos mais desenvolvidos, hoje ao redor de US\$ 20,000 a US\$ 25,000; b) desigualdade na distribuição dessa renda, com extremos de riqueza e pobreza; parcela considerável da renda total é detida por reduzida percentagem da população; c) altas taxas de natalidade e de mortalidade; d) alta participação do setor primário da economia na formação da renda. O setor secundário (indústria) é atrofiado e o terciário inflado, devido ao grande contingente de serviços de reduzida ou nula produtividade, a configurar não tanto uma atividade produtiva mas mais um desemprego disfarçado; e) baixa produtividade da mão-de-obra; f) baixos padrões médios de consumo e de qualidade de vida, tais como instrução, nível sanitário, adequação alimentar e outros de espécie; g) mau funcionamento ou inexistência de instituições políticas mais aprimoradas.¹⁸⁵

Os países em desenvolvimento também possuem algumas especificidades no que tange especificamente à matéria tributária, quais sejam: a) a necessidade de investimentos estrangeiros e a concessão de incentivos com a finalidade de os estimular; b) em razão desta necessidade e da dificuldade - praticamente uma impossibilidade - de realizarem investimentos no estrangeiro, a inexistência de reciprocidade de fato dos fluxos, o que faz com que os países subdesenvolvidos não possam renunciar à tributação da mesma forma que os países industrializados praticam entre eles; e c) a preferência pela tributação indireta¹⁸⁶.

Há de se ter atenção para a necessidade que os países em desenvolvimento têm de atrair investimentos estrangeiros, pois o próprio capital é um fator de suma importância, sendo imprescindível para a promoção de empregos e para elevar a produtividade. Na maioria dos casos, esta nova produtividade serve como substituição às importações ou então é exportada, de modo a poupar divisas. Além disso, as empresas estrangeiras também proporcionam ao país menos desenvolvido treinamentos de alto valor e *upgrades* nos processos de produção, o que favorece à transferência de tecnologia¹⁸⁷. Apenas para ilustrar esta questão, no ano de 2003, os investimentos diretos estrangeiros foram o maior componente dos fluxos de recursos líquidos para os países em desenvolvimento, situação esta que se estendeu até 2007 e, nesta conjuntura, deve se manter por mais algum tempo¹⁸⁸.

¹⁸⁵ NUSDEO, Fábio. **Curso de economia**: introdução ao direito econômico. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p. 350-351.

¹⁸⁶ PIRES, Manuel, 1984, p. 505-506 apud MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro. **Bitributação internacional e elementos de conexão**. São Paulo: Aduaneiras, 2003. p. 112.

¹⁸⁷ ROY, Blough. **Comércio internacional e desenvolvimento**. Tradução de Auripebo Berrance Simões. São Paulo: Atlas, 1974. p. 73.

¹⁸⁸ NEUMAYER, Eric. **Do double taxation treaties increase foreign direct investment to developing countries?**. [London]: London School of Economics and Political Science, Feb. 2007.

Com o objetivo de encorajar o investimento estrangeiro, portanto, os Estados podem utilizar diferentes cursos de ação: a garantia de um justo tratamento para as empresas estrangeiras, a melhoria da infra-estrutura, a proteção contra a concorrência e a concessão de auxílio financeiro ou incentivos fiscais. Estes últimos, que correspondem basicamente à isenção de impostos, são os que mais interessam aos fins do presente estudo, sendo também o meio usado com maior frequência para a captação de investidores externos¹⁸⁹. Embora o fator tributário não deva ser supervalorizado, já que existem outros elementos que concorrem para a decisão do investidor estrangeiro, a prevenção ou eliminação da bitributação, por meio de convenções bilaterais, também é um importante mecanismo para a estimulação de investimentos externos¹⁹⁰. Ocorre que, além de garantir maior segurança jurídica aos investidores, as convenções podem ter como finalidade a preservação dos incentivos fiscais concedidos pelo país da fonte.

4.4 Especificidades das Convenções Firmadas entre Estados Desenvolvidos e em Desenvolvimento

Apesar de sua já mencionada importância, as convenções contra a bitributação internacional da renda celebradas entre países desenvolvidos e países em desenvolvimento são, comparativamente, realizadas em número muito inferior ao de convenções sobre o assunto firmadas pelos países desenvolvidos entre si. Apenas recentemente, a quantidade de convenções contra a bitributação entre países desenvolvidos e em desenvolvimento tem começado a aumentar, provavelmente em razão dos trabalhos desenvolvidos pela ONU em relação ao tema e também pelo interesse dos países em vias de desenvolvimento em celebrar convenções que possam contribuir com o crescimento de investimentos externos em seus territórios¹⁹¹.

Uma das razões para a dificuldade na celebração destas convenções é a dessemelhança existente entre os objetivos que os países desenvolvidos e os

p. 4. Artigo postado no site Social Science Research Network. Disponível em: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=766064>. Acesso em: 13 jun. 2016.

¹⁸⁹ ROY, Blough. **Comércio internacional e desenvolvimento**. Tradução de Auripebo Berrance Simões. São Paulo: Atlas, 1974. p. 306.

¹⁹⁰ Ver Capítulo 3, p. 58.

¹⁹¹ BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. São Paulo: IBDT/EDUFPI, 1992. p. 143.

países em desenvolvimento atribuem às convenções sobre bitributação. Para os primeiros, as convenções bilaterais tem como finalidade, além da eliminação da bitributação internacional da renda, o combate às fraudes e evasões fiscais, assim como o favorecimento da circulação de capitais, pessoas e serviços. Já para os Estados em processo de desenvolvimento, as convenções são também um meio de atração de tecnologia e recursos para o seu desenvolvimento econômico, através da tributação na fonte do rendimento e da concessão de incentivos para investimentos estrangeiros¹⁹².

Sobre os objetivos das convenções para os países em desenvolvimento, escreveu Eric Neumayer:

Países em desenvolvimento celebram tratados de dupla tributação (TDTs) com o objetivo de atrair mais investimentos diretos estrangeiros (IDE). Estes países submetem-se a restrições em sua competência de tributar os rendimentos de investidores externos, o que só vale a pena se, em troca disso, receberem mais IDEs. [...] Em sua necessidade de estimular os fluxos de investimentos estrangeiros, os países em desenvolvimento celebram tratados bilaterais para assinar seu comprometimento de estabilizar, corrigir e favorecer o tratamento aos investidores externos. Ao assinarem TDTs, os países em desenvolvimento garantem segurança e estabilidade aos investidores em matéria tributária, em adição à eliminação da dupla tributação (tradução nossa)¹⁹³.

Outro objetivo que os Estados em desenvolvimento almejam quando celebram convenções contra a bitributação diz respeito à preservação de sua faculdade de orientar a sua atividade econômica, por meio da concessão de incentivos fiscais. No caso de relações entre países desenvolvidos e em desenvolvimento, entretanto, eventual medida por parte do Estado da fonte de não tributar os ganhos de capitais de investidores externos pode ser frustrada, caso tais

¹⁹² MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro. **Bitributação internacional e elementos de conexão**. São Paulo: Aduaneiras, 2003. p. 111-112.

¹⁹³ "Developing countries sign double taxation treaties (DDTs) in order to attract more foreign direct investment (FDI). They succumb to restrictions on their ability to tax corporate income from foreign investors, which can only pay off if more FDI is the reward. [...] In their aim to increase FDI inflows, developing countries have resorted to bilateral treaties to signal their commitment to stable, correct and often favorable treatment of foreign investors. By signing DDTs, developing countries provide foreign investors with security and stability as regards the issue of taxation to the relief from double taxation". NEUMAYER, Eric. **Do double taxation treaties increase foreign direct investment to developing countries?**. [London]: London School of Economics and Political Science, Feb. 2007. p. 2-4. Artigo postado no site Social Science Research Network. Disponível em: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=766064>. Acesso em: 20 junho 2016.

ganhos venham a ser tributados pelo Estado da residência¹⁹⁴. Pelo reconhecimento desta situação é que, em vários acordos tributários entre países desenvolvidos e em desenvolvimento, são estipuladas normas de *tax sparing* e *matching credit*, em substituição aos tradicionais métodos do crédito, ou imputação.

Além de os objetivos das convenções contra a bitributação para os Estados desenvolvidos e aqueles em desenvolvimento serem diferentes, estes também defendem interesses diversos. Isso faz com que as convenções celebradas por países em diferentes níveis de desenvolvimento possuam algumas especificidades, em relação àquelas celebradas por países com situações econômicas semelhantes.

Na celebração de convenções bilaterais contra a bitributação internacional, os países desenvolvidos defendem, prioritariamente, o critério da residência, no sentido de tributar todos os rendimentos obtidos por seus residentes, independentemente do local onde tenham sido produzidos. E, para eliminar a bitributação, reivindicam o método da isenção com progressividade ou o método da imputação ordinária. Os países em desenvolvimento, por sua vez, sustentam a prevalência da tributação no local da fonte dos rendimentos, tributando-se no local onde efetivamente houve a produção da renda. Para solucionar a dupla tributação, dão preferência à utilização do método da isenção integral e da imputação integral, com as cláusulas de crédito presumido (*matching credit*) ou crédito fictício (*tax sparing*)¹⁹⁵.

Pelas razões acima expostas, um acordo firmado entre um país desenvolvido e um país em desenvolvimento, além de buscar na medida do possível atender aos interesses de ambos, deve principalmente levar em consideração a não reciprocidade dos fluxos de investimentos entre tais países¹⁹⁶. Neste sentido, estes acordos devem ser aptos a: promover um fluxo de investimentos e tecnologia dos países desenvolvidos para os países em desenvolvimento; fazer com que a renúncia fiscal decorrente da utilização de métodos para eliminar a bitributação seja

¹⁹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e cooperação internacional. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, ano 2, n. 7, p. 48, jan./fev. 2004.

¹⁹⁵ BORGES, Antônio de Moura. Convenções sobre dupla tributação internacional entre Estados desenvolvidos e Estados em desenvolvimento. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 8, p. 34-35, maio 1996.

¹⁹⁶ “O princípio da reciprocidade inerente aos acordos entre países desenvolvidos não é, sobretudo em termos de justiça fiscal, válido para os acordos que se celebrem entre países que se encontrem em diferentes estágios de desenvolvimento. A perda de receita sofrida por um país em desenvolvimento, importador de capital, pelo fato de não tributar os rendimentos obtidos em seu território por domiciliados no exterior, não é compensada pela tributação dos rendimentos que seus residente recebam do exterior, pelo simples fato que esses residentes não possuem condições de investir no exterior”. DORNELLES, Francisco Neves. **A dupla tributação internacional da renda**. Rio de Janeiro: FGV, 1979. p. 50.

suportada pelo país mais desenvolvido; permitir que o poder tributário dos países em desenvolvimento seja plenamente exercido e, finalmente; garantir que os incentivos fiscais não sejam anulados ou eliminados pela legislação fiscal do país de residência do investidor¹⁹⁷.

Em geral, os tratados contra a bitributação celebrados entre países desenvolvidos e países em desenvolvimento beneficiam os últimos, mesmo com a ausência de cláusulas de *tax sparing*, na medida em que garantem uma estabilidade institucional para os investidores estrangeiros. Nesse sentido, estudos demonstram que a existência desses tratados possui um efeito positivo nos fluxos de investimento direto externo em países em desenvolvimento, uma vez que se desenvolve maior confiança na estabilidade do investimento. Assim, mesmo o país em desenvolvimento deixando de auferir receitas tributárias, poderia se afirmar que há um benefício a longo prazo referente ao aumento no investimento direto externo¹⁹⁸.

Assim, se um país desenvolvido e outro em desenvolvimento realmente necessitam celebrar entre si uma convenção para eliminar a bitributação internacional da renda, estes devem ser transigentes em suas respectivas posturas quanto aos termos das referidas convenções. Dificilmente um Estado desenvolvido se submeteria a uma convenção elaborada nos moldes do Grupo Andino, na qual é adotada a tributação na fonte de forma praticamente exclusiva. Do mesmo modo, para um Estado em desenvolvimento, uma convenção que adote prioritariamente o critério da residência, como é o caso do Modelo da OCDE, não é adequada para seus interesses. Cumpre aos Estados, portanto, assumir os custos que uma convenção contra bitributação requer, sempre de acordo, é claro, com a capacidade de cada país para arcar com tais custos¹⁹⁹.

¹⁹⁷ DORNELLES, Francisco Neves. **A dupla tributação internacional da renda**. Rio de Janeiro: FGV, 1979. p. 50-51.

¹⁹⁸ AVI-YONAH, Reuven S. **Double Tax Treaties: An Introduction** [Michigan]: University of Michigan Law School, Dec. 2007. p. 14. Artigo postado no site Social Science Research Network. Disponível em: < http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1048441>. Acesso em: 26 jun 2016.

¹⁹⁹ BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. São Paulo: IBDT/EDUFPI, 1992. p. 143.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Consoante exposto ao longo do presente trabalho, a globalização implicou uma interdependência das economias mundiais, assim como uma intensificação na circulação interestatal de capitais, serviços e pessoas. O atual contexto econômico conta com a presença de investimentos estrangeiros em praticamente todos os países do globo. Como consequência, pessoas físicas e jurídicas passaram a ter seus rendimentos duplamente tributados, tanto por parte dos seus países de origem, quanto pelos países em que houve a efetiva produção da renda. Neste contexto, a bitributação internacional da renda pode ser compreendida como a exigência simultânea de imposto de renda por dois Estados, do mesmo sujeito passivo, em virtude de um idêntico fato gerador. Suas causas são variadas, porém a principal razão para sua ocorrência é a diversidade de princípios que cada Estado pode adotar para delimitar o seu poder tributário, relativamente a situações tributáveis em que estejam presentes elementos de estraneidade.

Esta possibilidade, e mais do que isso, necessidade, de os Estados adotarem princípios que delimitem a sua competência tributária advém da soberania fiscal, que nada mais é do que a faculdade de que dispõe o Estado de criar e cobrar tributos de seus cidadãos. A soberania fiscal, assim como a noção de soberania propriamente dita, não é considerada como absoluta. Tanto é assim que os países detêm competência para exercer o poder de tributar os indivíduos somente dentro dos seus limites territoriais, de maneira que fatos ocorridos no exterior só passam a ser abrangidos por sua soberania fiscal caso haja relação com a sua esfera interna.

Os referidos princípios delimitadores da competência tributária dos Estados são os da territorialidade e da universalidade, dos quais se derivam os critérios da fonte e da nacionalidade ou residência, respectivamente. Sobre estes, ainda não existem argumentos suficientemente fortes que convençam do entendimento de que, para evitar a bitributação internacional, deva ser adotado com exclusividade o critério da residência – tributa-se o contribuinte por residir em determinado Estado -, ou o critério da fonte, pelo qual o Estado tributa todos os rendimentos auferidos em seu território. Considerando a real contribuição de cada Estado para a produção da renda, a adoção do critério da fonte como delimitador da competência tributária parece estar mais bem justificada.

Como cada Estado opta por diferentes princípios e critérios, e, na maioria das vezes, por mais de um critério delimitador a depender de suas políticas fiscais, observa-se a incidência do fenômeno da bitributação internacional da renda. As consequências mais importantes da bitributação são as de natureza econômica, tais como a interferência nos movimentos de capitais e pessoas, assim como nas transferências de tecnologias. O fenômeno também produz consequências nos domínios financeiro, cultural e sociopolítico. Por tais razões, há o interesse dos Estados na adoção de políticas internacionais tributárias aptas a eliminar, ou ao menos minimizar, os efeitos da bitributação internacional da renda. Estas medidas revestem-se de outras finalidades, devendo também ser adequadas a promover o desenvolvimento econômico e social dos países, assim como a competitividade de suas empresas nacionais e o incentivo a investimentos estrangeiros.

O estudo do Direito Tributário Internacional, neste contexto, surge como uma solução à insuficiência normativa dos ordenamentos tributários internos frente ao atual cenário econômico mundial, no qual os mercados apresentam um enfoque cada vez mais transnacional. Por meio deste conjunto de normas internacionais é que os países buscam combater a bitributação internacional e a evasão fiscal internacional, principalmente por meio de convenções. Efetivamente, as convenções bilaterais são a medida mais apropriada para solucionar o problema da dupla tributação, visto que delimitam as competências tributárias dos Estados contratantes, enquanto Estados da fonte produtora dos rendimentos e Estados da residência. Para tanto, utilizam-se dos métodos da isenção e da imputação, os quais se subdividem em isenção integral ou com progressividade e imputação integral ou ordinária. Existe, além das referidas, outras modalidades de imputação, utilizadas principalmente nas convenções celebradas entre países desenvolvidos e em desenvolvimento, quais sejam, o crédito presumido e o crédito fictício.

A par desta questão, frisa-se a importância dos modelos de convenção contra a bitributação internacional elaborados pelas organizações internacionais, os quais instituem parâmetros de orientação para negociações de acordos. Os primeiros trabalhos sobre o tema foram desenvolvidos pela Sociedade das Nações, que elaborou dois modelos: o primeiro, do México, ficou lembrado pela defesa dos interesses dos países em desenvolvimento, outorgando o direito da tributação ao país onde a renda é produzida. No Modelo de Londres, por outro lado, assegurou-

se ao país de domicílio a competência para tributar os rendimentos obtidos por seus residentes, independentemente do local em que foram produzidos.

O Modelo da OCDE, elaborado em seguida, reconheceu a tributação pelo Estado da residência, possibilitando ao Estado da fonte tributar apenas alguns tipos de rendimentos e, em alguns casos, com alíquotas limitadas. A partir de então, o modelo preparado pela ONU buscou introduzir modificações no da OCDE, de forma a torná-lo aplicável a relações entre países desenvolvidos e em desenvolvimento, promovendo um maior equilíbrio. Consagrou, todavia, o mesmo princípio adotado pela OCDE, isto é, o da tributação pela residência. Por este motivo, organizações latino-americanas também realizaram estudos sobre a eliminação da bitributação, dos quais foram formulados dois Modelos de Convenção reconhecendo o direito de tributar, com exclusividade, ao país da fonte. Embora não tenham obtido expressiva aderência, representaram para os países em desenvolvimento um relevante passo para a elaboração de uma Convenção Modelo que atente para seus interesses e políticas fiscais.

Ocorre que, ao passo em que as convenções contra a bitributação são firmadas pelos países desenvolvidos para facilitar o fluxo recíproco de capitais, serviços e pessoas, entre países desenvolvidos e em desenvolvimento, as convenções têm como primordial finalidade, em relação aos primeiros, a ampliação de seus mercados e, relativamente a estes, a possibilidade da entrada em seu território dos investimentos estrangeiros necessários ao seu desenvolvimento, tais como capital e tecnologia.

Sob tal perspectiva, observa-se a dificuldade existente na negociação e celebração de convenções contra a bitributação entre países que se encontram em diferentes níveis de desenvolvimento. Afinal, assim como é complicado aos Estados desenvolvidos submeterem-se a um acordo que privilegie a tributação na fonte do rendimento, também importa em significativa renúncia fiscal para os Estados desenvolvidos participar de uma convenção que adote quase que exclusivamente o critério da residência, como o faz o modelo da OCDE.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Paulo Roberto. A globalização e o desenvolvimento: vantagens e desvantagens de um processo indomável. In: CHEREM, Monica Teresa Costa Sousa, SENA JÚNIOR, Roberto Di (Org.). **Comércio internacional e desenvolvimento: uma perspectiva brasileira**. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 17-31.
- AVI-YONAH, Reuven S. **Double Tax Treaties: An Introduction** [Michigan]: University of Michigan Law School, Dec. 2007. Artigo postado no site Social Science Research Network. Disponível em: <http://papers.ssrn.com/sol3papers.cfm?abstract_id=1048441>. Acesso em: 26 jun 2016
- BOBBIO, Norberto. **Estado, governo, sociedade: por uma teoria geral da política**. Tradução de Marco Aurélio Nogueira. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1987.
- BORGES, Antonio de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. São Paulo: IBDT/EDUFPI, 1992.
- BORGES, Antônio de Moura. Convenções sobre dupla tributação internacional entre Estados desenvolvidos e Estados em desenvolvimento. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 8, p. 21-38, maio 1996.
- BORGES, Antonio de Moura. Noções de direito tributário internacional. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, ano 5, n. 26, p. 55-91, mar./abr. 2007.
- BORGES, José Alfredo. Bitributação internacional – diagnóstico do problema e a experiência brasileira. **Revista Forense**, Rio de Janeiro, ano 77, v. 276, p. 330-339, out./dez. 1981.
- BRASIL. **Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm> Acesso em: 02 jun. 2016.
- BRIGIDO, Eveline Vieira. Bitributação internacional da renda e os acordos firmados pelo Brasil. **Revista Síntese Direito Empresarial**, São Paulo, ano 4, n. 23, p. 122-136, nov./dez. 2011.
- BÛHLER, Ottmar. **Princípios de derecho internacional tributário**. Tradução de Fernando Cervera Torrejon. Madrid: Ed. De Derecho Financiero, 1968.
- CASELLA, Paulo Borba. **Direito internacional tributário brasileiro**. São Paulo: LTr, 1995.
- CHRISTIANS, Allison. **Sovereignty, taxation and social contract**. [Madison]: University of Wisconsin Law School, Aug. 2008. Artigo postado no site Social Science Research Network. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=1259975>>. Acesso em: 05 mai. 2016.
- DORNELLES, Francisco Neves. **A dupla tributação internacional da renda**. Rio de Janeiro: FGV, 1979.

FALCÃO, Maurin Almeida. Os limites dos tratados internacionais em matéria tributária em face do princípio da não discriminação e da cláusula da nação mais favorecida. **Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT**, Belo Horizonte, ano 1, n.1, p. 123-141, jan./fev. 2003.

FARIA, José Eduardo. **O direito na economia globalizada**. São Paulo: Malheiros, 2000.

FERREIRA, Lier Pires. **Direito internacional, petróleo e desenvolvimento: políticas de produção petrolífera em áreas inativas com acumulações marginais**. São Paulo: Saraiva, 2011.

FUCK, Luciano Felício. **O Brasil e os métodos para evitar a dupla tributação internacional**. [Berkeley]: Berkeley Program in Law and Economics, Apr. 2007. Artigo postado no site eScholarship – University of California. Disponível em: <<http://escholarship.org/uc/item/8sr7p3js#page-10>>. Acesso em: 29 jun. 2016.

JO, Hee Moon. **Introdução ao direito internacional**. São Paulo: LTr, 2000.

KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do Estado**. Tradução de Luís Carlos Borges. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

MACIEL, Miguel Ângelo. **O tratamento tributário discriminatório como combate à concorrência fiscal prejudicial internacional e a sua legitimidade**. São Paulo: MP Editora, 2009.

MELLO, Celso D. De Albuquerque. **Curso de direito internacional público**. 13. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

MELLO, Celso D. De Albuquerque. **Direito internacional público: tratados e convenções**. 5. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1997. p. 1119.

MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro. **Bitributação internacional e elementos de conexão**. São Paulo: Aduaneiras, 2003.

MUNHOZ, Carolina Pancotto Bohrer. A evolução histórica do conceito de desenvolvimento. In: CHEREM, Monica Teresa Costa Sousa, SENA JÚNIOR, Roberto Di (Org.). **Comércio internacional e desenvolvimento: uma perspectiva brasileira**. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 1-16.

NEUMAYER, Eric. **Do double taxation treaties increase foreign direct investment to developing countries?**. [London]: London School of Economics and Political Science, Feb. 2007. Artigo postado no site Social Science Research Network. Disponível em: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=766064>. Acesso em: 13 jun. 2016.

NORONHA, Francisco Daniel Holanda. Dupla tributação internacional e as contribuições sociais incidentes sobre o comércio exterior brasileiro. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, ano 15, n. 77, p. 150-167, mar./dez. 2007.

NUSDEO, Fábio. **Curso de economia: introdução ao direito econômico**. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

OKUMA, Alessandra. A interpretação dos tratados para evitar a dupla tributação – TDTS e sua extensão à contribuição social sobre o lucro. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, v. 11, n. 67, p. 54-73, maio/jun. 2009.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. Committee on Fiscal Affairs. **Model tax convention on income and on capital: condensed version**. Paris, 2005.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. **Members and partners**. Texto postado no hyperlink About. Disponível em: <http://www.oecd.org/pages/0,3417,en_36734052_36761800_1_1_1_1_1,00.html>. Acesso em 12 jun. 2016.

PAÇO, Daniel Hora do; ROSENBLOOM, H. David. Considerações sobre a negociação de um tratado para evitar a dupla tributação de renda com os EUA. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 174, p. 16-26, mar. 2010.

RINSCHÉ NUNEZ, Teodoro; VICENTE MOLINA, Hernan. **De La doble tributación internacional**. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, 1970.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito financeiro e direito tributário**. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

ROY, Blough. **Comércio internacional e desenvolvimento**. Tradução de Auriphebo Berrance Simões. São Paulo: Atlas, 1974.

SALOMÃO NETO, Eduardo. Tratados de bitributação brasileiros e suas características fundamentais. **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**, São Paulo, v. 33, n. 95, p. 64-71, jul./set. 1994.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Acordos de bitributação e incentivos fiscais: o papel das cláusulas de tax sparing e matching credit. **Revista ESMAFE: Escola da Magistratura Federal da 5ª Região**, Recife, n. 10, p. 213-222, dez. 2006.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário Internacional: qualificação e substituição no Brasil, de rendimentos provenientes de sociedade de pessoas residentes na Alemanha. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 54, p. 125-139, mar. 2000.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: treaty shopping**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Relação entre tratados internacionais e a lei tributária interna. In: CASELLA, Paulo Borba et al. (Org.). **Direito internacional, humanismo e globalidade**. São Paulo: Atlas, 2008. p. 563-587.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e cooperação internacional. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, ano 2, n. 7, p. 25-54, jan./fev. 2004.

STRENGER, Irineu. **Direito internacional privado**. 6. ed. São Paulo: LTr, 2005.

TÔRRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

TÔRRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

UNITED NATIONS. **Declaration on the right to development**. New York, 1986. Disponível em <<http://www.un.org/documents/ga/res/41/a41r128.htm>>. Acesso em 13 jun. 2016.

UNITED NATIONS. **Model double taxation convention between developed and developing countries**. New York, 2001. Disponível em <<http://www.un.org/esa/ffd/documents/DoubleTaxation.pdf>>. Acesso em 10 jun. 2016.

VOGEL, Klaus. **Double tax treaties and their interpretation**. 4 INT'L TAX & BUS. LAW, 1, 1986. Disponível em: <<http://scholarship.law.berkeley.edu/bjil/vol4/iss1/1>> Acesso em 22 mai. 2016.

XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil: tributação das operações internacionais**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.