

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
ESPECIALIZAÇÃO “O NOVO DIREITO INTERNACIONAL” DIREITO
INTERNACIONAL PÚBLICO E PRIVADO E DIREITO DA INTEGRAÇÃO

Deisi Ritter Rech

A BITRIBUTAÇÃO DO IMPOSTO DE EXPORTAÇÃO NAS RELAÇÕES COMERCIAIS
COM O EIXO EUROPEU E APLICAÇÃO DAS MEDIDAS QUE VISAM COMBATER
ESSE FENÔMENO

Porto alegre
2017

Deisi Ritter Rech

A BITRIBUTAÇÃO DO IMPOSTO DE EXPORTAÇÃO NAS RELAÇÕES COMERCIAIS
COM O EIXO EUROPEU E APLICAÇÃO DAS MEDIDAS QUE VISAM COMBATER
ESSE FENÔMENO

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
como pré-requisito para obtenção do título de
Especialista em Direito Internacional Público e
Privado e Direito da Integração da Faculdade de
Direito da Universidade Federal do Rio Grande
do Sul.

Orientadora: Prof^ª. Ms. Tatiana de A. F. R.
Cardoso

Porto Alegre
2017

RESUMO

O desenvolvimento da economia global viabilizou o crescimento do comércio, mas aumentou os problemas tributários referentes às tarifas impostas aos produtos exportados, entre os quais a bitributação internacional. A ocorrência da bitributação se apresenta quando dois países exigem o mesmo imposto sobre o mesmo sujeito passivo, simultaneamente, surgindo medidas que visam combater a prática da dupla tributação, principalmente os tratados internacionais. Dentre os principais tratados pode-se mencionar a Convenção de Viena de 1969, ratificada por trinta e um países, bem como as regulamentações da Organização Mundial do Comércio (OMC) e Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), com o principal objetivo de regular as práticas comerciais e evitar a tributação excessiva sobre as exportações, refletindo na incidência do imposto de exportação sobre bens e serviços e prejudicando a concorrência de mercado brasileiro.

Palavras-chave: Bitributação. Mercado internacional. Relações comerciais. Tratados. Imposto de exportação.

ABSTRACT

The development of global economy has enabled the growth of trade, but increased the tax related problems due to rate imposed on exported products, among which the International Double Taxation. The occurrence of double taxation is presented when two countries require the same tax of the same taxable event, simultaneously, emerging measures to combat double taxation practice, especially within international treaties. Among the main treaties, the 1969 Vienna Convention can be mentioned, which was ratified by thirty-one countries, as well as the regulations of the World Trade Organization (WTO) and Organization of Economic Cooperation and Development (OECD), with the core objective of regulating commercial practices and avoiding excessive taxation on exports, reflecting on the impact of the export tax on assets and services and damaging the competitiveness of the Brazilian market.

Key-words: International Double Taxation. International market. Commercial relations. Treated. Export tax.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	6
2. TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL E ESTADO: ASPECTOS INTRODUTÓRIOS..	8
2.1 O DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL: A INTERSECÇÃO DAS DISCIPLINAS.....	11
2.2 A ATRAÇÃO DA JURISDIÇÃO NACIONAL EM SEDE DE TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL	16
3. OS REFLEXOS DA BITRIBUTAÇÃO NO COMÉRCIO INTERNACIONAL: O CASO DO IMPOSTO DE EXPORTAÇÃO	29
3.1 A BITRIBUTAÇÃO NO DIREITO INTERNACIONAL E A SUA RELAÇÃO COM O COMÉRCIO INTERNACIONAL	31
3.2 A BITRIBUTAÇÃO DO IMPOSTO DE EXPORTAÇÃO ENVOLVENDO AS RELAÇÕES DE COMÉRCIO NO EIXO BRASIL-EUROPA	39
4. CONCLUSÃO.....	46
REFERÊNCIAS	48

1. INTRODUÇÃO

Com o desenvolvimento da economia após a Segunda Guerra Mundial as relações comerciais entre países se tornou cada vez mais frequente. As práticas comerciais e o desenvolvimento do e-commerce possibilitam a realização de negócios no setor privado, mas caberá ao Direito a sua regulação e tributação. Diante disso decorrem diversos conflitos em matéria tributária, onde cada Estado exerce sua soberania por meio da tributação.

Com o aumento das exportações de produtos e serviços, o Direito Tributário passou a vigorar não somente no plano interno, mas estendendo seus efeitos aos serviços e mercadorias produzidos em território nacional com destinação em outro Estado, por existir um elemento de conexão que possibilite a geração de receita.

O Direito Tributário exerce a nível internacional os ditames estabelecidos pelo texto constitucional, de modo que pertencem às normas internas as regulamentações que geram fonte de receita. Uma vez que o fato jurídico acontece com a retirada da mercadoria do país de origem, é permitida uma segunda tributação por parte do país que importará o produto final, ocorrendo assim a bitributação do imposto de exportação.

A bitributação se caracteriza pela incidência tributária sobre o mesmo fato gerador e mesmo contribuinte, praticada por dois ou mais países quando ambos possuem elos que assim permitam a carga tributária.

As medidas que visam eliminar a bitributação nas práticas comerciais envolvem adoção de tratados bilaterais entre países, como também medidas unilaterais de combate, consistindo estas em normas do ordenamento jurídico nacional que podem ser aplicadas fora do território pátrio, uma vez que exista possibilidade para isso.

Como poderá ser observado, nem sempre as práticas comerciais internacionais são harmoniosas, existindo muitos conflitos que derivam do exercício de soberanias sobre o mesmo fato, de forma simultânea. Esses conflitos de competência na seara internacional geram o fenômeno da bitributação, ocasionando tanto a dupla tributação como também a isenção de tributo, com medida adotada para evitar o referido fenômeno.

Fazendo um minucioso estudo do desenvolvimento do Direito Tributário Internacional, será analisado quais as principais fontes do direito, isto é, todos os elementos

que representam a vontade do povo, e conseqüentemente a obrigação gerada a toda sociedade como reflexo de ações privadas.

Como a principal fonte de direito estudada no presente trabalho, será definido a importância dos tratados quanto à matéria de bitributação, representação da soberania estatal fora do território pátrio, em conformidade com a soberania dos demais Estados envolvidos. O ordenamento jurídico nacional permite a aplicação dos tratados em matéria tributária, com poder de modificar a legislação interna e produzir seus efeitos de forma imediata.

Será discutida a atração da jurisdição nacional em sede de tributação internacional, demonstrando a competência tributária como parte da norma jurídica, delimitando a atuação dos seus efeitos e estabelecendo os preceitos que possibilitam a incidência tributária. Importante mencionar os efeitos que os princípios possuem no âmbito do Direito Internacional, em especial ao princípio da territorialidade, que delimitará o exercício de soberania do Estado, inclusive no que tange a aplicação de carga tributária sobre os fatos considerados conexos ao território.

O presente trabalho objetiva esclarecer os principais pontos sobre a bitributação, abordando seu conceito, forma de ocorrência com a aplicação simultânea de mais de uma ordem jurídica sobre o mesmo fato e em idêntico período de tempo. Para tanto, será estudado quais os requisitos que levam à dupla tributação, a confusão com o princípio do *ne bis in idem*, caracterizando-se esse pela incidência de dois impostos distintos sobre o mesmo fato.

Por último, a importância dos tratados como meio regulador das relações comerciais, em especial os tratados que combatem a bitributação e a divergência doutrinária sobre esse aspecto. Ganha destaque, também, a formação da Convenção de Viena de 1969, adotada por parte dos países do eixo-europeu, regulando as práticas econômicas de forma geral, abordando também a questão da bitributação. Ainda, breve análise do imposto de exportação, seus conceitos e a competência para arrecadar o tributo, seu fato gerador, alíquota e lançamento.

2. TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL E ESTADO: ASPECTOS INTRODUTÓRIOS

O Estado necessita de atividade financeira para aplicar seus recursos públicos, e dessa forma o arrecadamento de tributo funciona como o meio para a economia capitalista gerir os fins sociais a que se destina.¹ O poder de tributar exercido pelo Estado com o exercício de soberania afigura-se no plano internacional como a Nação representada economicamente perante outras Nações. Essa soberania apresenta-se no plano interno como algo superior às liberdades individuais, não existindo algo superior a ele.²

Conforme os preceitos da ordem pública, o Estado necessita de recursos para garantir suas atividades, e por tal motivo o tributo é fonte de receita, atuando diretamente no patrimônio da pessoa física ou jurídica.³ Dentro do direito nacional, o tributo é conceituado como sendo 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.⁴

A partir da arrecadação de tributos é possibilitado ao Estado desenvolver atividades que regulam a vida em sociedade, exercendo a sua finalidade, qual seja, a realização do bem comum em uma sociedade igualitária.⁵ Nesse mesmo sentido, salienta Rodrigo Silveira que “a tributação é atividade inerente à soberania dos Estados. Isto equivale a dizer que cada Estado, ao instituir seu ordenamento jurídico, cria e arrecada os tributos que entende necessários para o financiamento de suas atividades”.⁶

Existe um debate na doutrina acerca da autonomia do Direito Tributário Internacional. Isto porque, alguns doutrinadores entendem que todos os ramos do direito são interligados, e o direito tributário não seria exceção, mas diante do contexto internacional apresenta certa autonomia quanto à norma, apresentando conteúdo próprio decorrente das relações internacionais que exercem sua influência.⁷

¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34^a ed., São Paulo: Editora Malheiros, 2013, p. 24.

² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34^a ed., São Paulo: Editora Malheiros, 2013, p. 24.

³ ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito financeiro e direito tributário**. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 193.

⁴ 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: 20 maio. 2016.

⁵ CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 10^a ed. São Paulo: Editora Atlas, 1997, p.25.

⁶ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e Concorrência**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2011, p. 42.

⁷ BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre Dupla Tributação Internacional**. São Paulo, IDBT, 1992, p. 24.

A importância dos primeiros estudos tendo por base o direito interno possui relevância no estudo do direito tributário internacional. Afinal, ainda que as relações comerciais possuam conexão com outros países, a fonte geradora de tributos é respaldada pelos princípios norteadores do direito interno.⁸ Logo, pode-se depreender que a incidência tributária pertence ao direito nacional, em virtude do exercício de soberania do país tributante.⁹ Acerca disso dispõe Rodrigo Silveira que:

Não há uma tributação atribuída, em termos de competência, a algum ente ou órgão supra-estatal. Não há um poder soberano extraestatal capaz de criar e impor tributos, de tal forma que a tributação não se caracteriza em si mesma tampouco se justifica como um fenômeno internacional. Quando muito, as normas consolidadas em tratados internacionais (normalmente aqueles destinados a prevenir a bitributação e a evasão fiscal) apenas mitigam a imposição fiscal decorrente das normas tributárias internas, que sofrem um efeito de sobreposição, mas sem que isso implique a sua revogação.¹⁰

Segundo Augusto Fantozzi, o direito tributário internacional pode ser dividido em três fases. A primeira fase do Direito Tributário Internacional possui conexão com o direito tributário dos Estados modernos.¹¹

Nessa fase ganha destaque a soberania que cada nação apresenta no contexto internacional, assim como o princípio da territorialidade aplicada.¹² Sobre esse aspecto, elucida o referido autor que “as obrigações não contratuais são reguladas pela lei do local onde o fato ocorreu”, obrigando todos os sujeitos que se encontram naquele território.¹³

Diante disso, depreende-se que existe aplicação direta das normativas do território na aplicação da competência tributária do país envolvido, importando a lei onde o fato gerador de determinado tributo ocorreu. Importa, também, analisar a capacidade contributiva dos países contratantes, respeitando as leis de cada um na aplicação da carga tributária e analisando os elementos de conexão envolvidos.¹⁴

Decorre da análise dos pressupostos conexos a questão da bitributação, objeto do presente trabalho, em virtude da não colaboração entre os países envolvidos na aplicação de sua capacidade tributária, exercendo sobre o mesmo fato gerador e mesmo contribuinte sua

⁸ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e Concorrência**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2011, p. 42.

⁹ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e Concorrência**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2011, p. 42.

¹⁰ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e Concorrência**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2011, p. 43.

¹¹ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional Aplicado – coordenação Heleno Taveira Tôrres**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2003, p.22.

¹² TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional Aplicado – coordenação Heleno Taveira Tôrres**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2003, p.22.

¹³ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional Aplicado – coordenação Heleno Taveira Tôrres**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2003, p.22.

¹⁴ FANTOZZI, Augusto. Título do Capítulo. In TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional Aplicado – coordenação Heleno Taveira Tôrres**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2003, p.22.

carga tributária. Com a existência dessa prática no comércio internacional, faz-se necessário firmar convenções bilaterais contra a bitributação.¹⁵ Sobre essas convenções bilaterais, Augusto Fantozzi, dispõe o seguinte:

Com estas convenções que apresentam, como se sabe, normas de repartição do poder impositivo entre os dois Estados contratantes, efetiva-se da melhor forma, a conformação entre a soberania dos dois Estados contratantes e a exigência de assegurar a não duplicidade do imposto e a melhor aplicação do tributo.¹⁶

Há uma grande necessidade dessas convenções em decorrência de brechas existentes no exercício de soberania dos Estados, na efetiva aplicação de seus ordenamentos jurídicos internos oriundos do princípio da soberania, com a ocorrência de práticas que levam à elusão fiscal, tanto por parte do próprio contribuinte como do Estado.¹⁷

Após elucidar o que significa a primeira fase do Direito Tributário Internacional, passa-se ao estudo da segunda fase, relacionada à criação de mercados comuns de comércio entre os Estados, como exemplificam o Mercado Comum Europeu, Mercosul, dentre outros.¹⁸ O objetivo dessas criações é estipular regras de livre comércio, nas palavras de Augusto Fantozzi, “têm principalmente disciplinado e protegido a liberdade de circulação das pessoas, das coisas e dos capitais, introduzindo os princípios supranacionais e diversamente limitando os princípios nacionais baseados na soberania dos Estados Nações”.¹⁹

Uma das práticas adotadas por tais medidas na União Europeia consiste na diminuição das restrições quanto à exportação de mercadorias, através de medidas que norteiam as práticas comerciais dos países.²⁰

Com a constituição de princípios que delimitam a atuação dos países com a sua capacidade tributária, decorrem como consequência o interesse público do Estado com o correspondente tributo no exterior, isto é, a importância dos preceitos legislativos internos fora do seu território de origem. Pode-se mencionar, ainda, que a importância da interpretação das normas comuns ao mercado comum permite a execução própria de suas diretrizes no

¹⁵ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional Aplicado – coordenação Heleno Taveira Tôrres**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2003, p.22.

¹⁶ FANTOZZI, Augusto. Título do Capítulo. In TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional Aplicado – coordenação Heleno Taveira Tôrres**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2003, p.22-23.

¹⁷ FANTOZZI, Augusto. Título do Capítulo. In TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional Aplicado – coordenação Heleno Taveira Tôrres**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2003, p.23.

¹⁸ FANTOZZI, Augusto. Título do Capítulo. In TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional Aplicado – coordenação Heleno Taveira Tôrres**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2003, p. 24.

¹⁹ FANTOZZI, Augusto. Título do Capítulo. In TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional Aplicado – coordenação Heleno Taveira Tôrres**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2003, p. 24.

²⁰ FANTOZZI, Augusto. Título do Capítulo. In TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional Aplicado – coordenação Heleno Taveira Tôrres**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2003, p. 25.

comércio internacional, reaproximando ordenamentos distintos e suas relações entre Estados.²¹

Por ultimo, passa-se a estudar a terceira fase, surgida após a queda do muro de Berlim e revolução dos meios de comunicações entre os Estados, qual seja, a fase de globalização e o chamado *e-commerce* (comércio eletrônico), difundido na Europa com a criação do Euro.²²

Sobre as mudanças apontadas com a terceira fase com o desenvolvimento do direito tributário internacional, Augusto Fantozzi aponta as seguintes inovações:

O crescimento das oportunidades oferecidas aos empreendedores, inclusive dos países em desenvolvimento; a redução a zero dos parâmetros tradicionais como distância; centralização; possibilidade de transporte; acesso ao conhecimento e, por outro lado, a falta de instrumentos tradicionais próprios dos Estados Nações que aponto; a taxação legada ao território; a manobra dos câmbios etc. mudaram drasticamente as relações de força entre Estados e entre as diversas forças sociais.²³

Os efeitos da globalização influenciam diretamente na questão contributiva dos Estados, visto que o comércio internacional se desenvolveu após a imersão das tecnologias que facilitaram as práticas comerciais. A capacidade contributiva passa a ser analisada sob diversos aspectos, principalmente no que tange a razoabilidade entre os interesses nacionais e internacionais de todos os envolvidos.²⁴

Após breve resumo dos aspectos introdutórios ao Direito Tributário, delimitando a função do Estado e as fases de desenvolvimento do Direito Tributário Internacional, cabe estudar a intersecção das disciplinas referentes à matéria tributária e competência tributária etc.

2.1 O DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL: A INTERSECÇÃO DAS DISCIPLINAS

O direito tributário interfere diretamente na vida do cidadão com o Estado, possuindo relação direta com o comércio praticado tanto nacional quanto internacional. O foco do

²¹ FANTOZZI, Augusto. Título do Capítulo. In TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional Aplicado – coordenação Heleno Taveira Tôrres**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2003, p. 26.

²² FANTOZZI, Augusto. Título do Capítulo. In TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional Aplicado – coordenação Heleno Taveira Tôrres**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2003, p. 26

²³ FANTOZZI, Augusto. Título do Capítulo. In TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional Aplicado – coordenação Heleno Taveira Tôrres**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2003, p. 26.

²⁴ FANTOZZI, Augusto. Título do Capítulo. In TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional Aplicado – coordenação Heleno Taveira Tôrres**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2003, p. 28.

presente trabalho é analisar as medidas adotadas pelo Brasil para combater a bitributação do imposto de exportação, analisando as relações em que a pessoa, física ou jurídica, atua de forma obrigacional com o Estado, interferindo em toda e qualquer atividade econômica.²⁵

O direito nacional e internacional possuem similaridades quanto à matéria tributária, notadamente no que compete às relações com normas de direito interno e externo sobre o poder de tributar, aplicando à si fontes do plano nacional, e no plano internacional, por exemplo, os tratados que visam combater a dupla tributação, como ocorre nos casos de exportação de mercadorias.²⁶

Uma das grandes preocupações do direito tributário internacional é o combate às práticas de dupla tributação pelos Estados, que ocorre tanto por meio de convenções bilaterais entre os Estados, como também ações unilaterais por parte dos países interessados.²⁷

Com relação às medidas bilaterais contra a bitributação, estas devem ser compostas por normas de origem internacional, enquanto que as medidas unilaterais são normas de direito interno aplicadas a nível internacional, dentro da seara do direito tributário.²⁸ Esse entendimento quanto às normas unilaterais é possível tendo em vista a extensão que a norma de direito interno pode deter, enquadrando-se em certa situação, a qual pode atingir o direito de outro Estado, em verdadeiro efeito extraterritorial.²⁹

Antônio de Moura Borges explica a possibilidade de aplicação de norma interna no contexto internacional, distinguindo a sua natureza da seguinte forma:

A distinção entre as normas internacionais e as internas, qual nestas a diferenciação entre as constitucionais e as legais, não pode, assim, ser de ordem material, pela sua substância, **mas apenas formal, pelas suas fontes, pelo seu grau de eficácia, pela sua importância.** Um tratado, uma Constituição, uma lei não se separam pelo seu objeto, pois podem abranger qualquer tema jurídico, divergem apenas pelo grau de obrigatoriedade, de validade de cada um, descendentes, do primeiro ao último.³⁰
(grifo nosso)

Há um entendimento de que o direito tributário faz parte do ordenamento interno, e somente é aplicado a nível internacional quando não é possível solucionar os problemas

²⁵ TIPKE, Klaus, e LANG, Joachin. **Direito Tributário**; Tradução da 18ª ed. Alemã, totalmente refeita, de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 2008, p. 51-53.

²⁶ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e Concorrência**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2011, p. 314.

²⁷ BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre Dupla Tributação Internacional**. São Paulo, IDBT, 1992, p. 18.

²⁸ BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre Dupla Tributação Internacional**. São Paulo, IDBT, 1992, p. 18.

²⁹ BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre Dupla Tributação Internacional**. São Paulo, IDBT, 1992, p. 19.

³⁰ BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre Dupla Tributação Internacional**. São Paulo, IDBT, 1992, p. 19.

envolvendo tributação com a matéria de ordem interna. Nesse caso, aplica-se ao caso concreto as convenções internacionais como extensão de sua eficácia, quando possuir conexão com o fato ocorrido por tratar de sujeito do seu país de origem.³¹

Quanto à natureza jurídica internacional do direito tributário, é relevante discutir sobre os conflitos da norma tributária nas relações entre Estados, ocasionando um conflito de soberania.³² Nas palavras de Alberto Xavier não há dúvidas quanto à natureza internacional do direito tributário, em decorrência dos conflitos existentes pela territorialidade do tributo analisado, tal como no caso do imposto de exportação, o qual pode relacionar um produto a dois Estados distintos, potencialmente existindo uma dualidade de incidência tributária em muitos casos. Assim dispõe o referido autor:

A natureza internacional do direito de conflitos, em matéria tributária, decorre com toda a clareza da sua função mediata, pois que a delimitação de competências legislativas, a disciplina de conflitos de soberania ou de interesses públicos estaduais, inscreve-se por certo no domínio das relações entre Estados, domínio em que todos estão de acordo em reconhecer natureza internacional.³³

Quanto ao objeto de estudo do direito tributário internacional, pode-se afirmar que a movimentação de capital, crescente nas últimas décadas com o efeito da globalização, promoveu o desenvolvimento internacional do comércio de bens e serviços, além das relações envolvendo entre Estados nas relações comerciais.³⁴ Assim sendo, surgem conflitos em decorrência da soberania dos Estados envolvidos, tal como acrescenta Antônio de Moura Borges que “do confronto entre estas duas realidades surgem, com frequência, problemas de dupla tributação e de evasão fiscal, que, não podendo ser resolvidos por normas dos atuais ramos do Direito, inclusive do Direito Internacional Privado, ocasionaram o surgimento do Direito Tributário Internacional”.³⁵

Segundo o referido autor, diante das situações envolvendo mais de um país soberano, ambos podem exercer sua soberania no caso em apreço, de forma que existe mais de um direito aplicável nos casos envolvendo conflito de tributação, cada qual com os seus

³¹ BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre Dupla Tributação Internacional**. São Paulo, IDBT, 1992, p. 19.

³² XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1977, p. 23.

³³ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1977, p. 23.

³⁴ BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre Dupla Tributação Internacional**. São Paulo, IDBT, 1992, p. 20.

³⁵ BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre Dupla Tributação Internacional**. São Paulo, IDBT, 1992, p. 20.

elementos de conexão. Diante disso, poderá ocorrer que ambos os países apliquem a sua carga tributária (dupla tributação) ou que ambos isentem de incidir imposto (evasão fiscal).³⁶

Sobre os dois fenômenos, Antônio de Moura Borges assim disserta:

[...] verifica-se que os objetos do Direito Tributário Internacional são a dupla tributação internacional e a evasão fiscal internacional. Ambos os fenômenos são nocivos, criando situações de injustiça tributária nas relações internacionais, ou mesmo impondo obstáculo ao comércio e aos investimentos internacionais. Assim, o Direito Tributário Internacional tem como finalidade exatamente solucionar os problemas de dupla tributação e de evasão fiscal internacionais.³⁷

A fonte do Direito diz respeito à sua criação, como norma de conduta que é. Como processo legislativo, o direito tributário possui fontes formais e materiais, importando fazer breve análise de forma geral das diversas fontes existentes do direito para, após, adentrar ao plano do direito tributário internacional.³⁸ De forma genérica, pode ser considerada como fonte do Direito todos os fatos que representam a vontade do povo, da coletividade, gerando uma obrigação aplicável a toda a sociedade.³⁹

As fontes materiais são representadas por fatos ou situações que, uma vez considerados em si, nada representam. No entanto, são fatores que condicionam a formação de norma jurídica, contribuindo para a formação das chamadas fontes formais, através de lei tributária. Dentro das fontes materiais encontra-se a ação que gera tributação, como o patrimônio, a renda, a importação e a exportação de produtos, etc. já o segundo grupo engloba a criação de leis que regulam os fatos geradores de tributo, de modo que elas se complementam.⁴⁰

Na legislação interna existe a supremacia da Constituição Federal, e abaixo dela são consideradas como fonte formal: Emendas à Constituição, Lei Complementar, Lei Ordinária, Lei Delegada, Medida Provisória, Decreto Legislativo e Resoluções.⁴¹ Diante dessa pluralidade de normas aplica-se a teoria da graduação de positividade jurídica, de modo que surge uma ordem hierárquica entre normas desiguais, prevalecendo aquela que for hierarquicamente superior, a fim de evitar um conflito de leis.⁴²

³⁶ BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre Dupla Tributação Internacional**. São Paulo, IDBT, 1992, p. 21.

³⁷ BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre Dupla Tributação Internacional**. São Paulo, IDBT, 1992, p. 21.

³⁸ CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 10^a ed. São Paulo: Editora Atlas, 1997, p.34.

³⁹ STRENGER, Irineu. **Direito internacional privado**. 6. ed. São Paulo: LTr, 2005. p. 83.

⁴⁰ CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 10^a ed. São Paulo: Editora Atlas, 1997, p.35.

⁴¹ CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 10^a ed. São Paulo: Editora Atlas, 1997, p.35.

⁴² CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 10^a ed. São Paulo: Editora Atlas, 1997, p.37.

Em âmbito internacional, verificam-se outras fontes de direito, sendo relevante mencionar entre elas os tratados, que embora alguns não mencionem diretamente sobre disposições de ordem tributária, acabam fazendo-o de forma indireta ao regular as relações de comércio referentes à uniões aduaneiras ou zonas de livre comércio, por exemplo.⁴³ Entretanto, existem tratados que versam explicitamente sobre direito tributário, com objetivo claro de regular a evasão fiscal e eliminar a dupla tributação, objeto da presente pesquisa, sendo geralmente bilaterais.⁴⁴

A legislação interna brasileira permite a aplicação dos efeitos dos tratados ratificados pelo país, de modo que uma vez celebrados com o Brasil os tratados entram em vigor imediatamente, não necessitando conversão legal, mas sujeitando-se hierarquicamente sobre a legislação interna, caso surja um conflito de normas no âmbito do Direito Tributário.⁴⁵ A esse respeito, preceitua o art. 98 do Código Tributário Nacional que “os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.”⁴⁶

Outra fonte de direito tributário internacional é o costume, abrangendo a tributação exclusiva relacionada à navegação marítima e aérea pertencente ao local de residência da sociedade, bem como o costume representado pela nacionalidade do sujeito que o submete a tributação por sua atividade empresarial realizada em outro país que tivesse estabelecido seu ramo de trabalho, pelo entendimento do princípio da permanência.⁴⁷

Outra fonte de importância relevância ao direito tributário internacional é a jurisprudência, que tomando como base a demanda na Corte Internacional de Justiça com matéria sobre impostos, embora não seja grande número de casos discutidos, há que discutir os litígios entre Estados relacionados às questões tributárias impostas aos contribuintes pelos

⁴³ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1977, p. 31.

⁴⁴ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1977, p. 31.

⁴⁵ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1977, p. 37.

⁴⁶ Art. 98, BRASIL. **Lei Nº 5.172, De 25 De Outubro De 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm> Acesso em 27 maio. 2017.

⁴⁷ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1977, p. 48.

seus Estados de origem.⁴⁸ A jurisprudência vem mostrando a necessidade de acordos bilaterais versando sobre a eliminação de bitributação e a necessidade de processos amistosos entre as partes.⁴⁹

Uma vez entendido o processo de formação do Direito Tributário na seara internacional, conhecendo as principais fontes norteadoras do sistema tributário, cabe analisar os aspectos da jurisdição nacional a nível de tributação internacional, entendendo a capacidade tributária que o Brasil exerce e os liames caracterizadores de sua competência no comércio exterior.

2.2 A ATRAÇÃO DA JURISDIÇÃO NACIONAL EM SEDE DE TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL

A competência tributária não se confunde com o poder de tributar, cabendo destaque em suas diferenças, classificando-se essa última como a expressão de vontade estatal, independente do meio em que se apresentar por estar inserida como fato. Já a primeira se manifesta como Direito, fazendo parte das normas jurídicas, visto que exerce competência quem foi outorgado semelhante atribuição.

Há uma necessidade por parte do ordenamento jurídico interno delimitar o âmbito de atuação das normas materiais, para assim estabelecer e aplicar sua competência tributária. Essa necessidade em estabelecer a competência de cada Estado determina os critérios que se utilizam para imputar um fato a seu território, e assim incidir a tributação.⁵⁰

Decorre do exercício da competência tributária conflitos de normas espaciais, incorrendo na análise das normas que definem a natureza tributária. Sobre esse aspecto, elucidada Alberto Xavier que “as normas que definem o elemento de conexão relevante, bem

⁴⁸ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1977, p. 48.

⁴⁹ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1977, p. 49.

⁵⁰ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1977, p. 11.

como as que procedem à sua concretização, não teriam sequer autonomia no que toca às normas internas que definem a hipótese de incidência dos diversos tributos.”⁵¹

Uma vez definido o poder de tributar que o Estado tem, para regulamentar a competência tributária a nível internacional, é necessário fazer um breve estudo da soberania fiscal. O Estado soberano detém o poder de tributar, e a sua soberania está ligada ao território em que é exercido esse poder, entendido como a delimitação física e/ou geográfica do país, apresentando a sua individualidade frente aos Estados estrangeiros.⁵²

Pode-se dizer que a soberania do Estado é a capacidade que este tem de adotar as medidas fiscais que entender melhor aplicáveis ao país, sem depender da adoção de políticas internas ou se sujeitar a regulamentos vindos do exterior.⁵³ Antônio de Moura Borges entende que “a soberania estatal se manifesta de forma particularmente contundente, considerando principalmente que o poder tributário é uma das mais importantes prerrogativas dos Estados”.⁵⁴

Indo além, pode-se definir a soberania como uma limitação de qualquer autoridade do Estado, com o exercício do seu poder de tributar, permeado por um ordenamento jurídico e na separação de leis dentro do território.⁵⁵ No entanto, o simples fato de um país possuir e exercer soberania não implica dizer que o seu poder é ilimitado, encontrando entraves nos costumes internacionais, nas convenções ratificadas, bem como na própria soberania de outros Estados que entram em conflito etc.⁵⁶

Como o exercício da soberania é livre entre os países, é comum a prática de competências tributárias sobrepostas sobre o mesmo fato e mesmo contribuinte, gerando uma dupla tributação, que por sua vez, pode ser jurídica ou econômica.⁵⁷

⁵¹ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1977, p. 12.

⁵² SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e Concorrência**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2011, p. 315.

⁵³ SILVEIRA, Ricardo Maito da. **O Escopo Pessoal Dos Acordos Internacionais Contra A Bitributação: Regimes Fiscais Especiais, Conflitos De Qualificação E Casos Triangulares – Série Doutrina Tributária v. XIX**. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 23.

⁵⁴ BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre Dupla Tributação Internacional**. São Paulo, IDBT, 1992, p. 25.

⁵⁵ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional Aplicado – coordenação Heleno Taveira Tôrres**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2003, p. 73.

⁵⁶ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional Aplicado – coordenação Heleno Taveira Tôrres**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2003, p. 74.

⁵⁷ SILVEIRA, Ricardo Maito da. **O Escopo Pessoal Dos Acordos Internacionais Contra A Bitributação: Regimes Fiscais Especiais, Conflitos De Qualificação E Casos Triangulares – Série Doutrina Tributária v. XIX**. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 27.

O exercício dessa soberania permite ao país exercer e aplicar a tributação sobre fatos e pessoas com as quais possua alguma conexão, podendo, inclusive, ultrapassar fronteiras e aplicar tais práticas em território estrangeiro.⁵⁸ Contudo, esse poder possui limitações, visto que existem regras para regulamentar as práticas estatais em território estrangeiro conforme os preceitos estabelecidos pelas normas de Direito Internacional Público.⁵⁹

Não somente se aplicam como fator limitador as demais normas reguladoras do Direito Internacional, encontra-se, ainda, como fator limitante a soberania fiscal de outro Estado, como assim elucida Rodrigo Maito da Silveira ao declarar que “nenhum Estado soberano pode agir coativamente fora do seu território para executar suas pretensões fiscais sem, com isso, violar a soberania de outro Estado”.⁶⁰

Cabe destacar que a soberania de um país não garante a este um poder ilimitado, decorrendo desse entendimento que não somente o Direito Internacional exerce um fator limitador ao exercício da soberania, bem como deve haver um respeito mútuo entre as Nações, tanto no sentido de respeitar os princípios de cada território como o exercício da soberania em território estrangeiro.

A esse respeito, cabe recitar as palavras de Rodrigo Maito da Silveira, que descreve a soberania perante o território da seguinte forma:

Transplantada a noção de território para o âmbito tributário, justamente com vistas a relacioná-lo à soberania fiscal do Estado, é possível, então, abstrair o conceito de território fiscal como sendo a delimitação física dentro da qual, por razão de conexão territorial (residência, localização, fonte etc), um fato fica sujeito à incidência tributária.⁶¹

Dentro da seara internacional a soberania apresenta como cunho principal a exclusividade e autonomia concernente à tributação, isto é, há um entendimento de que cada nação tem liberalidade para utilizar a política fiscal que melhor entender⁶². Essa liberalidade na tributação é o exercício da “sua própria política fiscal, em base de reciprocidade”,⁶³

⁵⁸ SILVEIRA, Ricardo Maito da. **O Escopo Pessoal Dos Acordos Internacionais Contra A Bitributação: Regimes Fiscais Especiais, Conflitos De Qualificação E Casos Triangulares** – Série Doutrina Tributária v. XIX. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 23.

⁵⁹ SILVEIRA, Ricardo Maito da. **O Escopo Pessoal Dos Acordos Internacionais Contra A Bitributação: Regimes Fiscais Especiais, Conflitos De Qualificação E Casos Triangulares** – Série Doutrina Tributária v. XIX. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 23.

⁶⁰ SILVEIRA, Ricardo Maito da. **O Escopo Pessoal Dos Acordos Internacionais Contra A Bitributação: Regimes Fiscais Especiais, Conflitos De Qualificação E Casos Triangulares** – Série Doutrina Tributária v. XIX. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 24.

⁶¹ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e Concorrência**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2011, p. 315.

⁶² SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e Concorrência**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2011, p. 315.

⁶³ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e Concorrência**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2011, p. 315.

aplicado no contexto internacional sem favorecimentos, de forma ampla no comércio, permitindo a existência de sistemas de tributação.⁶⁴

A respeito da soberania fiscal depreende-se o exercício da soberania tributária, assim definida por Heleno Tôrres:

[...] para representar a qualificação desse poder, é que usaremos a expressão soberania tributária, significando o poder institucionalizado que coloca o Estado como sujeito da ordem mundial, proporcionando-lhe autonomia e independência na determinação dos fatos tributáveis e nos procedimentos de arrecadação e fiscalização dos tributos, nos termos das autolimitações de fontes originariamente internas e constitucionais, bem como de fontes internacionais.⁶⁵

O exercício da tributação funciona como manifestação do exercício de soberania do Estado, atuando como fonte de receita por meio de regras constituídas no sistema tributário interno, mas respeitando os limites impostos pela Constituição do Estado.⁶⁶ Pode-se admitir uma confusão entre a soberania com o poder de tributar, mas, de forma geral “se apresenta como manifestação de sua expressão negativa, não permitindo a interferência de outras soberanias tributárias sobre o funcionamento do seu Sistema Tributário”.⁶⁷

Sobre a questão da soberania, Heleno Tôrres aponta o seguinte problema encontrado com base na questão territorial e nos limites adentrados pelo conflito de interesses das nações.⁶⁸ Senão vejamos:

Em face dos sistemas tributários em vigor nos diversos países, apresenta-se como problema fundamental a existência de limites de direito interno e internacional ao poder de tributar, especialmente sobre o alcance das normas tributárias, material e espacialmente.⁶⁹

Pode ser deduzido a partir desse ponto, que o exercício da soberania no que tange a capacidade tributária de um Estado depende de diversos fatores, com limitações impostas pelo ordenamento jurídico interno e externo, refletindo diretamente sobre o poder de tributar que o país possui.⁷⁰

⁶⁴ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e Concorrência**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2011, p. 315.

⁶⁵ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional Aplicado – coordenação Heleno Taveira Tôrres**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2003, p. 74.

⁶⁶ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional Aplicado – coordenação Heleno Taveira Tôrres**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2003, p. 75.

⁶⁷ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional Aplicado – coordenação Heleno Taveira Tôrres**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2003, p. 75.

⁶⁸ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional Aplicado – coordenação Heleno Taveira Tôrres**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2003, p. 75.

⁶⁹ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional Aplicado – coordenação Heleno Taveira Tôrres**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2003, p. 75.

⁷⁰ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional Aplicado – coordenação Heleno Taveira Tôrres**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2003, p. 75.

No entanto, deve se considerar que o Estado, através do exercício da jurisdição, que consiste na forma de executar a ordem pública, está limitado a seu território, visto que o poder da jurisdição estatal possui como limite no exercício da ordem jurídica, de forma coercitiva.⁷¹ Não se admite limites quanto ao ordenamento jurídico no exercício da capacidade tributária, exceto a questão envolvendo a tributação de não-residentes sem elementos de conexão fora de seu território.⁷²

A esse respeito, disserta o referido doutrinador Heleno Tôrres os seguintes apontamentos:

- É lícita e livre a atividade legislativa do Estado, desde que mediante a utilização de critérios de conexão (material ou pessoal) que exprimam um contato efetivo entre o fato-evento com elementos de estraneidade e o Estado que tem a pretensão fiscal (*genuine link*).
- Exclui-se a possibilidade de aceitar aplicação de normas atinentes ao exercício do poder de tributar sobre o território de um ou outro Estado, salvo a existência de normas permissivas em contrário.⁷³

Uma vez entendido o que é a soberania fiscal de um Estado, a sua aplicação está condicionada ao território em que o país se encontra, denominado como princípio da territorialidade, sendo o princípio mais importante no presente assunto por delimitar a aplicação da soberania fiscal.⁷⁴ Afinal, dentre os princípios que norteiam o Direito Tributário Internacional, o mais importante deles é, sem dúvida, o princípio da territorialidade, posto que delimita a aplicação das leis sobre os fatos ocorridos em determinado território, seja ele nacional ou estrangeiro.⁷⁵

Heleno Tôrres disserta sobre o referido princípio:

É o princípio 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 aos fatos ocorridos neste espaço, mediante uma conexão material (presença da fonte de produção do rendimento), promovidos por residentes ou não-residentes [...].⁷⁶

⁷¹ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e Concorrência**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2011, p. 315.

⁷² TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional Aplicado – coordenação Heleno Taveira Tôrres**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2003, p. 75.

⁷³ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional Aplicado – coordenação Heleno Taveira Tôrres**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2003, p. 76.

⁷⁴ SILVEIRA, Ricardo Maito da. **O Escopo Pessoal Dos Acordos Internacionais Contra A Bitributação Regimes Fiscais Especiais, Conflitos De Qualificação: E Casos Triangulares – Série Doutrina Tributária v. XIX**. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 24.

⁷⁵ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1977, p.03.

⁷⁶ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional Aplicado – coordenação Heleno Taveira Tôrres**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2003, p. 73.

Importante ressaltar que, dentro deste princípio, vigora o princípio da capacidade contributiva, que se reflete como o exercício em si da soberania, através da tributação.⁷⁷

No âmbito do exercício da jurisdição o princípio da territorialidade ganha destaque por ser um limitador do exercício da soberania fiscal do país, importante ainda diferenciar a territorialidade material e territorialidade formal. A primeira possui relação à aplicação da norma no espaço, ou seja, os limites territoriais que ela alcança, enquanto a segunda diz respeito ao cumprimento da norma tributária, relacionando-se “à abrangência territorial em que o cumprimento da lei tributária pode ser validamente exigido, por meio de cobrança, fiscalização e execução”.⁷⁸

O princípio da territorialidade se distingue em sede de territorialidade material e territorialidade formal, sendo que a primeira se adequa ao espaço de aplicação da lei contida na capacidade tributária do Estado, com as condições em que exista conexão com o sujeito no território estrangeiro para permitir a aplicação das normas tributárias extraterritoriais.⁷⁹ Já a territorialidade formal, de outra forma, determina que “as leis tributárias só são suscetíveis de execução coercitiva no território da ordem jurídica em que se integram”.⁸⁰

As diferenças envolvendo a territorialidade material e formal são abordadas por Heleno Tôrres, que as distingue da seguinte forma:

[...] predispondo que a *territorialidade material* equivaleria ao âmbito espacial de incidência da lei tributária (regra-matriz de incidência tributária), dotada de aplicação territorial, mas com a possibilidade de localizar fatos jurídicos ou sujeitos passivos dos tributos em qualquer parte inclusive ultraterritorialmente, como forma de determinação do regime tributário, para que venha a nascer a obrigação tributária. E ao lado desta estaria a *territorialidade formal*, significando precisamente que as leis tributárias somente podem ter exigido o seu cumprimento nos limites do território da ordem jurídica correspondente, mediante os atos típicos de cobrança ou de fiscalização.⁸¹

Ainda no campo da distinção entre a territorialidade formal e a territorialidade material, Alberto Xavier assim elucida:

A distinção entre territorialidade em sentido material e em sentido formal reveste-se de maior nitidez no campo do direito privado. Assim, a lei brasileira regula as

⁷⁷ SILVEIRA, Ricardo Maito da. **O Escopo Pessoal Dos Acordos Internacionais Contra A Bitributação: Regimes Fiscais Especiais, Conflitos De Qualificação E Casos Triangulares** – Série Doutrina Tributária v. XIX. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 24.

⁷⁸ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e Concorrência**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2011, p. 316.

⁷⁹ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1977, p. 06.

⁸⁰ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1977, p. 06.

⁸¹ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional Aplicado – coordenação Heleno Taveira Tôrres**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2003, p. 79.

obrigações delituais, quando o delito tenha sido cometido em território brasileiro, ainda que por estrangeiro residente no exterior; mas a execução coercitiva das obrigações decorrentes da aplicação da lei brasileira só em território nacional poderá ser efetivada.⁸²

Tratando da territorialidade material, a ligação espacial predispõe a aplicação de diversos créditos tributários, a partir da vigência de normas espaciais dentro do território nacional, como limitador máximo de sua eficácia, entendendo que a norma jurídica poderá produzir efeitos fora do território nacional.⁸³ Já a territorialidade formal pode ser entendida como “uma relação entre territorialidade e soberania, no que diz respeito à autodeterminação e reconhecimento das demais jurisdições”,⁸⁴ de modo que a aplicação do ordenamento jurídico pátrio tem valor unicamente dentro do território nacional, não sendo possível a sua extensão ao território estrangeiro.⁸⁵

De forma sucinta, a combinação da territorialidade formal e material permite a eficácia das normas tributárias, efetivando a aplicação do direito com relação à soberania exercida pelo país que incide a tributação.⁸⁶ Diante desse regramento, é primordial que os Estados em suas relações comerciais definam princípios e regras atinentes ao convívio interestatal, primando pela não-intervenção e independência territorial do Estado no exercício de sua capacidade tributária, em respeito à soberania.⁸⁷

Há um entendimento sobre a delimitação do princípio da territorialidade no tocante à localização de incidência do tributo, vez que os impostos são verificados em um único local, pertencentes a um só Estado.⁸⁸ Ocorre dessa forma a limitação do princípio da territorialidade em sentido material, porque no Direito Internacional somente os Estados somente podem exercer sua soberania fiscal quando existir uma conexão com o fato, existindo, logo, uma limitação ao poder de tributar, que pode ser reconhecida dentro do direito externo como uma ramificação do princípio da igualdade, entre as nações envolvidas.⁸⁹

⁸² XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1977, p. 07.

⁸³ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional Aplicado – coordenação Heleno Taveira Tôrres**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2003, p. 79.

⁸⁴ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional Aplicado – coordenação Heleno Taveira Tôrres**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2003, p. 81.

⁸⁵ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional Aplicado – coordenação Heleno Taveira Tôrres**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2003, p. 81.

⁸⁶ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1977, p. 09.

⁸⁷ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional Aplicado – coordenação Heleno Taveira Tôrres**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2003, p. 81.

⁸⁸ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1977, p.09.

⁸⁹ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e Concorrência**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2011, p. 317.

É permitida à territorialidade material uma ampliação de seus poderes a nível internacional, ou seja, a soberania fiscal de um país pode exercer seu poder fora dos limites territoriais do Estado, alcançando fato jurídico no exterior, desde que exista uma conexão que torne possível o exercício da ordem tributária para produzir seus efeitos.⁹⁰ Sobre esse entendimento, Rodrigo Maito da Silveira assim expõe:

O fundamento para a extraterritorialidade material repousa no princípio da igualdade, do qual decorre o princípio da capacidade contributiva. Assim, por exemplo, busca-se alcançar, além da renda de fontes internas, também os rendimentos provenientes de fontes externas, evitando-se uma injustiça fiscal que se caracterizaria a partir de uma tributação tão somente em bases territoriais.⁹¹

Há um entendimento que somente o princípio da territorialidade não basta para delimitar o exercício da capacidade tributária de um Estado. Embora a competência tributária esteja delimitada pela territorialidade, a conexão entre o Estado e o contribuinte vai além, adentrando território alienígena sempre que encontre elo que permita a incidência tributária.⁹²

Alberto Xavier dispõe que a territorialidade formal e material se complementam no âmbito de eficácia das normas, ao expressar que “a coincidência de princípio entre o âmbito de *incidência* (territorialidade material) e o âmbito de *aplicação* das leis (territorialidade formal) é condição da própria eficácia das normas, entendido este conceito como a efetividade, no mundo dos fatos, da aplicação do direito”.⁹³

Assim sendo, há uma delimitação da soberania fiscal para exercer a tributação de um fato, de modo que o Estado somente poderá tributar quando existir um elo com a sua ordem jurídica, seja qual critério existir para isso, podendo ser uma conexão em função da nacionalidade dos sujeitos, da residência ou domicílio ou qualquer outra aceita pelo ordenamento jurídico internacional.⁹⁴ Em sede de tributação internacional é comum que exista conexão entre Estados, de modo que permeiam sobre si mais de uma ordem jurídica, de forma que o legislador busca critérios para utilizar uma jurisdição específica.⁹⁵

⁹⁰ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e Concorrência**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2011, p. 316.

⁹¹ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e Concorrência**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2011, p. 316.

⁹² XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1977, p. 09.

⁹³ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1977, p. 09.

⁹⁴ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e Concorrência**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2011, p. 318.

⁹⁵ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e Concorrência**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2011, p. 318.

A problemática envolvendo o princípio da territorialidade diz respeito à sua limitação em definir o local exato de origem de tributo, pois são necessários outros critérios relevantes em cada situação para definir a sua localização de origem.⁹⁶

Para evitar conflitos de ordem jurídica entre Estados e respeitando as delimitações da jurisdição de cada país, são utilizados diversos preceitos para definir o poder de tributar de cada país, podendo, ainda, existir diversas interpretações de um mesmo princípio por parte das nações envolvidas.⁹⁷ Sobre esse aspecto, dispõe Rodrigo Maito da Silveira que “o poder de tributar baseia-se na soberania do Estado e como esta tem duas vertentes – uma pessoal (baseada na nacionalidade) e outra territorial (baseada no território) –, assim também a tributação pode se escorar no princípio da pessoalidade ou no princípio da territorialidade”.⁹⁸

A partir do texto exposto, há uma concepção de que a soberania fiscal em matéria tributária não fica restrita aos limites geográficos de um Estado, podendo atingir fatos ocorridos no exterior, desde que exista uma conexão entre o fato ocorrido e o país que exerce a tributação, sendo tal prática permitida pelo Direito Internacional Público.⁹⁹

Sobre a expansão dos limites da soberania fiscal fora do território nacional, cabe ressaltar que não é permitido no que tange a territorialidade em aspecto formal, por entendimento de que tal prática seria uma transgressão de soberania.¹⁰⁰ Dito de outra forma, não há uma conexão entre o fato jurídico e o seu território para aplicar a tributação, tratando-se “de um princípio geralmente reconhecido pelas nações civilizadas, segundo o qual a capacidade contributiva de um contribuinte somente por ser aferida se tiver ele uma proximidade com o território do país que pretende tributá-lo”.¹⁰¹

Uma vez entendido que um Estado pode exercer sua soberania em território estrangeiro, desde que exista uma conexão que permita o exercício de tributar, decorre dessa prática uma sobreposição de competências tributárias, ocasionando, sobre um mesmo indivíduo, a dupla tributação jurídica.¹⁰²

⁹⁶ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1977, p. 10.

⁹⁷ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e Concorrência**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2011, p. 318.

⁹⁸ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e Concorrência**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2011, p. 319.

⁹⁹ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e Concorrência**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2011, p. 316/317.

¹⁰⁰ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e Concorrência**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2011, p. 317.

¹⁰¹ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e Concorrência**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2011, p. 317.

¹⁰² SILVEIRA, Ricardo Maito da. **O Escopo Pessoal Dos Acordos Internacionais Contra A Bitributação: Regimes Fiscais Especiais, Conflitos De Qualificação E Casos Triangulares – Série Doutrina Tributária v. XIX**. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 27.

A dupla tributação jurídica distingue-se da econômica tendo em vista que, na primeira, dois ou mais Estados tributam sobre o mesmo contribuinte, mesmo objeto tributável e mesmo momento; já a segunda diz respeito à tributação sobre o mesmo objeto, mas recai em pessoas diferentes.¹⁰³

Fazendo uma breve análise da dupla tributação jurídica, ela ocorre pois ambos os Estados exercem sua soberania sobre um mesmo fato, com critérios diferentes para tributar, podendo ocorrer também quando ambos os Estados possuírem um critério em comum, em que pese existir divergência quanto a sua definição nas legislações internas. A imposição de dupla tributação no mercado internacional representa um grave problema para os negócios, visto o encarecimento das práticas comerciais.¹⁰⁴

Diante da ocorrência da bitributação de mercadorias no comércio internacional, é comum aos Estados adotarem medidas que visam combater a incidência dupla de impostos sobre o mesmo objeto e contribuinte. Uma das práticas consiste na adoção de medidas unilaterais, isto é, por disposição de lei nacional um Estado compromete-se a rejeitar o direito de tributar caso outro Estado já tenha tributado.¹⁰⁵

Diante do exposto, Ricardo Silveira elucida que “o primeiro Estado pode isentar os rendimentos de origem estrangeira ou, de outra forma, conceder um crédito ao contribuinte com base no valor do imposto pago no Estado de origem do rendimento”.¹⁰⁶

Entende-se que a medida unilateral não possui grande eficácia, uma vez que existe um controle no exercício da tributação interna, que perde sua eficácia perante a incidência tributária de outro Estado.¹⁰⁷ Como alternativa eficaz a combater a bitributação, os Estados adotam acordos de bitributação – tratados internacionais promulgados pelos países, de forma

¹⁰³ SILVEIRA, Ricardo Maito da. **O Escopo Pessoal Dos Acordos Internacionais Contra A Bitributação:** Regimes Fiscais Especiais, Conflitos De Qualificação E Casos Triangulares – Série Doutrina Tributária v. XIX. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 27.

¹⁰⁴ SILVEIRA, Ricardo Maito da. **O Escopo Pessoal Dos Acordos Internacionais Contra A Bitributação:** Regimes Fiscais Especiais, Conflitos De Qualificação E Casos Triangulares – Série Doutrina Tributária v. XIX. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 28.

¹⁰⁵ SILVEIRA, Ricardo Maito da. **O Escopo Pessoal Dos Acordos Internacionais Contra A Bitributação:** Regimes Fiscais Especiais, Conflitos De Qualificação E Casos Triangulares – Série Doutrina Tributária v. XIX. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 28.

¹⁰⁶ SILVEIRA, Ricardo Maito da. **O Escopo Pessoal Dos Acordos Internacionais Contra A Bitributação:** Regimes Fiscais Especiais, Conflitos De Qualificação E Casos Triangulares – Série Doutrina Tributária v. XIX. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 28.

¹⁰⁷ SILVEIRA, Ricardo Maito da. **O Escopo Pessoal Dos Acordos Internacionais Contra A Bitributação:** Regimes Fiscais Especiais, Conflitos De Qualificação E Casos Triangulares – Série Doutrina Tributária v. XIX. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 29.

bilateral para comprometer as nações envolvidas a delimitarem suas competências tributárias em nível internacional.¹⁰⁸

Em especial à aplicação do imposto de exportação, dentro do comércio internacional, a soberania fiscal exerce papel de destaque, de forma que os países visam manter o equilíbrio na concorrência com os sujeitos envolvidos. Tomando como exemplo as práticas mercantis europeias, a tributação de renda decorre do princípio da territorialidade.¹⁰⁹

A competência tributária apresenta conflitos no que tange a livre concorrência entre os países.. Embora exista liberdade para usufruir do poder de tributar por parte de cada Estado no exercício de sua soberania, há um entendimento por parte do comércio internacional de que as práticas adotadas não podem distinguir os produtos estrangeiros ou problematizar a sua comercialização e exportação.¹¹⁰

Para evitar a ocorrência de múltiplas tributações sobre o mesmo fato, existem outros princípios norteadores do poder de tributar dos Estados, referindo-se aos princípios de origem e destino do produto para evitar a incidência de carga tributária de mais de um país sobre o mesmo fato.¹¹¹

O princípio da origem na tributação de mercadorias possui o escopo da produção e venda no exterior, e por esse entendimento, Rodrigo M. Silveira entende que “a competência para a tributação das transações internacionais cabe ao país de origem dos produtos ou mercadorias, de tal forma que as exportações são tributadas”.¹¹² A adoção de tal princípio possibilita a existência de sistemas fiscais que se relacionam, tornando desnecessária a existência de fronteiras fiscais entre os Estados para realizar a exportação de mercadorias.¹¹³

O princípio do destino diz respeito diretamente sobre o consumo dos produtos e serviços adquiridos por meio da importação, de tal modo que a tributação recairá sobre o país de destino, tributando as importações realizadas. Ocorre, dessa forma, a isenção ou restituição

¹⁰⁸ SILVEIRA, Ricardo Maito da. **O Escopo Pessoal Dos Acordos Internacionais Contra A Bitributação: Regimes Fiscais Especiais, Conflitos De Qualificação E Casos Triangulares** – Série Doutrina Tributária v. XIX. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 29.

¹⁰⁹ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e Concorrência**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2011, p. 320.

¹¹⁰ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e Concorrência**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2011, p. 321.

¹¹¹ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e Concorrência**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2011, p. 321.

¹¹² SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e Concorrência**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2011, p. 321.

¹¹³ A esse respeito, Rodrigo Maito da Silveira indica que o princípio da origem possui como efeitos evitar sistemas de controle entre as fronteiras sobre as exportações, tampouco a aplicação de compensações nas importações de mercadoria; indica, ainda, a comunicação entre os sistemas, entendendo uma continuidade entre eles sobre a aplicação de tributo na mercadoria. (SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e Concorrência**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2011, p. 322).

dos impostos resultantes da exportação de mercadorias e serviços, beneficiando os exportadores.¹¹⁴

A partir da aplicação do princípio do destino a bitributação é combatida no comércio, promovendo uma maior igualdade de concorrência nessa área, visto que incide sobre o produto importado tributos semelhantes ao produto nacional, isto é, o produto termina por não ter preço encarecido pela carga tributária e pode concorrer em regime de igualdade com o produto nacional.¹¹⁵

Em sede de território nacional e práticas tributárias brasileiras, o país adota o princípio da tributação de destino, onerando as importações, conforme verificado na legislação interna¹¹⁶. Segundo Silveira, as práticas comerciais decorrem com o seguinte método:

[...] o Estado de destino impõe tributação mais onerosa para o produto importado em relação aos produtos nacionais ou se o Estado de origem confere reembolso superior aos impostos que oneram as mercadorias exportadas, falseiam-se as condições de concorrência entre os produtos importados e nacionais, o que se tem procurado evitar por meio de acordos internacionais, como, por exemplo, aqueles firmados no âmbito da OMC.¹¹⁷

Outro princípio adotado pela legislação nacional, com relevante interesse no âmbito do Direito Internacional é o princípio da universalidade, o qual cria um critério de conexão com o sujeito residente ou não, para autorizar a incidência tributária sobre rendimentos oriundos do exterior. Ou seja, o país autoriza a tributação sobre rendimentos fora do território nacional, utilizando para isso qualquer elemento que o vincule ao país de origem, seja por meio de critérios de nacionalidade, residência ou domicílio.¹¹⁸

A importância do princípio da universalidade reside no fato de que o contribuinte será tributado sobre toda a renda auferida, conforme assim disserta Heleno Tôrres:

Pelo princípio da universalidade, o contribuinte responde, ante o país de residência, domicílio ou nacionalidade, por toda a renda produzida, sem interessar o lugar de produção, se interno ou externo, em relação ao respectivo território. Justifica-se, assim, a ultraterritorialidade do alcance das normas de Direito Tributário Internacional, para atribuir aos respectivos contribuintes – conexos pessoalmente –

¹¹⁴ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e Concorrência**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2011, p. 322.

¹¹⁵ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e Concorrência**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2011, p. 322.

¹¹⁶ A legislação brasileira, dentro do texto constitucional vigente, regulamente os seguintes impostos com base na destinação: ICMS: ART. 155, § 2º, X, “a”, CF/88; IPI: art. 153, § 3º, III, CF/88; ISS: art. 2º, I, da Lei Complementar nº 116/03; PIS e COFINS: art. 149, § 2º, I. (SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e Concorrência**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2011, p. 322).

¹¹⁷ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e Concorrência**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2011, p. 322.

¹¹⁸ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e Concorrência**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2011, p. 323.

as correspondentes obrigações tributárias formadas a partir de fatos imponíveis constituídos mesmo sobre as fontes redevíveis localizadas no exterior.¹¹⁹

Para este princípio, é irrelevante se a origem do rendimento é nacional ou não, desde que seja possível existir conexão com o país tributante, recaindo a norma tributária sobre situações extraterritoriais, com o objetivo de “promover uma justiça fiscal, por conta de um tratamento isonômico, respeitando-se a capacidade contributiva dos residentes ou nacionais, além de coibir a elisão e a evasão fiscais”.¹²⁰

Não há uma exclusão do princípio da territorialidade, mas um complemento pertinente à conexão entre o contribuinte e seu território de origem, fundamental para comprovar a conexão e assim incidir a tributação sobre o fato gerador de receita no território estrangeiro.¹²¹

Em sede de tributação internacional, mais especificamente no comércio internacional, é de grande importância as práticas que envolvem compra e venda de produtos e prestações de serviços, por um entendimento geral que gera riqueza para ambos os Estados participantes.¹²² As trocas comerciais são regidas pelos regulamentos da Organização Mundial do Comércio (OMC), em equilíbrio com os princípios anteriormente analisados, respeitando a livre concorrência e o livre comércio, além da proteção de mercado.¹²³

As práticas internacionais de comércio remontam à época do mercantilismo, com o desenvolvimento econômico dos países, principalmente na Europa; existe dentro do comércio exterior, desde o seu surgimento, inúmeros conflitos de interesses, que geraram regras internacionais a partir de acordos unilaterais ou bilaterais.¹²⁴

¹¹⁹ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional Aplicado – coordenação Heleno Taveira Tôrres**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2003, p. 78.

¹²⁰ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e Concorrência**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2011, p. 324.

¹²¹ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional Aplicado – coordenação Heleno Taveira Tôrres**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2003, p. 78.

¹²² SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e Concorrência**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2011, p. 331.

¹²³ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e Concorrência**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2011, p. 331.

¹²⁴ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e Concorrência**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2011, p. 331.

3. OS REFLEXOS DA BITRIBUTAÇÃO NO COMÉRCIO INTERNACIONAL: O CASO DO IMPOSTO DE EXPORTAÇÃO

A bitributação ou dupla tributação ocorre quando um mesmo fato se aplica a duas normas diferentes, isto é, duas normas tributárias incidentes sobre o mesmo fato, causando duas contribuições de impostos.¹²⁵ Pode-se definir a dupla tributação “quando vários titulares de soberania tributária independentes — no caso vários Estados independentes — submetem o mesmo contribuinte, pelo mesmo objeto, contemporaneamente, a um imposto da mesma espécie”.¹²⁶

Tal definição segue os ditames estabelecidos pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), que define a dupla tributação jurídica internacional “como o resultado da percepção de impostos similares em dois — ou mais — Estados, sobre um mesmo contribuinte, pela mesma matéria imponible e por idêntico período de tempo”.¹²⁷

Esse instituto ganha destaque no cenário do comércio internacional pela dificuldade existente em combater a sua prática, de modo que é uma preocupação frequente nos acordos entre os Estados soberanos. Cabe destacar que a dupla tributação não importa tão-somente pela incidência tributária em duplicidade sobre o mesmo objeto e contribuinte, mas também pelo motivo que leva a existir uma segunda tributação.¹²⁸

Inicialmente, importante verificar se o imposto recai sobre o mesmo fato com mais de uma norma aplicável, do contrário não se trata de bitributação. Sobre a identidade do fato, determina Alberto Xavier que deve-se identificar “a que critérios se deve socorrer o intérprete para individualizar juridicamente um fato no mundo naturalístico é questão que tem feito correr rios de tinta na teoria geral do Direito, embora não tenha sido ainda objeto de análise aprofundada no Direito dos Impostos”.¹²⁹

¹²⁵ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1977, p. 55.

¹²⁶ DORN, Herbert Apud BORGES, Antônio de Moura. **Noções de Direito Tributário Internacional**. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*. Belo Horizonte, n. 26, ano 5 mar./abr.2007, 39 pag. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/PDI0006.aspx?pdiCntd=40235>>. Acesso em: 17 abr. 2017, p. 13.

¹²⁷ DORN, Herbert Apud BORGES, Antônio de Moura. **Noções de Direito Tributário Internacional**. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*. Belo Horizonte, n. 26, ano 5 mar./abr.2007, 39 pag. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/PDI0006.aspx?pdiCntd=40235>>. Acesso em: 17 abr. 2017, p. 13.

¹²⁸ BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. São Paulo: IBDT, 1992, p. 61.

¹²⁹ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1977, p. 56.

O autor tenta elucidar a importância de identificar o fato tributário, necessário para individualizar a carga tributária sobre um determinado acontecimento, isto é, será feito um estudo sobre o sujeito a quem recairá o tributo, o objeto de tributação, imposto incidente etc., para posteriormente fazer-se a análise das normas que serão aplicadas.¹³⁰

A bitributação decorre da aplicação concomitante de mais de uma norma jurídica sobre o mesmo fato, causando um conflito de normas tributárias oriundas de Estados no exercício de suas soberanias. Os problemas envolvendo o conflito de normas decorre da ausência de um órgão acima dos Estados soberanos para solucionar os casos de dupla tributação, necessitando da adoção de convenções bilaterais entre os Estados envolvidos ou de medidas unilaterais aplicadas ao caso em apreço.¹³¹

De outra forma, Agostinho Toffoli Tavoralo explica a ocorrência da bitributação internacional como “imposição de tributos semelhantes em dois ou mais Estados sobre um mesmo contribuinte a respeito de um mesmo fato gerador e em períodos idênticos”.¹³²

Para fazer esse estudo, é necessário analisar os requisitos que levam à dupla tributação, quais sejam identificar o fato e a pluralidade de normas, visto que ocorrerá a dupla tributação quando normas distintas recaem sobre o mesmo fato.¹³³ Analisando cada item em separado, constata-se que o fato tributário possui natureza complexa, devendo identificar todos os seus aspectos; sobre esse assunto, dispõe Alberto Xavier que é necessário “a justaposição das hipóteses de incidência das normas tributárias em concurso, considerando todos os critérios, aspectos ou elementos em que tipos legais se podem decompor”.¹³⁴

Quanto a pluralidade de normas, mister ressaltar que as normas devem pertencer à ordenamentos distintos, de modo que recaindo sobre o mesmo fato causam conflito de normas no Direito Internacional.¹³⁵

¹³⁰ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1977, p. 57.

¹³¹ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1977, p. 60.

¹³² MARTINS, Ives Gandra da Silva, coordenador. **Curso de Direito Tributário, vol 2**. Belém: Editora CEJUP, 4ª edição, 1995, p.08.

¹³³ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1977, p. 56.

¹³⁴ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1977, p. 57.

¹³⁵ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1977, p. 59.

A definição de bitributação encontra amparo em diversas teorias, algumas com posição positiva e outra negativa.¹³⁶ Diante disso, disserta Antônio de Moura Borges sobre as posições negativas, que “a competência tributária internacional deve ser estabelecida casuisticamente, como geralmente acontece nas convenções, feitas com base em modelos de organizações internacionais, assim como nas legislações dos Estados”.¹³⁷

Já as posições positivas dizem respeito ao pensamento de que a definição de bitributação divide-se em teoria relativista e incondicionada, podendo assim serem qualificadas:¹³⁸

A posição relativista é a que defende a ideia de que a definição de dupla tributação varia de acordo com o ordenamento jurídico em cogitação, ao passo que as incondicionadas, formulando definições sem caráter relativo, se subdividem, de acordo com os elementos que as integram, na definição que toma como referência a carga fiscal e naquelas que se reportam apenas a elementos qualitativos.¹³⁹

Diante do exposto, conclui-se que a bitributação pode ocupar um caráter mais econômico, causando uma carga tributária maior sobre o produto do que resultaria se incidisse tributação de apenas um país.¹⁴⁰ Os efeitos dessa dupla carga tributária trazem consequências econômicas na seara internacional, modificando as relações comerciais para harmonizar as práticas entre os Estados.

3.1 A BITRIBUTAÇÃO NO DIREITO INTERNACIONAL E A SUA RELAÇÃO COM O COMÉRCIO INTERNACIONAL

Em sede de direito interno, o Brasil adota métodos unilaterais para combater a dupla tributação. Contudo, com a aplicação crescente dos acordos com bitributação a partir da década de 1960, o país passou a adotar medidas com os países com que negocia, existindo

¹³⁶ BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. São Paulo: IBDT, 1992, p. 62.

¹³⁷ BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. São Paulo: IBDT, 1992, p. 62.

¹³⁸ BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. São Paulo: IBDT, 1992, p. 62.

¹³⁹ BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. São Paulo: IBDT, 1992, p. 62.

¹⁴⁰ BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. São Paulo: IBDT, 1992, p. 62.

atualmente 31 acordos¹⁴¹ de dupla tributação em vigor no país, em sua maioria com países do eixo-europeu, exceto Reino Unido e Estados Unidos.¹⁴²

Uma das principais características do Brasil no comércio internacional é importar capital, e dessa forma, o Brasil figura constantemente como Estado fonte. Outro ponto de destaque com relação às práticas brasileiras diz respeito à adoção de cláusulas *matching credit* e *tax sparing*, constituindo o primeiro caso como uma concessão de crédito elevado com relação àquele concedido na aplicação de alíquota pelo ordenamento interno; e o segundo caso, relacionado ao crédito de imposto fictício, concede crédito correspondente ao tributo que seria pago no país nos casos em que não houvesse medidas de exoneração incentivando investimentos no exterior.¹⁴³

A adoção dessas cláusulas permite aos países a prática de incentivos econômicos para investimentos internacionais, impedindo a anulação de incentivos fiscais concedidos pelo Brasil quando analisados pela égide do país investidor, em que pese o seu uso no país tenha diminuído consideravelmente nos últimos tempos.¹⁴⁴

Como causas da bitributação internacional decorrem as práticas comerciais entre países no exercício de sua soberania, os quais adotam medidas distintas de competência tributária, causando o efeito permissivo da imposição de duas ou mais cargas tributárias sobre o mesmo objeto e mesmo contribuinte.¹⁴⁵ Bitributação esta que possui grande influência no comércio, ocasionando grandes problemas em virtude da dificuldade dos Estados em gerar receita com a tributação simultânea por parte de outros Estados concomitantemente,

¹⁴¹ Os países com os quais o Brasil celebrou acordos para combater a bitributação são os seguintes: África do Sul, Argentina, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, China, Coreia do Sul, Dinamarca, Equador, Espanha, Filipinas, Finlândia, França, Holanda, Hungria, Índia, Israel, Itália, Japão, Luxemburgo, México, Noruega, Peru, Portugal, República Tcheca, Suécia, Trinidad e Tobago, Turquia, Ucrânia e Venezuela.

¹⁴² SILVEIRA, Ricardo Maito da. **O Escopo Pessoal Dos Acordos Internacionais Contra A Bitributação: Regimes Fiscais Especiais, Conflitos De Qualificação E Casos Triangulares** – Série Doutrina Tributária v. XIX. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 39.

¹⁴³ SILVEIRA, Ricardo Maito da. **O Escopo Pessoal Dos Acordos Internacionais Contra A Bitributação: Regimes Fiscais Especiais, Conflitos De Qualificação E Casos Triangulares** – Série Doutrina Tributária v. XIX. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 40.

¹⁴⁴ SILVEIRA, Ricardo Maito da. **O Escopo Pessoal Dos Acordos Internacionais Contra A Bitributação: Regimes Fiscais Especiais, Conflitos De Qualificação E Casos Triangulares** – Série Doutrina Tributária v. XIX. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 41.

¹⁴⁵ BORGES, Antônio de Moura. **Noções de Direito Tributário Internacional. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**. Belo Horizonte, n. 26, ano 5 mar./abr.2007, 39 pag. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/PDI0006.aspx?pdicntd=40235>>. Acesso em: 17 abr. 2017, p. 14.

causando, inclusive, a prática da elisão fiscal pelos contribuintes, a fim de sonegar impostos.¹⁴⁶

Merece destaque a análise da sobreposição econômica de tributos, diferente da bitributação em sentido jurídico, frequente dentro de um sistema tributário por entender que “a tributação incide sobre o consumo, a herança ou a doação, também representa uma sobreposição”.¹⁴⁷

A bitributação dita econômica abarca principalmente a tributação sobre a renda do contribuinte, e existe um entendimento de que deve ser analisada a função dos tributos, legitimando essa sobreposição por questões sociopolíticas do país.¹⁴⁸

Sérgio Ricardo Mota explica a bitributação econômica como “a tributação dos lucros obtidos pela pessoa jurídica cumulada com a tributação dos lucros distribuídos aos seus sócios representa sobreposição econômica de tributos”.¹⁴⁹

Trata-se de uma ideia divergente do entendimento de que a bitributação deve ser combatida, por entender que a sua aplicação no sistema tributário é legítima, principalmente no que diz respeito à tributação da renda, podendo a partir disso ter o seguinte entendimento:

Enquanto alguns autores filiados às ciências econômicas defendem enfaticamente a abolição de uma dupla carga sobre os lucros das pessoas jurídicas ou oriundo destas (uma vez na esfera da sociedade e outra na do sócio), existem diversas correntes que acreditam na bitributação econômica como sendo a mais técnica e necessária.¹⁵⁰

A bitributação confunde-se ainda com o princípio do *bis in idem* na tributação, podendo ser diferenciada deste porque a bitributação econômica não encontra oposição na Constituição brasileira, e sua aplicação tem origem desde o início do desenvolvimento econômico do país, com aplicação de um sistema tributário.¹⁵¹

¹⁴⁶ BORGES, Antônio de Moura. **Noções de Direito Tributário Internacional**. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT. Belo Horizonte, n. 26, ano 5 mar./abr.2007, 39 pag. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/PDI0006.aspx?pdiCntd=40235>>. Acesso em: 17 abr. 2017, p. 16.

¹⁴⁷ MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. **Bitributação e bis in idem na tributação**. Florianópolis: Editora Insular, 2013, p. 107.

¹⁴⁸ MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. **Bitributação e bis in idem na tributação**. Florianópolis: Editora Insular, 2013, p. 108.

¹⁴⁹ MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. **Bitributação e bis in idem na tributação**. Florianópolis: Editora Insular, 2013, p. 109.

¹⁵⁰ DUARTE FILHO apud MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. **Bitributação e bis in idem na tributação**. Florianópolis: Editora Insular, 2013, p. 110.

¹⁵¹ MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. **Bitributação e bis in idem na tributação**. Florianópolis: Editora Insular, 2013, p. 113.

De forma diferente, a bitributação jurídica deve ser combatida e sua prática não é legítima no sistema tributário por entender que decorre de competência tributária concorrente por outro Estado. Assim disserta Sérgio Mota:

Ocorre que a bitributação pode ocorrer, sim, tanto em razão da competência tributária privativa, como em razão da competência tributária comum, residual ou extraordinária [...]. anota-se que o fenômeno da bitributação pode ocorrer tanto no âmbito do direito interno de um país, como no âmbito internacional.¹⁵²

A origem do princípio do *ne bis in idem* vem do direito romano, utilizado inicialmente no processo civil e, posteriormente, no direito penal. Possui relação com a coisa julgada, através da atuação do Estado com a aplicação do efeito positivo, prolatando a sentença enquanto o efeito negativo, por outra banda impossibilita a produção de nova decisão sobre o mesmo tema.¹⁵³ A sua aplicação no Direito Tributário visa representar uma prestação pecuniária, utilizada nos casos de sobreposição, e por esse motivo, passou-se a utilizar no ramo tributário a expressão *bis in idem* ao invés de *ne bis in idem*, significando este último como vedação da tributação repetida.¹⁵⁴

Segundo Mota, parafraseando De Plácido e Silva, pelo princípio tributário do *bis in idem* pode ser depreendido o seguinte:

[...] se entende a reiteração tributária com relação a atos ou tributária com relação a atos ou negócios já tributados pela própria União, pelo próprio estado ou Município. São, assim, dois impostos, de nomes diferentes, mas incidindo sobre o mesmo ato. É tributação repetida (*bis*) sobre a mesma coisa (*idem*).¹⁵⁵

A doutrina majoritária entende legítima a aplicação do *bis in idem* ao representar a cobrança dupla do mesmo imposto ao contribuinte, oriundo da aplicação de duas legislações do mesmo poder de tributar, em resumo, apresentando-se como uma majoração do mesmo tributo incidente.¹⁵⁶

A bitributação a nível internacional ocorre como decorrência do processo de globalização, e parece impossível a não incidência dupla de tributação quando se tem em mente que o produto é tributado inicialmente no país de origem, e com o advento da exportação, é tributado novamente quando do seu consumo. Tal fenômeno não ocorre quando

¹⁵² MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. **Bitributação e *bis in idem* na tributação**. Florianópolis: Editora Insular, 2013, p. 117.

¹⁵³ MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. **Bitributação e *bis in idem* na tributação**. Florianópolis: Editora Insular, 2013, p. 118-119.

¹⁵⁴ MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. **Bitributação e *bis in idem* na tributação**. Florianópolis: Editora Insular, 2013, p. 120.

¹⁵⁵ DE PLÁCIDO E SILVA apud MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. **Bitributação e *bis in idem* na tributação**. Florianópolis: Editora Insular, 2013, p. 122.

¹⁵⁶ MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. **Bitributação e *bis in idem* na tributação**. Florianópolis: Editora Insular, 2013, p. 122.

o produto é comercializado no seu país de origem, considerando que o ordenamento interno exige uma harmonia entre os efeitos econômicos dos impostos aplicados.¹⁵⁷

Essa harmonia não existe nas relações envolvendo países estrangeiros, podendo existir a bitributação que recairá sobre o produto e tornará as práticas comerciais de exportação mais pesadas; sobre essa ocorrência, assim elucida Sérgio Mota:

Em alguns países preponderam os impostos sobre a renda; outros dependem mais pesadamente dos impostos de consumo. O efeito combinado de um elevado imposto de pessoa jurídica em um país exportador e de um elevado imposto de consumo em um país importador constitui excessiva carga tributária.¹⁵⁸

Diante dessa prática tão frequente na economia globalizada, existem vários métodos de exclusão de bitributação adotados no comércio internacional, podendo ser afastados por tratados ou legislação comum aos países envolvidos.¹⁵⁹ Sobre a definição de bitributação, Sérgio Mota assim disserta:

[...] a bitributação internacional significa o fenômeno jurídico configurado pela tributação de um mesmo sujeito passivo da obrigação tributária, por dois ou mais tributos instituídos por diferentes pessoas jurídicas de direito público internacional, relacionada a uma mesma situação jurídica, ato jurídico, fato jurídico ou conjunto de fatos jurídicos.¹⁶⁰

O método mais difundido na economia internacional consiste na adoção de tratados bilaterais para combater a bitributação, estabelecendo quem possui a competência tributária de acordo com o caso analisado, de modo que evita um prejuízo por parte de um dos Estados envolvidos.¹⁶¹ A esse respeito, Ricardo Silveira disserta sobre os acordos de bitributação:

Os acordos de bitributação possibilitaram que os Estados regulem, previamente e de forma conjunta, a forma como os rendimentos serão tributados nas relações entre seus contribuintes, evitando ou mitigando a potencial dupla tributação que pode resultar da sobreposição das respectivas competências tributárias.¹⁶²

A adoção desses tratados surgiu no final do século XIX, mas sua prática cresceu com a expansão da economia internacional na segunda metade do século XX, o que gerou maior

¹⁵⁷ MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. **Bitributação e bis in idem na tributação**. Florianópolis: Editora Insular, 2013, p. 142.

¹⁵⁸ HOON JR apud MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. **Bitributação e bis in idem na tributação**. Florianópolis: Editora Insular, 2013, p. 142.

¹⁵⁹ MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. **Bitributação e bis in idem na tributação**. Florianópolis: Editora Insular, 2013, p. 143.

¹⁶⁰ MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. **Bitributação e bis in idem na tributação**. Florianópolis: Editora Insular, 2013, p. 144-145.

¹⁶¹ SILVEIRA, Ricardo Maito da. **O Escopo Pessoal Dos Acordos Internacionais Contra A Bitributação: Regimes Fiscais Especiais, Conflitos De Qualificação E Casos Triangulares** – Série Doutrina Tributária v. XIX. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 30.

¹⁶² SILVEIRA, Ricardo Maito da. **O Escopo Pessoal Dos Acordos Internacionais Contra A Bitributação: Regimes Fiscais Especiais, Conflitos De Qualificação E Casos Triangulares** – Série Doutrina Tributária v. XIX. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 30.

fluxo de mercadorias, por consequência servindo de estímulo ao desenvolvimento do comércio internacional.¹⁶³

Os acordos de bitributação em sua formação possuem um regime jurídico próprio, desde a formulação através de rito especial envolvendo desde a sua negociação até sua ratificação, momento em que passam a prevalecer no âmbito externo e incorporar a legislação interna.¹⁶⁴

A problemática envolvendo a adoção de tratados internacional consiste na divergência doutrinária e legislativa sobre a resolução do tema, visto que cada ordenamento jurídico apresenta uma opinião para resolver o conflito.¹⁶⁵

A adoção de diferentes elementos de conexão permite aos países aplicar uma diretriz diversa dos demais, pois cada um deles se utiliza dos seus próprios meios para delimitar a incidência tributária e exercer assim seu poder soberano.¹⁶⁶ Sergio Mota esclarece que, independente do modelo de tratado adotado para combater a bitributação, é necessário que perceber que:

Qualquer que seja o modelo adotado, o que merece destaque é que eles possuem uma função positiva e uma função negativa, ou melhor, uma dupla função. A função positiva corresponde à atribuição de pretensões tributárias aos respectivos Estados e a função negativa, por sua vez, corresponde à delimitação das pretensões tributárias respectivas.¹⁶⁷

Outra medida adotada pela maioria dos países com relações econômicas, visando combater a dupla tributação, é a Convenção de Viena, concluída em 1969 e ratificada pelo Brasil em 1980. A Convenção é adotada por 193 países, incluindo o Brasil, e dentre as suas regulamentações, existe a necessidade de regulamentar as práticas econômicas de comércio entre sujeitos de direito internacional.¹⁶⁸

¹⁶³ SILVEIRA, Ricardo Maito da. **O Escopo Pessoal Dos Acordos Internacionais Contra A Bitributação: Regimes Fiscais Especiais, Conflitos De Qualificação E Casos Triangulares** – Série Doutrina Tributária v. XIX. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 30.

¹⁶⁴ SILVEIRA, Ricardo Maito da. **O Escopo Pessoal Dos Acordos Internacionais Contra A Bitributação: Regimes Fiscais Especiais, Conflitos De Qualificação E Casos Triangulares** – Série Doutrina Tributária v. XIX. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 30.

¹⁶⁵ MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. **Bitributação e bis in idem na tributação**. Florianópolis: Editora Insular, 2013, p. 146.

¹⁶⁶ MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. **Bitributação e bis in idem na tributação**. Florianópolis: Editora Insular, 2013, p. 147.

¹⁶⁷ MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. **Bitributação e bis in idem na tributação**. Florianópolis: Editora Insular, 2013, p. 148.

¹⁶⁸ MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. **Bitributação e bis in idem na tributação**. Florianópolis: Editora Insular, 2013, p. 148.

Dentro do direito interno, a aplicação dos tratados possui respaldo do CTN, que instituiu no art. 98¹⁶⁹ a capacidade modificativa do ordenamento com a adoção de tratado internacional em matéria tributária.¹⁷⁰

É interessante destacar que dentro do Direito tributário Internacional, a bitributação não consta como algo proibido dentro do ordenamento, mas sim uma prática que deve ser combatida, e a partir desse entendimento se aplicam as medidas bilaterais ou unilaterais adotadas pelos Estados soberanos.¹⁷¹ Assim sendo, pode-se ainda definir a bitributação da seguinte forma:

A dupla tributação internacional corresponde à tributação da renda (e suas derivações) de empresas (ou coletividades ou pessoas naturais) por parte de dois ou mais Estados soberanos e tal situação geralmente afeta as atividades das corporações transnacionais, posto que tanto o Estado de Origem (país de residência) quanto o Estado destinatário (país de fonte) possuem sujeição ativa para a exigência de tributos sobre os dividendos das empresas transnacionais (ETN).¹⁷²

Como principal meio de combate à bitributação, os tratados em matéria tributária exercem papel fundamental para harmonizar as relações comerciais entre os países, cabendo ressaltar que cada Estado no exercício de sua soberania possui direito de propriedade quanto à exportações de mercadorias, possuindo regulação pela OMC (organização Mundial do Comércio) para dirimir a circulação de mercadorias e serviços no âmbito internacional.¹⁷³

Sobre as regulamentações nas práticas comerciais internacionais, cabe destacar o papel do comércio exterior no desenvolvimento de uma economia no país, assim dissertando Larissa Ramina:

O comércio exterior representa apenas uma das facetas do fenômeno do investimento externo direto, pois toda empresa – transnacional ou não – ao testar o mercado de exportação, está a desbravar fronteiras que podem redundar na criação de estabelecimentos (mercantis, industriais ou de prestação de serviços) no país destinatário do investimento.¹⁷⁴

¹⁶⁹ Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em 30 jun. 2017.

¹⁷⁰ RAMINA, Larissa. **Direito Internacional Convencional: Tratados em geral, tratados em matéria tributária e Tratados de Direitos Humanos**. Ijuí: Editora Unijuí, 2006, p. 74.

¹⁷¹ RAMINA, Larissa. **Direito Internacional Convencional: Tratados em geral, tratados em matéria tributária e Tratados de Direitos Humanos**. Ijuí: Editora Unijuí, 2006, p. 111.

¹⁷² RAMINA, Larissa. **Direito Internacional Convencional: Tratados em geral, tratados em matéria tributária e Tratados de Direitos Humanos**. Ijuí: Editora Unijuí, 2006, p. 112.

¹⁷³ RAMINA, Larissa. **Direito Internacional Convencional: Tratados em geral, tratados em matéria tributária e Tratados de Direitos Humanos**. Ijuí: Editora Unijuí, 2006, p. 107.

¹⁷⁴ RAMINA, Larissa. **Direito Internacional Convencional: Tratados em geral, tratados em matéria tributária e Tratados de Direitos Humanos**. Ijuí: Editora Unijuí, 2006, p. 107.

Ocorre a bitributação pelas brechas existentes nessa desarmonia entre os ordenamentos jurídicos interno e externo, visto que já é um grande problema conseguir harmonizar o direito interno em todas as suas facetas, respingando seus efeitos nas competências internas, bem como na aplicação da competência tributária externa.¹⁷⁵

Sobre essa problemática de harmonização do ordenamento jurídico com o comércio exterior, é importante ressaltar:

Outro detalhe importante é o de que, superado o comércio internacional, o conflito entre ordens jurídicas distintas se inaugura na tributação internacional de empresas localizadas em Estados soberanos distintos, pois o Estado tem legitimidade para tributar, de acordo com as suas leis, as situações jurídicas ou econômicas ocorridas dentro de seus limites físicos e, também, além de suas fronteiras, quando envolverem seus nacionais.¹⁷⁶

A partir do texto citado pode vislumbrar a ocorrência da tributação porque o país de origem pode tributar a mercadoria ou serviço por ser seu nacional, e o segundo estado poderá tributar em decorrência da efetiva operação de negócio, ou seja, dentro do comércio exterior é perfeitamente possível que um mesmo serviço ou mercadoria seja tributado mais de uma vez.¹⁷⁷

Assim sendo, sobre a ocorrência de múltiplas tributações, cabe mencionar que a OCDE define a bitributação como a “exigência de impostos semelhantes, por dois ou mais Estados, incidentes sobre o mesmo contribuinte e referentes ao mesmo fato e idêntico período”.¹⁷⁸

A possibilidade de dupla tributação é resultado também da possibilidade que o Estado encontra de aferir renda por meio da incidência tributária sobre a renda de pessoas jurídicas. Pode-se entender, ainda, que um tratado internacional que vise combater a bitributação poderá ou não ser aderido ao ordenamento interno, existindo autores que defendem a tese de que tal medida poderá ser aplicada no direito interno quando assim for o caso, em respeito à

¹⁷⁵ RAMINA, Larissa. **Direito Internacional Convencional: Tratados em geral, tratados em matéria tributária e Tratados de Direitos Humanos**. Ijuí: Editora Unijuí, 2006, p.108.

¹⁷⁶ RAMINA, Larissa. **Direito Internacional Convencional: Tratados em geral, tratados em matéria tributária e Tratados de Direitos Humanos**. Ijuí: Editora Unijuí, 2006, p. 108.

¹⁷⁷ RAMINA, Larissa. **Direito Internacional Convencional: Tratados em geral, tratados em matéria tributária e Tratados de Direitos Humanos**. Ijuí: Editora Unijuí, 2006, p. 108.

¹⁷⁸ RAMINA, Larissa. **Direito Internacional Convencional: Tratados em geral, tratados em matéria tributária e Tratados de Direitos Humanos**. Ijuí: Editora Unijuí, 2006, p. 109.

hierarquia de normas existentes naquele ordenamento, e permitindo que o contribuinte invoque a sua aplicação quando assim desejar.¹⁷⁹

Diante do imposto resta evidenciado a possibilidade de tarifar imposto de exportação sobre mercadoria ou serviço já tributado na origem, e sobre isso pode-se mencionar o seguinte:

No caso da tributação das pessoas jurídicas, o Estado destinatário (importador de capitais ou país de fonte) exigirá o tributo com base no local de operações da subsidiária, sendo admissível, ainda, uma taxaço sobre a remessa de dividendos ao exterior. O Estado de origem (exportador de capitais ou país de residência), por sua vez, imporá tributos aos dividendos recebidos de subsidiárias localizadas além-mar sob o pressuposto de que o domicílio tributário da empresa é o local de sua sede, ou seja, no Estado exportador de capitais.¹⁸⁰

Pode-se concluir que os principais métodos de combate à dupla tributação são os tratados bilaterais na seara internacional e o sistema de crédito tributário, consistindo o último na concessão por parte do país de origem em considerar o pagamento do imposto pela incidência tributária advinda dos lucros com a exportação do bem ou serviço.¹⁸¹

As medidas que visam combater a bitributação são uma preocupação mundial, pois afeta a economia global e causa conflitos com diversos países, podendo incidir a bitributação sobre impostos de consumo ou renda, cabendo ao presente trabalho discutir a matéria concernente à bitributação do imposto de exportação.

3.2 A BITRIBUTAÇÃO DO IMPOSTO DE EXPORTAÇÃO ENVOLVENDO AS RELAÇÕES DE COMÉRCIO NO EIXO BRASIL-EUROPA

Uma vez que os principais aspectos do Direito Tributário Internacional foram esclarecidos, e tendo por base as relações de comércio entre os países que trazem a necessária aplicação de medidas visando combater a bitributação, deverá ser analisado de forma específica os casos em que ocorre a bitributação do imposto de exportação, isto é, os casos em que o produto ou serviço é tributado em sua origem e também pelo país que importará, uma vez que ambos os Estados possuem conexão com o fato gerador.

¹⁷⁹ RAMINA, Larissa. **Direito Internacional Convencional: Tratados em geral, tratados em matéria tributária e Tratados de Direitos Humanos**. Ijuí: Editora Unijuí, 2006, p. 110.

¹⁸⁰ RAMINA, Larissa. **Direito Internacional Convencional: Tratados em geral, tratados em matéria tributária e Tratados de Direitos Humanos**. Ijuí: Editora Unijuí, 2006, p. 113.

¹⁸¹ RAMINA, Larissa. **Direito Internacional Convencional: Tratados em geral, tratados em matéria tributária e Tratados de Direitos Humanos**. Ijuí: Editora Unijuí, 2006, p. 113.

Dentro do texto constitucional, o imposto de exportação está regulado no art. 153, regulando a incidência deste imposto ao Poder Executivo, conforme disposto no que segue:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; § 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.¹⁸²

Hugo de Brito Machado entende que “os tributos aduaneiros não devem ser atribuídos aos Estados-membros, ou Estados Federados, mas ao Estado Central, ou Estado Federal”¹⁸³. Em concordância com o enunciado, o Brasil mantém a competência para exercer a tributação sobre o imposto de exportação a nível federal, servindo como fonte de receita.¹⁸⁴

O referido autor ainda dispõe sobre a função do imposto de exportação, sendo esta a função extrafiscal. Ele assim disserta:

Presta-se mais como instrumento de política econômica do que como fonte de recursos financeiros para o Estado. Por isto é que a ele não se aplica o princípio da anterioridade da lei em relação ao exercício financeiro de cobrança (art. 150, § 1º), e o princípio da legalidade se mostra atingido pela possibilidade de alterações de alíquotas, dentro dos limites legais, pelo Poder Executivo (art. 153, § 1º).¹⁸⁵

Assim sendo, demonstrado o caráter extrafiscal do imposto de exportação, a relação de política econômica com o comércio internacional acarreta em disposição do CTN¹⁸⁶ para a formação de receita a partir da arrecadação deste imposto.¹⁸⁷

Os produtos produzidos no país são considerados nacionais. Assim, sempre que ocorre o comércio de mercadorias com a retirada de produto nacional do país de origem para adquirente estabelecido no exterior, ocorre a exportação do produto, incidindo tributação.¹⁸⁸ O fato gerador do Imposto de Exportação é a efetiva saída de produto do território nacional para o exterior, onde a pessoa ativa da relação será a União, e o sujeito passivo será o exportador.¹⁸⁹

¹⁸² Artigo 153. BRASIL. **Constituição Da República Federativa Do Brasil De 1988**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 27 maio. 2016.

¹⁸³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2013, p. 314.

¹⁸⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2013, p. 314.

¹⁸⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2013, p. 314.

¹⁸⁶ Art. 28. A receita líquida do imposto destina-se à formação de reservas monetárias, na forma da lei.

¹⁸⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2013, p. 315.

¹⁸⁸ CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 10ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 1997, p. 228.

¹⁸⁹ CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 10ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 1997, p. 228.

O momento considerado como fato gerador será a data de expedição da guia de exportação ou documento equivalente. Considera-se, igualmente, como base de cálculo, o preço de venda da mercadoria ao tempo da exportação.¹⁹⁰ Sobre o fato gerador, pode-se dissertar o seguinte:

O fato gerador desse imposto é a saída, do território nacional, do produto nacional ou nacionalizado indicado em lista aprovada pelo Poder Executivo (Decreto-Lei 1.578/1977, art. 1º e seu § 3º). Se o produto que sai do território nacional não consta da lista, o caso é de não incidência tributária.¹⁹¹

Em verdade, o fato gerador será considerado ocorrido quando expedir a guia de exportação, de modo que a saída efetiva do produto ou serviço do território nacional é presumida uma ficção legal, admitido na legislação. Do mesmo modo, caso a exportação da mercadoria ou serviço não ocorra, por qualquer motivo, o imposto cobrado será restituído ao contribuinte, por entender que não houve fato gerador.¹⁹²

Abordando o tema das alíquotas, em específico da alíquota do imposto de exportação, esta não possui valor específico a ser cobrado, podendo ser modificado a qualquer momento pelo Poder Executivo. Porém, não poderá ultrapassar o limite de 150%, de acordo com o art. 3º, parágrafo único da Lei 9.716/98.¹⁹³

Sobre as modificações da porcentagem de alíquotas, as alterações não podem ocorrer de forma injustificada, devendo “atender aos objetivos da política cambial e do comércio exterior”.¹⁹⁴

Quanto à base de cálculo, pode-se assumir que dependerá da alíquota ter valor específico ou *ad valorem*, variando o preço que o produto poderá alcançar no momento da exportação, conforme disposto no art. 24, CTN¹⁹⁵.

¹⁹⁰ CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 10ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 1997, p. 228.

¹⁹¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34a edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2013, p. 315.

¹⁹² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34a edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2013, p. 315.

¹⁹³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34a edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2013, p. 316.

¹⁹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34a edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2013, p. 316.

¹⁹⁵ Art. 24. A base de cálculo do imposto é: I - quando a alíquota seja específica, a unidade de medida adotada pela lei tributária; II - quando a alíquota seja *ad valorem*, o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da exportação, em uma venda em condições de livre concorrência. Parágrafo único. Para os efeitos do inciso II, considera-se a entrega como efetuada no porto ou lugar da saída do produto, deduzidos os tributos diretamente incidentes sobre a operação de exportação e, nas vendas efetuadas a prazo superior aos correntes no mercado internacional o custo do financiamento.

A determinação do valor sobre o qual incidirá o imposto de exportação é deduzido pelo Conselho Monetário Nacional, com a função de “expedir norma sobre a determinação da base de cálculo do imposto e fixar critérios específicos, ou estabelecer pauta de valor mínimo, para os casos nos quais o preço do produto for de difícil apuração, ou for suscetível de oscilações bruscas no mercado internacional”.¹⁹⁶

Cabe ainda destacar quem é o contribuinte do imposto de exportação, tratando-se do exportador ou quem a lei equiparar a ele, como disposto no art. 27, CTN¹⁹⁷, não existindo sujeito definido em lei, havendo como único requisito que esteja preenchidos os elementos de conexão exigidos pelo país tributante.¹⁹⁸ Pode-se assim conceituar o exportador:

Exportador é aquele que remete a mercadoria, a qualquer título, para o exterior ou a leva consigo. Não é necessário que seja comerciante, industrial ou produtor, vale dizer, não é necessário que seja *empresário*, pois a *exportação*, como fato gerador do imposto em causa, pode ser eventual e sem intuito de lucro. De um modo geral, porém, o exportador é um empresário que realiza as operações de exportação profissional e habitualmente.¹⁹⁹

Ainda sobre as especificações do imposto de exportação, cabe mencionar o lançamento do tributo, que pode ser feito mediante declaração d autoridade competente, estando facultada à Administração Tributária recusar a sua declaração, principalmente com base no valor da mercadoria informado, podendo ainda, dentro do ordenamento pátrio, ser lançado de ofício, em conformidade com o art. 149, CTN^{200, 201}.

Analisando a aplicação do imposto de exportação pelo âmbito do direito interno, o referido imposto não gera fonte de receita permanente, e se assim fosse, acarretaria prejuízos

¹⁹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2013, p. 317.

¹⁹⁷ Art. 27. Contribuinte do imposto é o exportador ou quem a lei a ele equiparar.

¹⁹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2013, p. 317.

¹⁹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2013, p. 318.

²⁰⁰ Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: I - quando a lei assim o determine; II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária; III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade; IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória; V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte; VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária; VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior; IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

²⁰¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2013, p. 318.

ao Brasil diante da dificuldade em competir com o mercado externo. Assim sendo, a sua incidência depende de fatores especiais, como por exemplo a majoração de preços no mercado externo, podendo concluir que a sua função visa regular as práticas comerciais internacionais, quando existir a necessidade de abastecer o mercado nacional.²⁰²

As exportações podem ser classificadas em diretas ou indiretas, enquadrando-se como as primeiras àquelas relativas à emissão de “nota fiscal de venda endereçada diretamente ao destinatário no exterior, com base em contrato”²⁰³. Já a segunda categoria engloba a venda de mercadoria para o exterior quando o destinatário se encontra no Brasil, atuando como interveniente comercial, isto é, o comprador no Brasil emitirá nota fiscal endereçada ao estrangeiro.²⁰⁴

As práticas comerciais entre o eixo Brasil-Europa são permeadas de tratados que regulam e combatem a bitributação, sendo um dos acordos ratificados por ambos a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados de 1969,²⁰⁵ atuando de forma geral como norteador para criar e aplicar normas de interpretação dos tratados de forma geral, por conseguinte, regula também as práticas que combatem a bitributação nos países. No entanto, não existe uma regra específica com relação à hierarquia entre os acordos internacionais e o direito interno.²⁰⁶

O âmbito de aplicação dos tratados internacionais depende do ordenamento de cada Estado, de modo que alguns países reconhecem a superioridade hierárquica dos acordos internacionais em detrimento do regulamento interno. Outros países entendem que se equipara ao direito interno com a prevalência da lei especial sobre a lei geral, quando for o caso.²⁰⁷

Analisando a temática dos acordos internacionais que visam combater a bitributação, existe uma particularidade quanto à sobreposição das competências dos países envolvidos para exercer tributação, qual seja, que nos acordos firmados não existe uma escolha sobre

²⁰² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2013, p. 319.

²⁰³ CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 10ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 1997, p. 230.

²⁰⁴ CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 10ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 1997, p. 230.

²⁰⁵ A Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (1969) foi ratificada e promulgada pelo Brasil, regulada no ordenamento interno através do Decreto nº 7.030, de 14 de dezembro de 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d7030.htm>. Acesso em 03 de jul. 2017.

²⁰⁶ SILVEIRA, Ricardo Maito da. **O Escopo Pessoal Dos Acordos Internacionais Contra A Bitributação: Regimes Fiscais Especiais, Conflitos De Qualificação E Casos Triangulares** – Série Doutrina Tributária v. XIX. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 31.

²⁰⁷ SILVEIRA, Ricardo Maito da. **O Escopo Pessoal Dos Acordos Internacionais Contra A Bitributação: Regimes Fiscais Especiais, Conflitos De Qualificação E Casos Triangulares** – Série Doutrina Tributária v. XIX. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 32.

qual legislação adotar, mas sim uma contenção sobre a aplicação do direito interno de cada Estado, passando a limitar a eficácia tributária de cada contratante.²⁰⁸

A esse respeito, explica Ricardo Silveira que “os acordos não tem por escopo “criar” tributos ou “escolher” a lei tributária aplicável, mas tão somente **delimitar ou restringir a aplicação** da legislação tributária de cada um dos Estados Contratantes”. (grifo nosso)²⁰⁹

Assim sendo, em comparação com o Direito Internacional Privado, os tratados internacionais distinguem-se por não conflitar com as normas dos países envolvidos, mas por delimitar um dos ordenamentos para regulamentar a prática comercial; já no Direito Internacional Privado é comum existir um conflito de normas, solucionado através de uma lei doméstica reguladora, nacional ou estrangeira.²¹⁰ Em sede de acordos de bitributação, os países envolvidos concordam com a limitação do seu direito interno, específico quanto à questão analisada, com efeitos unicamente para as partes signatárias.²¹¹

A Convenção Modelo da OCDE possui grande respaldo na aplicação das regras de comércio internacional, e em decorrência na utilização dos acordos que combatem a bitributação. A OCDE é utilizada tanto para países membros como àqueles não signatários, como o Brasil.²¹² A OCDE se utiliza de um padrão, averiguando a situação apresentada envolvendo dois países contratantes, a natureza dos tributos envolvidos e a sobreposição de normas tributárias; sua aplicação depende do critério de residência dos contratantes e da natureza dos tributos envolvidos.²¹³

Com a aplicação do acordo passa-se ao exame das regras de aplicação no caso concreto, pela repartição de competências tributárias, determinando qual ordenamento interno

²⁰⁸ SILVEIRA, Ricardo Maito da. **O Escopo Pessoal Dos Acordos Internacionais Contra A Bitributação:** Regimes Fiscais Especiais, Conflitos De Qualificação E Casos Triangulares – Série Doutrina Tributária v. XIX. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 32.

²⁰⁹ SILVEIRA, Ricardo Maito da. **O Escopo Pessoal Dos Acordos Internacionais Contra A Bitributação:** Regimes Fiscais Especiais, Conflitos De Qualificação E Casos Triangulares – Série Doutrina Tributária v. XIX. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 32.

²¹⁰ SILVEIRA, Ricardo Maito da. **O Escopo Pessoal Dos Acordos Internacionais Contra A Bitributação:** Regimes Fiscais Especiais, Conflitos De Qualificação E Casos Triangulares – Série Doutrina Tributária v. XIX. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 32.

²¹¹ SILVEIRA, Ricardo Maito da. **O Escopo Pessoal Dos Acordos Internacionais Contra A Bitributação:** Regimes Fiscais Especiais, Conflitos De Qualificação E Casos Triangulares – Série Doutrina Tributária v. XIX. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 33.

²¹² SILVEIRA, Ricardo Maito da. **O Escopo Pessoal Dos Acordos Internacionais Contra A Bitributação:** Regimes Fiscais Especiais, Conflitos De Qualificação E Casos Triangulares – Série Doutrina Tributária v. XIX. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 33-34.

²¹³ SILVEIRA, Ricardo Maito da. **O Escopo Pessoal Dos Acordos Internacionais Contra A Bitributação:** Regimes Fiscais Especiais, Conflitos De Qualificação E Casos Triangulares – Série Doutrina Tributária v. XIX. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 35.

prevalecerá sobre o outro caso ocorra uma sobreposição de competência tributária. Essas regras se chamam “regras distributivas”.²¹⁴

Com a atuação das regras distributivas não há bitributação, porque houve a supressão do direito interno de um dos países contratantes para o exercício de competência tributária do outro contratante, de modo que somente acontecerá a bitributação nos casos em que ambos os países exerçam a competência tributária simultaneamente, e com isso, será necessário a aplicação de medidas que evitem a dupla tributação.²¹⁵

A OCDE utiliza dois modelos para evitar a bitributação, quais sejam, a isenção e o crédito. O critério da isenção prevê que o Estado de residência do tributo deverá isentar o contribuinte quando já tiver ocorrido a tributação na fonte; já o segundo critério – o crédito – prevê que deverá ser concedido um crédito sobre o tributo pago para o outro Estado, quando já tiver sido pago na fonte o tributo, em conformidade com o disposto na Convenção.²¹⁶

Os acordos de bitributação são delimitados em razão do critério de residência, diretamente ligado ao ordenamento jurídico do país de origem, e dessa forma um contribuinte será residente do país contratante quando estiver sujeito à tributação daquele lugar pelo ordenamento jurídico interno.²¹⁷ Algumas falhas são apontadas com base nessa explicação, pela dificuldade em definir quem exatamente é a pessoa contribuinte, quais características possui a qualificação de residente e como sujeita-lo à tributação.²¹⁸

²¹⁴ SILVEIRA, Ricardo Maito da. **O Escopo Pessoal Dos Acordos Internacionais Contra A Bitributação:** Regimes Fiscais Especiais, Conflitos De Qualificação E Casos Triangulares – Série Doutrina Tributária v. XIX. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 35.

²¹⁵ SILVEIRA, Ricardo Maito da. **O Escopo Pessoal Dos Acordos Internacionais Contra A Bitributação:** Regimes Fiscais Especiais, Conflitos De Qualificação E Casos Triangulares – Série Doutrina Tributária v. XIX. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 35.

²¹⁶ SILVEIRA, Ricardo Maito da. **O Escopo Pessoal Dos Acordos Internacionais Contra A Bitributação:** Regimes Fiscais Especiais, Conflitos De Qualificação E Casos Triangulares – Série Doutrina Tributária v. XIX. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 36.

²¹⁷ SILVEIRA, Ricardo Maito da. **O Escopo Pessoal Dos Acordos Internacionais Contra A Bitributação:** Regimes Fiscais Especiais, Conflitos De Qualificação E Casos Triangulares – Série Doutrina Tributária v. XIX. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 41-42.

²¹⁸ SILVEIRA, Ricardo Maito da. **O Escopo Pessoal Dos Acordos Internacionais Contra A Bitributação:** Regimes Fiscais Especiais, Conflitos De Qualificação E Casos Triangulares – Série Doutrina Tributária v. XIX. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 42.

4. CONCLUSÃO

As relações comerciais provenientes do desenvolvimento do comércio internacional trouxeram a necessidade dos Estados adotarem medidas bilaterais ou unilaterais que visem minimizar os danos decorrentes do exercício simultâneo de mais de uma soberania sobre o mesmo contribuinte e mesmo fato gerador. Ocorre assim a chamada bitributação, que após os estudos analisados, percebeu-se ser prática frequente na seara internacional, devendo ser combatida pelos Estados.

O exercício da soberania garante a qualidade de sujeito internacional, permitindo a incidência em território estrangeiro de tributação, gerando fonte de receita ao país. Como cada Estado tem autonomia para estabelecer seus próprios elementos de conexão, é perfeitamente possível que decorra a bitributação de elementos conectivos diferentes, não sendo, contudo, ilegítimos.

O combate a dupla tributação tem como fundamento evitar que o comércio tenha prejuízos oriundos da evasão fiscal, e cause um retrocesso da economia global, motivo pelo qual são adotadas diversas medidas para regulamentar a incidência tributária sobre os produtos.

A importância da competência tributária é vislumbrada com a possibilidade de estender o princípio da territorialidade em caráter extraterritorial, complementando a relação entre o contribuinte e seu país de origem, alcançando por esse viés as relações comerciais ocorridas no exterior. Essas relações comerciais são protegidas e reguladas por entidades internacionais, criadas para estes fins, citando a Organização Mundial do Comércio (OMC) e Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

Como visto o imposto de exportação não gera receita de forma permanente por apresentar problemas de concorrência com o mercado externo, sua alíquota pode variar e sua incidência respeitará a hierarquia de normas. Será tributado o produto ou mercadoria que for retirado do país, no momento de expedição da guia de exportação, e assim restando entendido, que existindo algum motivo que impeça a retirada do produto de território nacional, a guia será revogada.

Restou claro a importância dos institutos internacionais que regulam as práticas comerciais, em especial a Organização Mundial do Comércio e Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), além da Convenção de Viena de 1969.

Em suma, a bitributação é um grave problema existente constantemente na seara internacional, gerando conflitos de competência tributária e causando atrito entre as relações governamentais, estabelecendo ditames para a isenção de tributos ou incidência de impostos de apenas um país como medida de harmonização no ordenamento internacional.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Constituição Da República Federativa Do Brasil De 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>.

BORGES, Antônio de Moura. **Noções de Direito Tributário Internacional**. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*. Belo Horizonte, n. 26, ano 5 mar./abr.2007, 39pag. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/PDI0006.aspx?pdiCntd=40235>>.

BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre Dupla Tributação Internacional**. São Paulo, IDBT, 1992.

CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário*. 10^a ed. São Paulo: Editora Atlas, 1997.

Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (1969). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d7030.htm>.

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>.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34^a ed., São Paulo: Editora Malheiros, 2013.

MARTINS, Ives Gandra da Silva, coordenador. **Curso de Direito Tributário, vol 2**. Belém: Editora CEJUP, 4^a edição, 1995.

MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. **Bitributação e bis in idem na tributação**. Florianópolis: Editora Insular, 2013.

RAMINA, Larissa. **Direito Internacional Convencional: Tratados em geral, tratados em matéria tributária e Tratados de Direitos Humanos**. Ijuí: Editora Unijuí, 2006.

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

SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e Concorrência**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2011.

SILVEIRA, Ricardo Maito da. **O Escopo Pessoal Dos Acordos Internacionais Contra A Bitributação: Regimes Fiscais Especiais, Conflitos De Qualificação E Casos Triangulares – Série Doutrina Tributária v. XIX**. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

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

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional Aplicado – coordenação Heleno Taveira Tôrres**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2003.

TIPKE, Klaus, e LANG, Joachin. *Direito Tributário*; Tradução da 18^a ed. Alemã, totalmente refeita, de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 2008.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1977.