



INSTRUMENTOS NORMATIVOS VOLTADOS A INIBIR A MÚLTIPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL DAS PESSOAS JURÍDICAS*

Felipe Rocha Magalhães**

RESUMO: Intenta-se examinar de modo aprofundado os instrumentos normativos voltados a inibir os efeitos da múltipla tributação internacional das pessoas jurídicas, os quais se revelam nocivos econômica, jurídica e politicamente. No plano internacional, os tratados são intensamente utilizados; na órbita interna dos países envolvidos, adotam-se medidas unilaterais, direcionadas à autolimitação da competência fiscal. Aborda-se, ademais, as medidas de cooperação fiscal internacional, além de se investigar os mecanismos existentes na legislação brasileira.

PALAVRAS-CHAVE: Tratados internacionais. Medidas unilaterais. Cooperação fiscal.

***ABSTRACT:** This paper seek to deeply examine the legal instruments aimed to avoid the effects of legal entities's international multiple taxation, which are harmful economically, legally and politically. At the international level, the multiple taxation treaties are widely used; internally, it is possible that the states adopt unilateral measures, in order to establish tax competences limits upon themselves. Furthermore, the international tax cooperation instruments are analyzed, as well as the existing methods in the brazilian legislation.*

***KEYWORDS:** International treaties. Unilateral measures. Tax cooperation.*

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. As referências teóricas para a análise dos instrumentos normativos. 2.1 O princípio da eliminação dos efeitos jurídicos da múltipla tributação internacional. 2.2. O princípio da universalidade. 3. A múltipla tributação internacional. 3.1. Considerações sobre as causas do fenômeno. 3.2 Conceito. 4. Instrumentos utilizados no plano internacional para a solução dos problemas decorrentes da múltipla tributação. 4.1. Os tratados internacionais. 4.2. As relações entre os tratados internacionais e as fontes de Direito interno – em geral e em matéria tributária. 4.3. A cooperação fiscal internacional. 5. Medidas unilaterais direcionadas a evitar a ocorrência da múltipla tributação internacional. 5.1 A adoção de métodos pelas legislações tributárias internas. 5.1.1 Método da isenção. 5.1.2. Método do crédito de imposto. 5.1.3. Método da dedução. 5.2 A avaliação da atual sistemática brasileira de tributação em bases universais no tocante à adoção de métodos para evitar a múltipla tributação – uma análise da Lei 12.973/2014. 5.3 A necessidade de ampliação da utilização de medidas unilaterais. 6. Conclusão. 7. Referências.

* Artigo submetido em 29 set. 2015 e aceito para publicação em 01 nov. 2015.

** Bacharel em Direito pela Universidade Federal de Juiz de Fora/MG.

1 INTRODUÇÃO

Este artigo propõe uma abordagem dos instrumentos normativos voltados a evitar a múltipla tributação internacional, a qual resulta de uma acumulação de pretensões fiscais oriundas de diferentes Estados soberanos em face de idênticos sujeitos passivos, sobre os mesmos fatos jurídico- tributários.

Cumprido esclarecer que a denominação ora utilizada não é a única encontrada na doutrina para se fazer alusão ao fenômeno que se busca afastar. Em verdade, comumente observa-se o emprego da expressão *Dupla Tributação Internacional*; entretanto, por se pretender, neste trabalho, abranger situações nas quais pode haver a acumulação de pretensões tributárias por duas ou mais jurisdições, opta-se pela nomenclatura adotada.

O estudo a ser desenvolvido estabelecerá como recorte temático a tributação das pessoas jurídicas, na medida em que o cenário da gravação dos lucros empresariais produzidos no exterior será abordado como origem da ocorrência da múltipla tributação.

Visando a um tratamento elucidativo do assunto, serão abordados o conceito e as causas do fenômeno combatido, bem como seus efeitos jurídicos e econômicos, além de se delimitar os fundamentos que sustentam a busca por mecanismos direcionados a evitá-lo.

Apresenta-se, neste sentido, como relevante marco teórico o princípio da eliminação dos efeitos da múltipla tributação internacional. O empenho político, legislativo e jurisdicional para fins de se inibir a ocorrência da múltipla tributação internacional ampara-se, sobretudo, na necessidade de se eliminar seus efeitos, que se revelam manifestamente nocivos à estrutura econômica e social da comunidade globalizada hodierna.

Outro fundamental parâmetro norteador do estudo é o princípio da universalidade na tributação da renda, o qual orienta que aos Estados soberanos seja conferida a possibilidade de se tributar não somente os rendimentos produzidos em seus territórios, como também aqueles auferidos noutras jurisdições - desde que em face destes haja algum elemento de conexão que autorize a incidência. A aplicação do princípio em apreço representa um dos fatores que frequentemente ensejam a ocorrência do fenômeno, razão pela qual sua abordagem será fundamental à compreensão do tema.

Neste sentido, almeja-se, em seguida, atingir o escopo precípuo do presente estudo, qual seja, a propositura de possíveis soluções para os problemas oriundos da múltipla tributação internacional. Para tanto, serão abordadas as medidas disponíveis nos âmbitos interno e internacional para os fins em comento, de modo a se examinar sua efetividade, as vantagens de sua adoção e as dificuldades encontradas nos planos jurídico e pragmático. Em última análise, pretende-se estabelecer as nuances positivas e negativas inerentes a cada método, de forma a identificar quais

instrumentos podem ser mais efetivos e, ainda, verificar se em relação ao problema já se fez uma solução definitiva.

Ademais, serão analisados os instrumentos de que dispõe a República Federativa do Brasil, a fim de se averiguar se aqueles encontram pleno êxito na persecução de seus fins; serão, neste rumo, sugeridos métodos ainda não contemplados no país.

O presente artigo foi elaborado a partir de uma pesquisa eminentemente qualitativa - na qual se revestiram da maior relevância os referenciais bibliográficos, legais e jurisprudenciais, e conduzida preponderantemente pela metodologia dedutiva, de modo que os aspectos teóricos gerais foram trabalhados com vistas à obtenção de soluções para os problemas identificados.

A relevância do tema, portanto, reside no fato de que o afastamento do fenômeno em foco é de interesse global, em razão de suas consequências negativas aos planos econômico, jurídico e social dos países envolvidos - o que motiva a investigação ora realizada.

2 AS REFERÊNCIAS TEÓRICAS PARA A ANÁLISE DOS INSTRUMENTOS NORMATIVOS

2.1 O princípio da eliminação dos efeitos jurídicos da múltipla tributação internacional

Com vistas a nortear a análise a ser desenvolvida e os instrumentos a serem examinados, cabe abordar os fundamentos que motivam a busca por se evitar a ocorrência do fenômeno da múltipla tributação internacional. Heleno Tôrres (2001, p. 385) leciona que:

Mesmo não sendo a pluritributação internacional vedada explicitamente no sistema internacional, vigora o princípio segundo o qual se deve evitar ou eliminar os seus efeitos jurídicos e as suas repercussões econômicas sobre os operadores que atuam transnacionalmente, dado o seu grau de nocividade.

Consagrou-se no âmbito normativo de diversas ordens jurídicas a possibilidade de se tributar fatos geradores ocorridos além das fronteiras dos Estados tributantes. Neste sentido, é necessário observar que inexistem, no plano internacional, alguma limitação ao poder soberano dos Estados de veicularem suas pretensões fiscais em face dos sujeitos e atividades definidos em suas normas tributárias internas.

O único aspecto condicionante de uma pretensão desta natureza seria, portanto, a necessidade de existência de algum critério de conexão¹ entre o território do ente tributante e os fatos tributáveis ocorridos no exterior.

¹ Ricardo Lobo Torres (2014, p. 431) demonstra que “a tributação internacional da renda se efetiva com base em alguns elementos de conexão, representados por princípios jurídicos que governam a criação e a aplicação das normas específicas de incidência. Eis os principais elementos de conexão: a) do ponto de vista da incidência objetiva ou

Neste contexto, urge antecipar que um aspecto essencial da múltipla tributação internacional é a sua decorrência de um concurso de normas impositivas vigentes em dois ou mais Estados soberanos, de modo a se caracterizar uma superposição das pretensões tributárias em face de um mesmo pressuposto fático.

Nos termos aduzidos por Heleno Tôrres (2001, p. 381), a ocorrência do fenômeno em tela não configura o descumprimento de qualquer norma jurídica específica, diante da inexistência de alguma previsão abstrata do Direito Internacional que lhe torne vedada. Com efeito, a múltipla tributação internacional, enquanto fenômeno jurídico resultante de um acúmulo de pretensões fiscais soberanas, não deve ser reputada ilegítima.

De outro lado, os efeitos da ocorrência do fenômeno apresentam um preocupante potencial lesivo em relação aos agentes econômicos que desenvolvem suas atividades no plano transnacional e, em última análise, em relação às próprias ordens econômicas dos países envolvidos.

A incidência de pretensões tributárias por parte de mais de uma ordem soberana em face de um determinado aspecto de uma atividade econômica constitui claro desincentivo ao comércio entre países, além de inibir o investimento em fatores de produção no âmbito de atividades a serem desenvolvidas em outros territórios.

Ademais, verifica-se o impacto destes efeitos no âmbito social dos países envolvidos, visto que a existência de obstáculos ao desempenho de atividades econômicas repercute inevitavelmente em termos de empregos, distribuição de renda e, inclusive, na arrecadação de receitas para fins de investimentos em programas de ação dos poderes públicos.

Desse modo, no plano das consequências da múltipla tributação internacional, é viável mencionar-se o parâmetro da justiça fiscal internacional.

A múltipla tributação internacional, portanto, malgrado seja um fenômeno eminentemente jurídico, apresenta relevante repercussão econômica, razão pela qual vigora o princípio em tela, que trata de buscar, na medida mais satisfatória possível - por meio de mecanismos de ordem interna dos países envolvidos e de ordem internacional - a eliminação de seus efeitos.

2.2 O princípio da universalidade

Com o propósito de auxiliar a compreensão do tema, também se faz proveitosa a abordagem do princípio da universalidade na tributação da renda, o qual autoriza que sejam tributadas, pelos

subjativa: princípios da fonte e da residência (ou domicílio); b) quanto à extensão: princípios da territorialidade ou da universalidade (ou nacionalidade)”.
RFPTD, v. 4, n.4, 2016

Estados soberanos, não somente a renda auferida em seus limites territoriais, mas também aquela produzida por seus residentes além de suas fronteiras².

É possível visualizar, como pano de fundo da consagração deste princípio, a crescente internacionalização da economia ocorrida nas últimas décadas. A instituição de um grande número de empresas transnacionais caracteriza um modelo atual de produção muito mais dinâmico e universalizado do que outrora, identificado sobretudo na exploração, por pessoas físicas e jurídicas, de atividade econômica em mercados que transcendem o território de um único país.

Neste panorama, avoluma-se a obtenção de resultados no exterior, o que pode derivar da atuação direta ou indireta - de pessoas jurídicas nacionais - em outros países. Mello (2015, p. 6) descreve que:

Na atuação direta, a empresa brasileira não necessitará de constituir uma nova pessoa jurídica, pois atuará diretamente, em nome próprio por meio de suas filiais ou sucursais.

Na atuação indireta, a empresa domiciliada no Brasil terá participação no capital social de outra empresa com domicílio no exterior, ambas, portanto, com personalidades jurídicas distintas e, a atuação será realizada por meio das empresas coligadas e controladas.

Andrade Filho (2014, p. 529) demonstra que a produção direta de lucros em âmbito transnacional pode se dar, ainda, como fruto de “negócios jurídicos iniciados e concluídos no exterior”.

Ademais, observou-se a superação de uma longa trajetória histórica na qual a economia brasileira concentrava-se basicamente na importação de capital. Em dias atuais, são frequentes as situações em que pessoas domiciliadas no Brasil desenvolvem atividades produtivas em outros países, exportando capitais para fins de investimentos em fatores de produção, como, por exemplo, trabalho, matéria prima e infraestrutura.

Com isso, a consagração do princípio da universalidade na legislação pátria refletiu a tendência provocada pelo deslocamento de valores, bem como pela necessidade de se controlar a evasão fiscal internacional³.

² De acordo com Godoi (2014, p. 278), a tributação em bases universais tem como um de seus objetivos assegurar a neutralidade na exportação de capitais, na medida em que a tributação há de incidir igualmente sobre os lucros produzidos no território nacional e no exterior; neste sentido, a decisão acerca de investir no próprio país ou no estrangeiro não deve se influenciar pela questão tributária.

³ Em linhas gerais, entende-se por evasão fiscal internacional a prática caracterizada pela utilização de meios ilícitos para fins de se furtar ao pagamento de tributos, que seriam devidos a partir da realização de operações econômicas internacionais. Neste sentido, constata-se relevante entendimento doutrinário segundo o qual a evasão fiscal diferencia-se da elisão justamente em razão de sua ilicitude, bem assim do momento de sua ocorrência. Coelho (1998, p. 174 apud MOREIRA, 2003, p. 4) esclarece que: “Tanto na evasão comissiva ilícita como na elisão fiscal existe uma ação do contribuinte, intencional, com o objetivo de não pagar ou pagar tributo a menor. As diferenças: (a) a natureza dos meios empregados. Na evasão ilícita os meios são sempre ilícitos (haverá fraude ou simulação de fato, documento, ou ato jurídico. Quando mais de um agente participar, dar-se-á o conluio). Na elisão os meios são sempre lícitos porque não vedados pelo legislador; (b) também, o momento da utilização desses meios. Na evasão ilícita a distorção da realidade

Contrastando a política de tributação da renda sob a perspectiva da universalidade com aquela regida pelo princípio da territorialidade, Ricardo Lobo Torres (2014, p. 344) torna cristalina a distinção, nos seguintes termos:

A problemática dos princípios da fonte e da residência se projeta, do ponto de vista da extensão, para a dos princípios da territorialidade e da nacionalidade ou universalidade. O princípio da territorialidade diz que a tributação incide sobre os rendimentos produzidos no espaço territorial do Estado, enquanto o da universalidade autoriza a projeção da eficácia das normas tributárias aos rendimentos produzidos no exterior por residentes.

Faz-se nítida, no Brasil, a vigência do princípio da universalidade da tributação da renda – também conhecido como tributação da renda mundial ou *worldwide income taxation*, o qual, hodiernamente, se encontra contemplado na nova sistemática da tributação da renda em bases universais, disciplinada na Medida Provisória 627, que foi convertida na Lei 12.973/2014.

A possibilidade de tributação segundo o critério da renda mundial – e principalmente a presença concomitante desse regime nas legislações de diversos países – é um dos principais fatores que suscitam, com notável frequência, a ocorrência da múltipla tributação internacional, consoante abordado adiante.

3 A MÚLTIPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL

3.1 Considerações sobre as causas do fenômeno

Para se obter uma melhor visualização das causas da múltipla tributação internacional, insta associá-la à crescente internacionalização da economia verificada nas últimas décadas, isto é, ao deslocamento de capitais para fins de exploração de atividade econômica por pessoas, empresas e organizações em âmbito internacional.

Neste cenário, é frequente o estabelecimento de transações que culminam com a produção de rendimentos em países diversos daqueles onde residem os investidores; correlatamente, opera-se a distribuição, para estes, da renda produzida nos países onde foram realizados os investimentos.

Diante deste quadro, sobretudo para se coibir a prática da elisão fiscal internacional, difundiu-se a adoção da tributação em bases universais, a qual elege critérios de ordem pessoal, na

ocorre no momento em que ocorre o fato jurígeno-tributário (fato gerador) ou após sua ocorrência. Na elisão, a utilização dos meios ocorre antes da realização do fato jurígeno-tributário, ou como aventa Sampaio Dória, antes que se exteriorize a hipótese de incidência tributária, pois, opcionalmente, o negócio revestirá a forma jurídica alternativa não descrita na lei como pressuposto de incidência ou pelo menos revestirá a forma menos onerosa”.

medida em que incide sobre quaisquer sujeitos que possuam com o ordenamento relações de nacionalidade e/ou de residência, a despeito do local de produção de seus rendimentos. Muitos países, por outro lado, permaneceram sob a vigência de uma estrutura ligada ao princípio da territorialidade.

O desempenho de atividades econômicas em âmbito internacionalizado, portanto, promove a geração de resultados em relação aos quais pode ocorrer a superposição de jurisdições fiscais, a partir da cumulação de normas impositivas de Estados diversos sobre aquela mesma base tributável, o que pode ocorrer em relação à sua produção ou à sua destinação. Ante este concurso de pretensões jurídico-tributárias, oriundas de diferentes jurisdições em face de um fato jurídico, configura-se o cenário básico que origina a múltipla tributação internacional.

Cumprе ressaltar que a superposição de jurisdições fiscais poder ocorrer tanto em hipóteses de adoção de critérios de conexão diversos como no caso de critérios semelhantes, o que é corroborado ao se analisar de forma mais concreta as circunstâncias que promovem o fenômeno em exame. Neste ponto, é cabível mencionar as causas básicas elencadas por Heleno Tôrres (2001, p. 386), a saber:

- [...] a) concurso de pretensões entre dois ordenamentos que consideram a renda proveniente da mesma fatispécie como tendo sido produzida dentro dos respectivos territórios e, conseqüentemente, tributáveis por cada um destes (tributação com base na fonte das rendas);
- b) concurso de pretensões entre dois ordenamentos onde um, com referência à mesma fatispécie reidual, fundamenta sua incidência na conexão pessoal do contribuinte, com pretensão ultraterritorial, enquanto o outro Estado (fonte) adota o critério objetivo, pela conexão da fonte efetiva do rendimento ao seu território, por força do princípio da territorialidade (conexão objetiva);
- c) concurso de pretensões entre dois ordenamentos quando ambos fundam suas pretensões no princípio de conexão pessoal da residência (ou nacionalidade) do contribuinte, sendo este considerado residente (ou nacional), conforme as leis internas dos respectivos países, em ambos os Estados.

Nesta perspectiva, consoante observa Andrade (2008, p. 374), a tributação dos rendimentos das pessoas jurídicas revela sua natureza internacional nas hipóteses em que as transações e resultados envolvem mais de uma jurisdição fiscal. Concebidas as circunstâncias em torno das quais a múltipla tributação internacional se configura, passa-se à sua conceituação.

3.2 Conceito

Opta-se por fazer remissão ao conceito jurídico formulado por Heleno Tôrres (2001, p. 400), que o conceitua como a “legítima exigência a um mesmo sujeito passivo, por dois ou mais

Estados soberanos, autônoma e internamente a cada um, de créditos tributários decorrentes da aplicação de tributos materialmente semelhantes, a partir de um mesmo suporte fático⁴.

Ao se incluir no conceito a exigência dos créditos por dois ou mais Estados soberanos, revela-se essencial o concurso de pretensões impositivas, de modo que um mesmo fato jurídico tributário se faz previsto em pelo menos duas normas tributárias descritivas de uma hipótese de incidência. Estreitamente ligada à questão da superposição das normas encontra-se a exigência de que estas estejam contidas em ordenamentos jurídicos diversos, disciplinadores de matéria tributária em diferentes Estados soberanos. Este aspecto revela-se imprescindível, na medida em que se tem como enfoque a múltipla tributação em sua faceta internacional.

Ademais, é de suprema importância a identidade do fato gerador concorrentemente previsto, isto é, a um mesmo fato-evento tributável deve corresponder mais de uma subsunção - cada uma no âmbito de uma ordem jurídica, com identidade de critérios de identificação daquele fato. Em outros termos, por existir nas normas concorrentes idênticos critérios de identificação do fato-evento, tem-se a identidade entre o próprio suporte fático sobre o qual se sustentam as exigências tributárias.

Finalmente, é cediço que as pretensões impositivas em concurso recaem sobre o mesmo sujeito passivo; não obstante, insta pontuar que a propriedade de se incidir sobre o mesmo sujeito não implica que a pessoa deva ser necessariamente a mesma. É possível se falar em pessoas diversas, quando, por exemplo, a cobrança de tributos envolver a incidência sobre um responsável tributário.

4 INSTRUMENTOS UTILIZADOS NO PLANO INTERNACIONAL PARA A SOLUÇÃO DOS PROBLEMAS DECORRENTES DA MÚLTIPLA TRIBUTAÇÃO

4.1 Os tratados internacionais

⁴ Construiu-se, na doutrina especializada, a noção de dupla tributação econômica, que seria marcada por uma notável proximidade com a ideia de dupla tributação jurídica internacional, sem, contudo, apresentar alguns aspectos inerentes ao conceito desta. A principal distinção se daria em relação aos sujeitos passivos, em relação aos quais a dupla tributação econômica não apresenta identidade. Observa-se, contudo, maciças críticas a esse conceito, visto que, conforme preceitua Andrade (2008, p. 376-377), a variedade de sujeitos passivos “descaracterizaria o concurso de normas”, afastando a noção de dupla tributação, razão pela qual invoca-se os termos “dupla imposição” ou “sobreposição de impostos”, tidos como mais apropriados para designar este fenômeno em particular. Heleno Tôres (2001, p. 472) aponta que o que se pretendeu denominar dupla tributação econômica internacional é, em verdade, a dupla tributação por distribuição societária, “que se verifica quando certa sociedade é tributada (IRPJ) pelos lucros produzidos e, após a aprovação do balanço, ao se realizar a respectiva distribuição de tais lucros (dividendos e outros), os respectivos sócios ou acionistas sofrem uma tributação (IRPF ou IRPJ, a depender do tipo de sócio) sobre a correspondente parte que lhes cabe (na proporção das participações acionárias). Ou seja, mudam as pessoas e a correspondente tipologia dos impostos, mas a riqueza que serve como base de cálculo provém do mesmo fato econômico: produção de rendas mediante atividade empresarial”.

A crescente frequência com a qual a múltipla tributação internacional passou a ser observada levou ao empreendimento de muitos esforços voltados à obtenção de medidas para a atenuação ou eliminação de seus efeitos. Por estar-se diante de um fenômeno cujo afastamento é de interesse de toda a comunidade internacional, foram desenvolvidos mecanismos na ordem supranacional – a partir da disposição de diferentes jurisdições fiscais a repartirem suas imposições tributárias, bem como no plano interno dos países envolvidos.

Passa-se a analisar, portanto, os instrumentos adotados na órbita internacional, os quais trazem em seu conteúdo métodos de gestão dos fatos tributáveis, isto é, formas de tratamento das respectivas incidências tributárias, consistentes na limitação das pretensões impositivas de cada Estado. Neste plano, os mecanismos mais comumente utilizados são os tratados internacionais, por meio dos quais costuma-se estabelecer concessões recíprocas entre os Estados signatários, consagradas em normas que limitam a aplicação de sua legislação fiscal.

As normas consagradas em tratados internacionais não possuem o condão de dispor sobre conflitos de normas oriundas de diferentes jurisdições fiscais; em verdade, estabelecem limites à aplicação da legislação fiscal dos Estados envolvidos, em situações nas quais a acumulação de pretensões tributárias sobre os mesmos fatos geradores seria um cenário possível⁵. Deste modo, busca-se evitar a ocorrência ou, ao menos, inibir os efeitos da múltipla tributação internacional, além de se perseguir objetivos como, por exemplo, obstar a evasão e sonegação fiscal, incentivar a permuta de informações atinentes a matérias tributárias e promover a neutralidade fiscal⁶.

O esforço internacional ora mencionado vem sendo empreendido desde o século XIX⁷, quando se inauguraram as buscas pela eliminação do fenômeno em tela. Contudo, a elaboração desses instrumentos se avolumou nas últimas décadas, em razão da intensificação da internacionalização das atividades geradoras de renda. Com isso, configurou-se uma extensa rede de tratados.

⁵ No tocante aos tratados internacionais em geral, alguns autores esboçam uma distinção entre tratados-contratos e tratados-leis. Os primeiros seriam aqueles que disciplinam situações jurídicas de interesse recíproco dos países aderentes, de modo a estipular deveres a serem mutuamente observados; os tratados-leis, por outro lado, tenderiam a consagrar normas jurídicas gerais e abstratas, cuja aplicabilidade não pressupõe uma relação reciprocamente estabelecida. Hodiernamente, parte da doutrina considera a distinção superada, a partir da constatação de que todos os tratados são fontes de Direito internacional e contemplam normas que estipulam deveres a serem observados pelos Estados aderentes. No entanto, outros reconhecem relativa relevância na diferenciação. Silveira (2014, p. 68) registra que os tribunais brasileiros têm adotado a distinção “para concluir ora pela supremacia dos acordos internacionais em relação à ordem jurídica interna, no caso de tratados-contratos, ora pela sua inferioridade hierárquica, quando se tratem de tratados-leis”. A relação entre os tratados internacionais em matéria tributária e a normas internas é tema que será abordado mais à frente.

⁶ Heleno Tôrres (2001, p. 426) identifica a existência de um “amplo discurso sobre a neutralidade fiscal internacional, segundo o qual todos os sujeitos, independentemente das duas residências e da fonte da renda, quando em condições análogas, devem ser tratados igualmente”.

⁷ Heleno Tôrres (2001, p. 493) demonstra que “as primeiras convenções sobre matéria fiscal apareceram no século XIX, com o objetivo de eliminar a dupla tributação internacional e de instituir uma assistência administrativa entre os Estados signatários, mas sem maiores estímulos”.

O Brasil, neste rumo, celebrou uma série de tratados bilaterais com países com os quais mantém relações comerciais. Em consulta ao sítio eletrônico da Receita Federal⁸, constata-se que, atualmente, a República Federativa do Brasil dispõe de acordos vigentes para evitar a múltipla tributação internacional junto a 32 países, quais sejam: África do Sul, Argentina, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, China, Coréia do Sul, Dinamarca, Equador, Espanha, Filipinas, Finlândia, França, Hungria, Índia, Israel, Itália, Japão, Luxemburgo, México, Noruega, Países Baixos, Peru, Portugal, República Eslovaca, República Tcheca, Suécia, Trinidad e Tobago, Turquia, Ucrânia e Venezuela.

No entanto, a partir da maciça utilização desses mecanismos pela comunidade internacional, foi possível observar fragilidades decorrentes de fatores como, por exemplo, entraves diplomáticos entre os países envolvidos, dificuldades na aplicabilidade das normas consagradas nos tratados, óbices criados pelos ordenamentos internos dos Estados soberanos, entre outros.

Muitas tentativas de eliminação da múltipla tributação internacional por meio dos tratados, em verdade, não lograram êxito, motivo pelo qual algumas organizações internacionais procuraram desenvolver modelos de convenções destinados a orientar a formulação dos tratados a serem celebrados pelos Estados soberanos. Neste sentido, o empenho voltado a harmonizar a normatização tributária, que foi “encetado desde o tempo das Ligas das Nações, desembocou modernamente em duas convenções modelos, a da OCDE e da ONU⁹” (ANDRADE, 2008, p. 185). Foram desenvolvidos, ademais, outros modelos, além de existirem países que optam por seguir modelos próprios, como por exemplo os Estados Unidos da América.

Neste ponto, cumpre trazer à baila o entendimento segundo o qual as convenções são criadas na qualidade de meras recomendações (SILVEIRA, 2014, p. 87), na medida em que se direcionam a propiciar uma melhor negociação das limitações das competências tributárias dos países envolvidos, sem que exista alguma obrigatoriedade em relação à sua observância. De todo modo, as diretrizes consagradas nas convenções-modelo efetivamente fornecem um importante parâmetro, e costumam ser seguidas ao menos no tocante ao aspecto estrutural das normas firmadas nos tratados.

Com isto, a fim de elucidar o modo pelo qual estes instrumentos norteiam o estabelecimento de mecanismos bilaterais direcionados a evitar os efeitos da múltipla tributação internacional, é válido abordar, ainda que de forma sucinta, a sistemática trazida pela convenção-modelo¹⁰ da OCDE¹¹, a qual, segundo Silveira (2014, p. 88) é organizada do seguinte modo:

⁸ O referido órgão lista os acordos firmados pelo Brasil que se encontram em vigor atualmente. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AcordosInternacionais/AcordosDuplaTrib.htm>>. Acesso em: 02 mai. 2015.

⁹ Respectivamente, Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico e Organização das Nações Unidas.

¹⁰ O texto da convenção pode ser encontrado no endereço: <<http://www.oecd.org/tax/treaties/oecd-model-tax-convention-available-products.htm>>. Acesso em: 04 mai. 2015.

[...] (i) os Capítulos I (âmbito de aplicação do acordo, em especial quanto às pessoas – art. 1º - e aos impostos abrangidos – art. 2º) e II (definições gerais – art. 3º -, conceitos de residente – art. 4º - e estabelecimento permanente – art. 5º) tratam dos requisitos para a aplicação do acordo;

(ii) o Capítulo III contém as regras de distribuição de competências no que se refere à tributação dos vários tipos de rendimentos (arts. 6º a 21);

(iii) o Capítulo IV contempla regra de distribuição de competência com relação à tributação do capital (art. 22);

(iv) o Capítulo V trata dos métodos (da isenção – art. 23-A – e da imputação – art. 23-B) para eliminação da bitributação;

(v) o Capítulo VI contém disposições especiais sobre não discriminação (art. 24), procedimento amigável (art. 25), troca de informações (art. 26), assistência na cobrança de tributos (art. 27), privilégios de funcionários diplomáticos e consulares (art. 28) e, ainda, regras sobre extensão do tratado a partes do território (art. 29); e

(vi) o Capítulo VII, por fim, traz regras sobre a entrada em vigor (art. 30) e a cessação do acordo (art. 31).

Evidencia-se que as regras que se direcionam propriamente aos efeitos da múltipla tributação internacional são aquelas relacionadas à distribuição de competência, a que fazem alusão os Capítulos III e IV, e aquelas atinentes à limitação de competência, abordadas no Capítulo V.

As regras de distribuição de competência abrangem as normas de repartição – as quais conferem a um dos Estados pactuantes a competência exclusiva para tributar um determinado resultado, bem como as normas de cumulação, que reconhecem “competências concorrentes aos dois países signatários do acordo, indicando, porém, as respectivas limitações” (SILVEIRA, 2014, p. 89).

Por seu turno, as regras de limitação da competência são aplicáveis de modo complementar às normas de cumulação, visto que introduzem os métodos por meio dos quais devem ocorrer as limitações, com o fito de eliminar a múltipla tributação.

Entretanto, a convenção-modelo da OCDE constituiu-se alvo de críticas, calcadas no entendimento de que, malgrado adequada a orientar tratativas, tratar-se-ia de um modelo inapto a equilibrar as desigualdades econômicas entre países desenvolvidos e em desenvolvimento¹². Isso porque, de modo geral, observa-se uma maior realização de investimentos nestes últimos, mediante capitais oriundos dos países desenvolvidos, que optam por desempenhar atividades produtivas naqueles territórios em função da oportunidade de encontrarem menores custos de produção e trabalho. Em consequência, no âmbito da produção dos resultados, é natural que ocorra, preponderantemente, um fluxo de rendimentos originário dos países em desenvolvimento – fonte da renda - com destino aos países desenvolvidos – residência dos investidores.

¹¹ Tavolaro (2004, p. 12) anota que o primeiro modelo de convenção da OCDE foi publicado em 1963, e foi objeto de sucessivas revisões a partir do ano de 1977. A versão mais recente data do ano de 2003.

¹² Silveira (2014, p. 86) anota que as críticas ao Modelo da OCDE pautavam-se no entendimento de que esta “já não mais se prestava para equilibrar as desigualdades econômicas entre os países industrializados e os países menos desenvolvidos”.

Desse modo, caso os tratados internacionais estabeleçam que a repartição de receitas tributárias deva beneficiar o Estado da residência, é provável que os referidos acordos sejam mais favoráveis ao país desenvolvido, ao passo que, caso seja adotado um critério em que a competência tributária seja conferida ao país da fonte, é provável que o acordo venha a beneficiar o país em desenvolvimento.

A questão sensível enfatizada nas críticas à convenção-modelo da OCDE é justamente a utilização, por esta, do princípio da residência, o que tende a favorecer os países desenvolvidos e, portanto, não contribuir para a obtenção de um equilíbrio econômico entre os países envolvidos. Observou-se, com isso, a ocorrência de reações doutrinárias e diplomáticas pautadas na possibilidade de um agravamento do desequilíbrio entre os Estados que se demonstraram dispostos a negociar os limites de sua jurisdição fiscal. Andrade (2008, p. 184) descreve o problema nos seguintes termos:

Nas negociações que se estabelecem em torno de um acordo de bitributação, tudo que se põe em jogo é exatamente a partilha das competências tributárias previamente definidas pela legislação interna das soberanias envolvidas. Sem uma nítida compreensão dos efeitos econômicos inerentes às escolhas envolvidas, a celebração de acordos de bitributação arrisca gerar perdas superiores aos ganhos deles advindos.

Neste rumo, a Organização das Nações Unidas buscou desenvolver um modelo que, uma vez seguido em escala global, pudesse estimular o alcance de um maior equilíbrio entre as nações. A convenção-modelo da ONU¹³ foi publicada em 1980¹⁴, e apresentou estrutura semelhante à da OCDE, em termos de divisão dos capítulos e objetos abordados pelos respectivos artigos. As inovações, portanto, são as adaptações daquele modelo às finalidades de se prestigiar os critérios mais favoráveis aos países em desenvolvimento.

Para tanto, o modelo da ONU propõe a adoção de critérios que conferem prevalência fiscal ao Estado da fonte, de modo que ao país da produção dos rendimentos é que devem ser reconhecidos maiores limites no tocante à aplicação de sua legislação tributária interna. Desse modo, a convenção privilegia a territorialidade, mais benéfica aos países importadores de capital.

Cumprе ressaltar que a convenção elaborada pelas Nações Unidas não se filiou integralmente ao critério da fonte, embora tenha reforçado substancialmente esse critério. É viável afirmar que este modelo não somente introduz regras de repartição – pelas quais apenas um dos

¹³ O intuito da formulação da convenção-modelo da ONU, de promover o equilíbrio econômico entre os países, pode ser evidenciado até mesmo em seu título: “*United Nations Model Double Taxation Convention between developed and developing countries*”. Em livre tradução: Modelo de Convenção das Nações Unidas sobre Dupla Tributação entre países desenvolvidos e em desenvolvimento. O texto integral do documento pode ser consultado em: <http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf>. Acesso em: 06 mai. 2015.

¹⁴ A última atualização desse documento data do ano de 2011. Disponível em: <http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf>. Acesso em: 06 mai. 2015.

Estados envolvidos é competente para impor suas pretensões tributárias, mas também regras de cumulação, que, em algumas situações, reconhecem competência concorrente entre os países.

De modo complementar a estas, a convenção da ONU cuidou de estabelecer normas de limitação de competência, direcionadas a evitar a ocorrência da múltipla tributação internacional, assegurando, novamente, a preponderância do Estado da fonte na tributação dos rendimentos nele produzidos. Heleno Tôrres (2001, p. 549) descreve esta sistemática nos seguintes termos:

Quanto aos métodos para evitar a dupla tributação internacional, aparecem como relevantes os métodos *tax matching credit* e *tax sparing clause*, que consentem o abatimento do imposto, no Estado de residência, presumivelmente pago no Estado da fonte (país em desenvolvimento, normalmente), ainda que não tenha sido cobrado, no todo ou em parte, por motivos de medidas de incentivos fiscais sobre os investimentos estrangeiros.

Insta reiterar que muitos países optam por celebrar seus tratados de modo autônomo, enquanto outros aderem, ainda, a modelos previstos em outras convenções¹⁵.

A par das considerações em tela, e não obstante os méritos dos tratados internacionais no plano da busca por se inibir a múltipla tributação, é preciso pontuar que a utilização desses mecanismos não assegura, de forma plenamente satisfatória, o afastamento da ocorrência do fenômeno ou a integral mitigação de seus efeitos. Cabe mencionar algumas razões.

Primeiramente, quando da celebração de acordos, pode-se estabelecer prazos de vigência de certas cláusulas, após os quais é possível ocorrer ou não sua prorrogação¹⁶. Neste panorama, é possível que, por diversos fatores, uma cláusula tenha seu prazo de vigência escoado e sua perpetuação não seja acordada, o que pode levar a um retorno à ausência de mecanismos.

Ademais, negociações podem não evoluir a contento, ante a tendência de cada Estado em buscar a contemplação dos critérios que lhe sejam mais favoráveis. Neste cenário, ante a inexistência de uma terceira autoridade que delimite a competência tributária de cada uma, muitas vezes as tentativas de celebração de acordos internacionais quedam infrutíferas.

¹⁵ Um notável exemplo é o modelo que foi adotado a partir de 1981 pelos Estados Unidos da América, cuja estrutura, embora semelhante à da OCDE, faz-se mais ampla e apresenta peculiaridades. Em comentário relativo às particularidades deste modelo, Heleno Tôrres (2001, p. 550) menciona a “limitação de suas disposições à disciplina da *federal income tax* e a outros tributos federais [...]”, além do fato de que as convenções celebradas com base no modelo norte-americano “reconhecem os dois tipos de métodos adotados pelo modelo OCDE, mas não aceitam, nos tratados firmados com países em desenvolvimento, o *tax sparing method*”, o qual, cumpre reiterar, permite o abatimento do tributo pago no Estado da fonte.

¹⁶ Um exemplo desta situação pode ser verificado na Convenção para evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda entre Brasil e Suécia, aprovada pelo Decreto Legislativo nº 93 (BRASIL, 1975). Algumas cláusulas tiveram prazo de vigência inicialmente estabelecido em 10 anos, os quais foram posteriormente prorrogados por igual período, e sofreram nova prorrogação por mais 2 anos em 1997, quando da expedição do Decreto Legislativo nº 57 (BRASIL, 1997). Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AcordosInternacionais/AcordosDuplaTrib.htm>>. Acesso em: 06 mai. 2015.

Outro fator que enseja dificuldades é a improbabilidade de que os países envolvidos no contexto de economia globalizada tenham acordos firmados e vigentes junto a todos os outros países com os quais pode haver acúmulo de pretensões tributárias. Diante do patamar de internacionalização das atividades produtivas que se configurou, e da incessante multiplicação de imposições fiscais a partir do surgimento de inúmeros critérios de conexão, é inviável que um país celebre uma quantidade suficiente de tratados internacionais a ponto de assegurar que nenhum de seus residentes ou investidores seja submetido à múltipla tributação internacional.

Considere-se, em caráter ilustrativo, o exemplo brasileiro. Há, atualmente, 32 (trinta e dois) tratados celebrados e em vigor envolvendo a República Federativa do Brasil. O número de Estados com os quais o país mantém relações econômicas transnacionais certamente é superior a este, motivo pelo qual muitas atividades produtivas que envolvem o território nacional podem estar suscetíveis à pluralidade de pretensões fiscais¹⁷.

A utilização dos tratados tampouco se faz imune à ocorrência de impasses resultantes de divergências relativas a questões fáticas e jurídicas. Com isso, não é incomum que sejam verificadas controvérsias quanto à interpretação e aplicação desses diplomas. No tocante aos conflitos de aplicação, Santiago (2006, p. 78) aborda um exemplo que elucida a compreensão do problema:

Exemplo de conflito de aplicação – em que o sentido da disposição convencional é indisputado, e toda a dúvida repousa na apreciação dos fatos subjacentes – é fornecido por ZÜGER¹⁸ a partir do art. 5º, alínea 3, do Modelo da OCDE/IRC. Se um Estado considera que uma obra realizada em seu território por uma construtora residente no estrangeiro durou mais de doze meses, reconhecerá aí um estabelecimento permanente desta e tributará a renda a ele atribuível. Se o Estado de residência da construtora, contudo, por não ter as mesmas informações ou por as avaliar diversamente, assume que a obra durou apenas onze meses, o resultado é que não admitirá a existência do estabelecimento permanente de seu residente no outro país (nem, pois, o direito deste país a tributar os lucros atribuíveis à construção), recusando-se a atenuar a dupla tributação na forma prevista pelo tratado entre eles existente (isenção ou creditamento).

Se as percepções a respeito da duração da obra se invertem – e se o tratado entre os países consagra o método da isenção – o caso será agora de dupla não-tributação: o primeiro Estado não se considerará no direito de tributar a renda decorrente da construção, por não vislumbrar a existência de um estabelecimento permanente em

¹⁷ A título exemplificativo, basta observar que Alemanha e Estados Unidos da América são dois países com os quais o Brasil mantém intensas relações comerciais e constante fluxo de capitais, e junto aos quais, entretanto, não possui tratados em vigor para evitar a Múltipla Tributação Internacional. No caso da Alemanha, o tratado foi objeto de denúncia por parte deste país, e encontra-se sem efeito desde o dia 1º de janeiro de 2006, após o término de sua vigência ter sido declarado pelo Ato Declaratório Executivo da Secretaria da Receita Federal nº 72 (BRASIL, 2005). Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AcordosInternacionais/AcordosDuplaTrib.htm>>. Acesso em: 06 mai. 2015. Entre Brasil e Estados Unidos da América, ainda não chegou a haver a entrada em vigor de algum tratado para evitar a Múltipla Tributação Internacional, embora estes países tenham assinado, em 20 de março de 2007, um Acordo para Troca de Informação Fiscal, cuja vigência ainda depende de ratificação do Congresso Nacional. Disponível em: <<http://senado.jusbrasil.com.br/noticias/100380659/acordo-para-troca-de-informacoes-fiscais-entre-brasil-e-eua-vai-a-plenario>>. Acesso em: 06 mai. 2015.

¹⁸ O autor faz a seguinte referência: ZUGER, Mario. *Arbitration under Tax Treaties – Improving Legal Protection in International Tax Law*. IBFD Doctoral Series, vol. 5. Amsterdam: IBFD, 2001, p. 2-3.

seu território, e o segundo se sentirá no dever de isentá-la, por julgá-la atribuível a um estabelecimento permanente no exterior.

Os conflitos de interpretação, de outro lado, decorrem dos seguintes aspectos:

- [...] a) a inafastável polissemia das formulações jurídicas, agravada nesse caso pela interação de dois sistemas jurídicos diferentes;
- b) a vaguidade dos critérios hermenêuticos definidos pela Convenção de Viena¹⁹;
- c) a remissão que tais tratados fazem ao direito interno dos Estados-partes, o qual de resto muda ao longo do tempo; e
- d) a tentação que pode assaltar os órgãos nacionais de jurisdição de distorcerem o sentido das normas convencionais em prol dos respectivos Estados (SANTIAGO, 2006, p. 79).

Por estes fatores, já se faz perceptível que os tratados para evitar a múltipla tributação, conquanto sejam eficazes e intensamente utilizados no plano internacional, não representam mecanismo apto a afastar cabalmente as repercussões nocivas do fenômeno em foco.

Cumprido aludir, ainda, a um outro aspecto controverso da aplicação dos tratados, qual seja, a relação entre estes diplomas e as normas de Direito interno dos países envolvidos, o que constitui problema cuja solução é imprescindível para que os objetivos buscados por aqueles sejam passíveis de serem alcançados. A problemática agrava-se na medida em que é comum que, durante a vigência de tratados internacionais, os países venham a alterar sua sistemática interna de tributação²⁰. Por se tratar de tema que comporta reflexões mais extensas, sua abordagem será realizada no tópico a seguir.

4.2 As relações entre os tratados internacionais e as fontes de Direito interno – em geral e em matéria tributária

A temática a ser examinada reveste-se de grande complexidade e constitui objeto de muitos estudos no campo do Direito Internacional, em suas vertentes pública e privada. Destarte, a análise ora desenvolvida visa a apenas pontuar as questões pertinentes ao tema do presente trabalho.

¹⁹ A Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados foi firmada com o escopo de “solucionar as controvérsias sobre a aplicação dos tratados internacionais e estabelecer parâmetros para a assinatura, adesão, formulação, denúncia, entre outras obrigações internacionais” (CHIAPPINI, 2011, p. 01). No Brasil, a tramitação no Congresso Nacional para fins de referendo protraíu-se por muitos anos, de modo que a ratificação do tratado somente ocorreu em 2009, mesmo ano em que se deu sua promulgação, através do Decreto 7.030 (BRASIL, 2009). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D7030.htm>. Acesso em: 15 mai. 2015.

²⁰ Como exemplo, a maioria dos tratados brasileiros para evitar a múltipla tributação foram celebrados antes da adesão, pelo país, ao princípio da universalidade na tributação da renda. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AcordosInternacionais/AcordosDuplaTrib.htm>>. Acesso em: 06 mai. 2015. Nesta medida, a adoção da tributação em bases universais representou significativa alteração da sistemática presente na legislação interna brasileira, o que ocorreu durante a vigência de muitos tratados que já haviam sido celebrados.

Com o objetivo de aprofundar o exame da eficácia dos tratados internacionais contra a múltipla tributação, é válido abordar questões como a relação entre estes e os ordenamentos jurídicos internos dos países signatários, a hierarquia entre as fontes de Direito internacional e o Direito interno, os requisitos para a produção de efeitos no âmbito doméstico dos Estados envolvidos, além de uma análise do artigo 98 da Lei 5.172 - Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966).

Cumprido esclarecer que a relação entre os referidos sistemas é disciplinada pela Constituição de cada país; não há que se falar na existência de uma compreensão universal sobre o tema. Na abordagem proposta, exercem protagonismo as disposições pertinentes da Constituição (BRASIL, 1988), bem como o entendimento dos tribunais superiores e da doutrina especializada.

Inicialmente, no que concerne à relação entre o Direito internacional e o Direito interno, cabe atentar para a existência de um debate entre as correntes denominadas monismo e dualismo.

A concepção monista admite que as fontes internas e internacionais compõem um único sistema, no qual ocorre plena integração de suas normas. Neste cenário, na hipótese de a Constituição de um Estado optar pela aderência ao monismo, verifica-se a possibilidade de “invocação imediata do tratado após a troca dos instrumentos de ratificação, sem a necessidade de qualquer procedimento posterior de transformação ou de introdução” (SANTIAGO, 2006, p. 26)²¹.

No entanto, mesmo ante a constatação da existência de um único ordenamento, subsiste a controvérsia acerca da relação hierárquica entre as normas emanadas de cada sistema, na medida em que o reconhecimento de um sistema único se direciona justamente a conferir validade simultânea a todas as normas, de modo a se eliminar eventuais antinomias.

Consoante Silveira (2014, p. 74), entre os adeptos do pensamento monista, alguns visualizam a primazia do direito internacional sobre o direito interno, enquanto outros entendem que este prevalece sobre aquele. Há, ainda, uma vertente que visualiza uma paridade hierárquica entre as normas derivadas das mencionadas fontes.

De outro lado, a concepção dualista preconiza a existência de duas ordens jurídicas, independentes e autônomas, cujas normas, portanto, não se tangenciam. Sustentam os defensores da aludida corrente que a busca pela validade das normas de ambas as fontes não acarreta a necessidade de que estejam elas contidas em um sistema único. Santiago (2006, p. 27) explana que:

[...] Da premissa de que as normas internas e as normas internacionais aspiram umas e outras à validade e à juridicidade não decorre necessariamente a conclusão de que devam ser conciliadas num sistema único e livre de contradições. Tais atributos ficam também assegurados ao se admitirem “duas ordens jurídicas

²¹ Santiago (2006, p. 26), contudo, ressalta que muitos países que adotam a concepção monista têm exigido a participação do Poder Legislativo no âmbito da celebração de tratados (*treaty making power*), em concurso com o Poder Executivo. Sob esta perspectiva, observa-se uma aproximação entre as concepções monista e dualista.

indiferentes uma à outra, as quais não têm outros pontos de contacto senão a responsabilidade internacional²², o que corresponde à formulação básica da doutrina dualista.

Aqueles que preceituam a aplicação do dualismo acrescentam que as ordens interna e internacional estampam diferenças que justificariam a separação. Silveira (2014, p. 73) apresenta-as:

[...] (i) enquanto na ordem internacional o Estado é o único sujeito de direito, na ordem interna os indivíduos figuram igualmente como sujeitos de direito; (ii) o direito interno decorre da vontade do Estado, ao passo que no direito internacional a fonte é a vontade coletiva dos Estados, manifestadas por meio de tratados e pelo costume; e (iii) por fim, quanto à estrutura, o direito interno está baseado em um regime de subordinação, sendo que a ordem jurídica internacional escora-se em um sistema de cooperação.

Como consectário da adoção da doutrina dualista, tem-se, portanto, a existência de duas ordens paralelas, que somente se tangenciam caso se proceda à incorporação das normas de fonte internacional na órbita interna dos países envolvidos.

Britto (2014, p. 103) e Santiago (2006, p. 31) sugerem que a Constituição (BRASIL, 1988) consagra a concepção dualista sob uma perspectiva moderada, porquanto a aplicação do ato normativo internacional no âmbito interno, embora não demande a edição de lei – o que caracterizaria o dualismo extremado, pressupõe sua promulgação mediante decreto presidencial, após regular referendo do Congresso Nacional e da troca dos respectivos instrumentos de ratificação.

Esta compreensão restou consignada quando do julgamento, pelo STF, da ADI nº 1.480-DF²³, em cuja ementa pode-se ler o seguinte trecho:

[...] O exame da vigente Constituição Federal permite constatar que a execução dos tratados internacionais e a sua incorporação à ordem jurídica interna decorrem, no sistema adotado pelo Brasil, de um ato subjetivamente complexo, resultante da conjugação de duas vontades homogêneas: a do Congresso Nacional, que resolve, definitivamente, mediante decreto legislativo, sobre tratados, acordos ou atos internacionais (CF, art. 49, I) e a do Presidente da República, que, além de poder celebrar esses atos de direito internacional (CF, art. 84, VIII), também dispõe - enquanto Chefe de Estado que é - da competência para promulgá-los mediante decreto. O iter procedimental de incorporação dos tratados internacionais - superadas as fases prévias da celebração da convenção internacional, de sua aprovação congressional e da ratificação pelo Chefe de Estado - conclui-se com a expedição, pelo Presidente da República, de decreto, de cuja edição derivam três efeitos básicos que lhe são inerentes: (a) a promulgação do tratado internacional;

²² O autor, neste ponto, faz a seguinte referência: DINH, Nguyen Quoc. DAILLIER, Patrick. PELLET, Alain. *Direito Internacional Público*. Trad. Vítor Marques Coelho. 4 ed. Lisboa, Fundação Calouste Gulbenkian, 1999, p. 85.

²³ Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14819932/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-1480-df-stf>>. Acesso em: 16 mai. 2015.

(b) a publicação oficial de seu texto; e (c) a exequoriedade do ato internacional, que passa, então, e somente então, a vincular e a obrigar no plano do direito positivo interno [...]²⁴

Nesta perspectiva, o marco da entrada em vigor das disposições de um tratado no plano internacional não coincide com o início de sua aplicabilidade na ordem interna de seus signatários, diante da exigência de uma complexa atuação legislativa para fins de incorporação à esta última.

Ainda no que concerne à relação entre os tratados e os ordenamentos internos, é pertinente analisar, ainda que de modo sucinto, a questão do fim da vigência dos tratados no plano doméstico. A entrada em vigor de um diploma internacional no ordenamento interno, sobretudo sob a influência da perspectiva dualista, requer um procedimento de incorporação que, no caso brasileiro, demanda um concurso de competências atribuídas ao Poder Executivo e ao Poder Legislativo. Neste panorama, exsurge-se a problemática da competência para a retirada da vigência dos tratados. De um lado, há aqueles que defendem que a atuação conjunta designa um requisito para tanto, na medida em que, tendo em vista que o procedimento de incorporação envolve o concurso de ambos os poderes, a retirada da vigência do instrumento internacional demandaria semelhante atuação.

Noutro sentido, existe a concepção de que, no Brasil, não se exige o aludido concurso. Santiago (2006, p. 33) sustenta que:

Com efeito, a Carta de 1988, em sua letra e em seu espírito, parece dispensar o concurso do legislador na denúncia de tratados. Quanto à primeira, porque só submete a referendo do Congresso Nacional a atuação do Presidente ao “celebrar tratados, convenções e atos internacionais” (art. 84, VIII). Estamos em que a matéria, por ser vinculada à separação dos poderes e comportar restrições mesmo ao exercício do poder constituinte derivado (CF, art. 60, §4º, III), não admite interpretação analógica. Quanto ao espírito, porque atribui competência exclusiva do legislador para “resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional” (art. 49, I). Ora, a denúncia de uma convenção não acarreta despesa alguma, e antes dispensa o Estado daquelas a que se tinha comprometido.

Nesta compreensão, a denúncia do tratado efetiva-se mediante simples ato do Poder Executivo, sem o concurso do legislador. No Brasil, a questão está pendente de resolução na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.625, em que o Supremo Tribunal Federal aprecia a constitucionalidade do Decreto nº 2.100 (BRASIL, 1996), que denunciou a Convenção 158 da

²⁴ A manifestação deste entendimento pode também ser observada em outras decisões do Supremo Tribunal Federal. Um exemplo é a Carta Rogatória nº 8279, de cuja ementa pode-se extrair o seguinte trecho: “[...] Sob tal perspectiva, o sistema constitucional brasileiro - que não exige a edição de lei para efeito de incorporação do ato internacional ao direito interno (visão dualista extremada) - satisfaz-se, para efeito de exequoriedade doméstica dos tratados internacionais, com a adoção de iter procedimental que compreende a aprovação congressional e a promulgação executiva do texto convencional (visão dualista moderada) [...]”. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/19162742/carta-rogoratoria-cr-8279-at-stf>>. Acesso em: 16 mai. 2015.

Organização Internacional do Trabalho²⁵. De qualquer modo, na casuística jurídico-política pátria, conforme apregoa Rezek (2002, p. 105-109 *apud* SANTIAGO, 2006, p. 44), a denúncia de tratados mediante ato do Poder Executivo vem sendo adotada “com franco desembaraço, desde 1926”.

No tocante à hierarquia entre os tratados e as normas constitucionais, faz-se perceptível que, também neste ponto, há concepções divergentes. A doutrina internacionalista concebe uma supremacia dos atos normativos internacionais em relação ao Direito interno, o que deriva, em linhas gerais, da existência de um princípio de proeminência do Direito Internacional, além da obrigatoriedade do cumprimento dos acordos firmados em órbita transnacional – *pacta sunt servanda*.

Lado outro, à luz de uma visão constitucionalista, defende-se que a Constituição dos países inseridos na ordem supranacional se sobrepõe aos acordos firmados na qualidade de fontes de Direito Internacional, de modo que a celebração destes não pode ocorrer em ofensa àquela, sob pena de se configurar um ato internacionalmente inválido. Nesta medida, os tratados internacionais somente disporiam de primazia em face das Constituições que expressamente previssem essa condição²⁶.

De todo modo, em razão de existir na comunidade internacional uma variedade de concepções acerca da hierarquia entre as fontes de Direito, e sobretudo por muitos países reivindicarem a preponderância de suas Constituições em face dos acordos internacionais, a perspectiva da prevalência absoluta do Direito internacional deve ser, ao menos, vista com cautela. Constata-se, com isso, um “alcance limitado desse princípio de supremacia, que não é por si mesmo capaz de acarretar a anulação da norma nacional contrária, não impondo mais do que a responsabilização internacional do Estado faltoso” (SANTIAGO, 2006, p. 33).

No que concerne à realidade brasileira, tem-se o entendimento de que os tratados internacionais não obtêm primazia em relação à ordem constitucional pátria. De acordo com Santiago (2006, p. 41-42), a dicção do artigo 5º, §2º, da Constituição (BRASIL, 1988)²⁷ não autoriza concluir que os direitos veiculados nos tratados se sobreporiam aos consagrados na Constituição, porquanto o dispositivo apenas contempla um sistema aberto de direitos fundamentais, ao invés de conferir prevalência às normas internacionais. Esta se fez ainda mais

²⁵ Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1675413>>. Acesso em: 02 jun. 2015.

²⁶ Santiago (2006, p. 34) menciona, a título exemplificativo, que “A Holanda permite, sendo isso necessário para aperfeiçoamento do Direito Internacional, que tratados valham mesmo contra a Constituição, desde que aprovados por maioria qualificada”.

²⁷ Dispõe o mencionado texto legal: “§ 2º Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte”. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 18 mai. 2015.

desautorizada pela inclusão do §3^{o28} ao artigo 5º da Constituição (BRASIL, 1988)²⁹, o qual previu que somente os tratados sobre direitos humanos aprovados com procedimento de emendas constitucionais seriam equivalentes a estas.

Corroborando este entendimento a possibilidade de os atos normativos que aprovam os tratados, incorporando-os ao ordenamento pátrio, poderem ser objeto de controle de constitucionalidade, nos moldes do artigo 102, inciso III, *alínea* “b”, da Constituição.

Na jurisprudência pátria, como observa Silveira (2014, p. 76), esta compreensão foi reiteradamente manifestada. Cita-se, por exemplo, trecho da ementa do acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 249.970-RS³⁰, em que se lê:

[...] Inexiste, na perspectiva do modelo constitucional vigente no Brasil, qualquer precedência ou primazia hierárquico-normativa dos tratados ou convenções internacionais sobre o direito positivo interno, sobretudo em face das cláusulas inscritas no texto da Constituição da República, eis que a ordem normativa externa não se superpõe, em hipótese alguma, ao que prescreve a Lei Fundamental da República. [...]

Ademais, cabe analisar a relação hierárquica entre os tratados e as normas infraconstitucionais. Ao longo de muitas décadas, evidenciou-se preponderante o entendimento jurisprudencial de que essa relação seria marcada por uma paridade hierárquica; eventuais antinomias, portanto, somente poderiam ser eliminadas por critérios temporais ou relativos à especialidade³¹.

Contudo, com o advento da Emenda Constitucional nº 45 (BRASIL, 2004), que acrescentou o §3º ao artigo 5º da Constituição (BRASIL, 1988), e com o julgamento do Recurso Extraordinário nº 466.343/SP³², aquela compreensão foi significativamente afetada. Isso porque, sob um primeiro aspecto, nos termos do dispositivo acrescentado, os tratados sobre direitos humanos que forem aprovados com o procedimento referente às emendas constitucionais passam a

²⁸ O dispositivo possui a seguinte redação: “§ 3º Os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais”. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 18 mai. 2015.

²⁹ Esta inclusão ocorreu por força do advento da Emenda Constitucional nº 45 (BRASIL, 2004). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 18 mai. 2015.

³⁰ Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14757208/recurso-extraordinario-re-249970-rs-stf>>. Acesso em: 19 mai. 2015.

³¹ Consoante aponta Santiago (2006, p. 39-40), as decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 80.004/SE e na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.480/DF foram determinantes para a consolidação deste entendimento.

³² O inteiro teor do acórdão pode ser encontrado no seguinte endereço: <http://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STF/IT/RE_466343_SP_1278971570481.pdf?Signature=989EUTKSjGbqE8Z%2BF4%2BY90MWayo%3D&Expires=1432073233&AWSAccessKeyId=AKIAIPM2XEMZACAXCMB&response-content-type=application/pdf&x-amz-meta-md5-hash=49d88a9d9571e722a5d5e3a66747d4fd>. Acesso em: 19 mai. 2015.

ser equivalentes a estas e, por conseguinte, hierarquicamente superiores à legislação infraconstitucional.

Em seguida, pois, no aludido julgamento, o Supremo Tribunal Federal, à luz de acesos debates doutrinários e do vigor dos dispositivos introduzidos pela referida emenda, examinou pormenorizadamente o tema da hierarquia dos tratados incorporados ao ordenamento pátrio. Menciona-se, a este respeito, o seguinte trecho do voto do Ministro Gilmar Mendes:

[...] A premente necessidade de se dar efetividade à proteção dos direitos humanos nos planos interno e internacional torna imperiosa uma mudança de posição quanto ao papel dos tratados internacionais sobre direitos na ordem jurídica nacional. É necessário assumir uma postura jurisdicional mais adequada às realidades emergentes em âmbitos supranacionais, voltadas primordialmente à proteção do ser humano. Como enfatiza Cançado Trindade³³, “a tendência constitucional contemporânea de dispensar um tratamento especial aos tratados de direitos humanos é, pois, sintomática de uma escala de valores na qual o ser humano passa a ocupar a posição central”. Portanto, diante do inequívoco caráter especial dos tratados internacionais que cuidam da proteção dos direitos humanos, não é difícil entender que a sua internalização no ordenamento jurídico, por meio do procedimento de ratificação previsto na Constituição, tem o condão de paralisar a eficácia jurídica de toda e qualquer disciplina normativa infraconstitucional com ela conflitante.

Neste sentido, em linhas gerais, foi determinado que aos tratados internacionais podem ser reconhecidos três níveis hierárquicos distintos, quais sejam: *status* constitucional para aqueles que forem incorporados nos moldes do artigo 5º, §3º, da Constituição (BRASIL, 1988); *status* legal – equivalente às leis ordinárias, para os tratados que não versarem sobre direitos humanos e não forem aprovados nos termos do referido dispositivo; e *status* supralegal para os tratados sobre direitos humanos que não forem incorporados com procedimento de emenda.

Cabe, outrossim, abordar a relação entre os tratados em matéria tributária e a legislação interna infraconstitucional, o que demanda análise da dicção do artigo 98 da Lei 5.172 – Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), que dispõe: “Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”³⁴.

Funda-se, em torno do dispositivo, uma primeira corrente, a qual, segundo Santiago (2006, p. 52), lhe reconhece eficácia na medida em que cabe à lei complementar – no caso, ao Código Tributário Nacional - dispor sobre normas gerais em matéria de legislação tributária, nos termos do artigo 146, inciso III, da Constituição (BRASIL, 1988). Nesta medida, sustenta-se que o dispositivo veicula uma norma geral, que deve sobrepor por toda a legislação tributária

³³ O autor, neste ponto, faz a seguinte referência: CANÇADO TRINDADE, Antônio Augusto. Tratado de Direito Internacional dos Direitos Humanos. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor; 2003, p. 515.

³⁴ Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 21 mai. 2015.

infraconstitucional. Com efeito, nesta perspectiva, entende-se que os tratados somente podem ser modificados ou denunciados por meio dos mecanismos típicos do Direito dos Tratados; não seria viável, desse modo, sua alteração ou derrogação por leis internas supervenientes.

Noutro sentido, defende-se que os tratados em matéria tributária suspendem a eficácia da legislação fiscal interna, ao invés de revoga-la ou modifica-la. Teixeira (2012, p. 1) sugere que:

O CTN incorre em uma imprecisão técnica. O tratado não revoga e nem modifica a legislação interna, pois não basta sua assinatura, na medida em que deverá ser observado todo o *iter* visto acima para a sua internalização ao direito brasileiro. Por outro lado, mesmo após a sua incorporação, o que se dá por meio de um decreto, não há revogação da lei interna, por conta das diferentes naturezas dessas espécies normativas. O decreto que incorpora tratado suspenderá a eficácia da legislação interna e será aplicado como legislação específica em detrimento das regras gerais. Denunciado o tratado e revogado o decreto que o incorporou, a legislação interna volta a ser aplicada.

Por esta compreensão, aduz-se que o fato de, com base no mandado constitucional de veicular normas gerais em matéria tributária, se reconhecer a primazia do Código Tributário Nacional sobre as leis ordinárias respectivas, não autoriza aquele a estender essa superioridade hierárquica a diplomas outros, como os tratados internacionais. Santiago (2006, p. 52-55) sustenta que

[...] Uma coisa é reconhecer a primazia do CTN sobre as leis tributárias; outra, muito diferente, é pretender que ele possa transferir essa qualidade para diplomas de outra categoria, como os tratados internacionais.
 [...] Parece claro que a hierarquia entre diplomas normativos é matéria de índole eminentemente constitucional, dada a sua influência direta sobre as relações entre os órgãos constituídos. Delegar o seu trato a um desses órgãos (ou a uma categoria daqueles diplomas, o que dá no mesmo) equivale a dar-lhe poderes para modelar o sistema jurídico a seu bel-prazer, em total subversão da ideia mesma de Estado de Direito³⁵.

Cuida esta segunda corrente de afirmar, portanto, que a melhor interpretação acerca do artigo 98 da Lei 5.172 - Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) é aquela segundo a qual o dispositivo reconhece o caráter especial dos tratados face à lei interna, o que os torna intangíveis em relação à matéria – mais abrangente – veiculada naquela.

A jurisprudência pátria, a seu turno, invocou, em mais de uma oportunidade, a já referida distinção entre tratados-contratos e tratados-leis, no sentido de concluir que apenas os

³⁵ O autor alude, ainda, ao fato de que o dispositivo constitucional reserva à lei complementar dispor sobre normas gerais em “matéria” de legislação tributária. Com isso, argumenta que a hierarquia entre fontes do direito “não é questão material, de conteúdo (i.e., que diga respeito aos aspectos da hipótese ou da consequência da imposição normativa, à dinâmica da relação tributária ou aos temas expressamente previstos nas alíneas *c* e *d* do dispositivo constitucional em tela), mas sim de forma [...]” (SANTIAGO, 2006, p. 54).

primeiros gozariam de supremacia em face das leis internas dos países signatários³⁶. Esta compreensão foi estendida para o âmbito tributário, consoante se observa, por exemplo, no Recurso Especial nº 426.945-PR³⁷, de cuja ementa pode-se destacar:

[...] O art. 98 do CTN permite a distinção entre os chamados tratados-contratos e os tratados-leis. Toda a construção a respeito da prevalência da norma interna com o poder de revogar os tratados, equiparando-os à legislação ordinária, foi feita tendo em vista os designados tratados, contratos, e não os tratados-leis. - Sendo o princípio da não-discriminação tributária adotado na ordem interna, deve ser adotado também na ordem internacional, sob pena de desvalorizarmos as relações internacionais e a melhor convivência entre os países.

A despeito da divergência acerca dos efeitos dos tratados sobre a legislação interna – revogação ou simples suspensão da eficácia, é corrente verificar-se nos tribunais pátrios o entendimento de que os tratados internacionais em matéria tributária possuem, de fato, supremacia em face das leis ordinárias que cuidam de matéria fiscal³⁸.

Traçadas as considerações em tela, cumpre auferir o modo como as relações entre os tratados e o ordenamento interno podem afetar a eficácia daqueles enquanto mecanismos voltados a inibir a múltipla tributação internacional.

No tocante aos requisitos para que uma fonte de Direito internacional tenha aplicabilidade no Brasil, foi possível observar que a jurisprudência atual consagra a perspectiva do dualismo moderado. Por esta compreensão, os tratados internacionais em face da múltipla tributação devem, para produzir efeitos diretos sobre a jurisdição fiscal interna, atender aos mencionados requisitos de incorporação, na ausência dos quais, portanto, o pacto internacional não se revela válido para efeitos de evitar a ocorrência do fenômeno. Insta enfatizar que a utilização dos tratados para este fim específico envolve justamente a limitação da jurisdição fiscal interna dos países signatários, razão pela qual, se àqueles não é reconhecida a possibilidade de produção de efeitos internamente, seus objetivos restam impedidos de serem atingidos.

Urge observar que essa problemática é passível de ocorrência em todos os países que adotem uma compreensão dualista, bem como naqueles que, conquanto filiem-se a uma concepção monista, exijam o concurso do parlamento na celebração de tratados.

Aponta-se, ademais, a vigência da compreensão segundo a qual o Poder Executivo dispõe de competência privativa para a denúncia de tratados, a qual tende a se perpetuar ao menos

³⁶ Como exemplo, de acordo com Silveira (2014, p. 78), tem-se a compreensão manifestada pelo Ministro Cunha Peixoto, do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 80.004.

³⁷ Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/19446494/recurso-especial-resp-426945-pr-2002-0043098-0/certidao-de-julgamento-19446497>>. Acesso em: 21 mai. 2015.

³⁸ Pode-se citar, em caráter exemplificativo, recente decisão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, na Apelação Cível 0011343-50.2004.4.03.6105, em que se reconheceu a prevalência de tratado internacional em face de legislação ordinária em matéria tributária. Disponível em: <<http://trf-3.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/25149759/apelacao-civel-ams-11343-sp-0011343-5020044036105-trf3>>. Acesso em: 21 mai. 2015.

até a conclusão do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.625. Neste sentido, é viável observar-se que, mesmo percorrido o caminho da incorporação ao ordenamento pátrio, um tratado pode ser desprovido de sua vigência mediante simples ato de denúncia por parte do Executivo - o que pode ser motivado por uma série de fatores de cunho político, jurídico e econômico.

Observou-se, outrossim, que a relação entre os tratados e as fontes de Direito interno é designada pelas normas constitucionais que regem cada ordem jurídica. Em verdade, dispõe de forte adesão o pensamento de que somente há preponderância das fontes internacionais nos países cujas Constituições expressamente preveem essa solução. No caso brasileiro, a Constituição (BRASIL, 1988) não estatui qualquer disposição neste sentido; ademais, dispõe, atualmente, que somente os tratados sobre direitos humanos aprovados com quórum de emendas é que são equivalentes a estas. É sabido, ainda, que as normas que incorporam tratados podem ser objeto de controle de constitucionalidade.

Destarte, outra conjuntura que pode suscitar a ineficácia de um tratado é a contrariedade deste em relação a normas constitucionais dos países envolvidos, o que pode ser observado no processo de sua incorporação, mediante juízo dos agentes investidos de atribuição para sua celebração (*treaty making power*) – evitando-se a entrada em vigor do tratado inconstitucional no ordenamento; ou em momento ulterior, se forem submetidos a controle de constitucionalidade repressivo pelos órgãos competentes. Este panorama, naturalmente, estende-se aos tratados internacionais voltados a evitar a múltipla tributação internacional, de modo, portanto, que a constitucionalidade destes é requisito inarredável para a produção de efeitos no âmbito interno de seus signatários.

No tocante à relação entre os tratados em matéria tributária e a legislação interna infraconstitucional, conforme a segunda corrente estudada, verificar-se-ia a possibilidade de os tratados em matéria tributária serem revogados por lei posterior que o fizesse expressamente, o que representaria mais uma dificuldade.

Nesta medida, na qualidade de fontes internacionais utilizadas com o fim de evitar a ocorrência do fenômeno em estudo, os tratados têm na sua relação com o Direito interno dos países signatários a origem de aspectos que, em determinadas situações jurídicas, podem vir a condicionar sua aptidão para perfazer plenamente seus objetivos.

4.3 A cooperação fiscal internacional

Merece destaque, ademais, a preciosa contribuição das medidas de cooperação internacional em matéria tributária, cuja relevância fez-se reforçada com a configuração de uma

comunidade economicamente globalizada em termos de investimentos, mercadorias, pessoas e serviços³⁹.

Os acordos de cooperação revelam o comprometimento dos Estados soberanos com a troca de informações e a colaboração administrativa, a fim de se permitir um exercício mais efetivo das competências tributárias internas e, sobretudo, afastar práticas de evasão fiscal e fraudes tributárias.

Neste plano, as medidas em comento podem ser contempladas em instrumentos internacionais voltados a evitar múltipla tributação, bem como em outros acordos sobre matéria fiscal e, ainda, em pactos que ultrapassam as tratativas relacionadas a assuntos tributários.

No tocante às motivações para a consagração de normas de cooperação internacional nos acordos em matéria fiscal, é válido transcrever a posição de Vogel (1991, p. 1207 *apud* GODOY, 2001, p. 154), que anota:

Há bons motivos para a inclusão de regras referentes à cooperação em matéria fiscal entre os Estados que fazem acordo, nos tratados que visam evitar a bitributação. Em primeiro lugar, parece desejável que se propicie assistência administrativa com o objetivo de se apreenderem fatos que se relacionem com aspectos que são alcançados pelas regras de convenção. Além disso, à vista da ampliação da internacionalização das relações econômicas, os Estados pactuantes têm um interesse crescente na troca recíproca de informações, nas bases das quais a tributação doméstica fora gerenciada [...].

Um exemplo de concretização desta tendência é a iminente celebração de um acordo entre os membros do G-20 para se atingir, consoante descreve Mello (2015, p. 12), um "padrão comum de informação", no sentido de que os bancos devem identificar e informar os fatos tributários de seus correntistas não residentes aos países signatários". Em comentário a uma das reuniões em que a temática foi discutida por este grupo de países, Mineiro (2015)⁴⁰ noticiou-a nos seguintes termos:

A ideia central é o combate a fuga de taxação por empresas transnacionais em um momento em que as maiorias sociais e os Estados Nacionais estão confrontados por uma combinação de impostos sendo aumentados e orçamentos sendo cortados (em especial serviços sociais públicos) por medidas de austeridade. O trabalho da OCDE sobre BEPS⁴¹ deve ser finalizado no ano que vem, mas o principal resultado no momento é um mecanismo de troca automática de informações fiscais entre os

³⁹ Em relação aos fundamentos para a aderência, pelo Brasil, a medidas desta natureza, Godoy (2001, p. 124) esclarece que "a cooperação internacional, ainda que em âmbito geral, é valor encampado pelo texto constitucional brasileiro de 1988, que assinala que a cooperação entre os povos para o progresso da humanidade é princípio que rege as relações internacionais (inciso IX do art. 4º)".

⁴⁰ Disponível em: <<http://brasilnomundo.org.br/analises-e-opinio/a-reuniao-do-g20-em-brisbane-de-onde-menos-se-espera/#.VW8yT89Vikp>>. Acesso em: 03 mai. 2015.

⁴¹ Consoante descrito na mesma matéria, trata-se da "*Base Erosion and Profit Shifting*, ou seja, um processo de elisão fiscal por transnacionais através do registro de lucros onde esses têm isenções ou baixa taxaço".

órgãos fiscalizadores dos vários países do G20, OCDE e outros envolvidos na discussão, em uma base de reciprocidade.

É interessante observar que, ainda que não voltadas diretamente a inibir a múltipla tributação, a cooperação fiscal internacional desempenha efetivo papel neste contexto. Ao viabilizar a colaboração administrativa em matéria de jurisdição fiscal interna, propiciando meios eficazes de combate às práticas evasivas, as medidas em foco atenuam a necessidade de que os Estados tributantes contemplem rígidas medidas de tributação de rendimentos no exterior - para fins de se evitar a fuga de investimentos direcionados a países com tributação favorecida.

Noutros termos, a possibilidade de se obstar práticas fiscais fraudulentas por meio da troca de informações conduz à desnecessidade de que as jurisdições tributárias internas instituem a tributação em bases universais apenas com o fito de inibir as referidas práticas. Com efeito, promove-se uma menor probabilidade de acumulação de pretensões impositivas em face de rendimentos auferidos por pessoas jurídicas que atuam em âmbito transnacional, o que, ainda que indiretamente, auxilia a prevenção em face da ocorrência da múltipla tributação internacional.

A referida conjuntura torna, outrossim, mais favorável a adoção de métodos unilaterais para inibir o fenômeno sob enfoque, os quais serão abordados adiante.

5 MEDIDAS UNILATERAIS DIRECIONADAS A EVITAR A OCORRÊNCIA DA MÚLTIPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL

5.1 A adoção de métodos pelas legislações tributárias internas

A adoção de medidas unilaterais para fins de se evitar a múltipla tributação internacional revela-se na consagração, pelas legislações fiscais dos países envolvidos em um contexto de economia globalizada, de métodos que visam a compatibilizar suas políticas fiscais com as de outros Estados. Conforme explanado por Heleno Tôrres (2001, p. 424), trata-se de formas de autolimitação da competência tributária, na busca por se obstar o concurso de pretensões fiscais.

Os métodos a serem analisados são utilizados em medidas unilaterais, bem assim em fontes internacionais. Opta-se, com efeito, por se proceder ao exame daqueles neste capítulo para fins de uma melhor sistematização, porquanto o que se busca é analisar os impactos de sua adoção no plano interno. De todo modo, em ambos os planos de vigência, os referidos métodos visam a limitar a legislação fiscal de cada Estado. A diferença, neste sentido, é o instrumento que lhes veiculam; nos tratados internacionais, são estes que dispõem sobre os métodos a serem adotados como forma de limitação das jurisdições fiscais internas, ao passo que nas medidas unilaterais a própria legislação tributária cuida, por meio daqueles, de limitar o alcance de suas imposições.

Pretende-se, ademais, examinar as vantagens da adoção desses métodos na qualidade de medidas unilaterais - no escopo de se inibir a ocorrência da múltipla tributação internacional, além de examinar a atual legislação brasileira de tributação em bases universais, para fins de se verificar se o Brasil dispõe de fontes dessa natureza na ordem jurídica vigente.

Neste trabalho, procede-se à abordagem dos métodos apontados como mais relevantes por Heleno Tôrres (2001, p. 425), a saber: isenção, crédito de imposto (imputação) e dedução.

5.1.1 Método da isenção

A isenção tributária se caracteriza pela situação jurídica na qual determinadas normas preveem hipóteses que, embora aprioristicamente abrangidas pelo âmbito de incidência de um tributo, devem ser excluídas deste, o que obsta o surgimento da obrigação tributária em relação aos fatos descritos na previsão isentiva. Carvalho (2011, p. 568) aborda a forma como as normas de isenção atuam em face da regra-matriz de incidência tributária, nos seguintes termos:

Guardando a sua autonomia normativa, a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os, parcialmente. É óbvio que não pode haver supressão total do critério, porquanto equivaleria a destruir a regra-matriz, inutilizando-a como norma válida no sistema. O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do consequente.

No tocante à adoção do método em tela para fins de se evitar a múltipla tributação internacional, a isenção consiste na exclusão da pretensão fiscal interna em relação às rendas produzidas além das fronteiras do Estado tributante⁴². Nesta medida, é apropriado falar-se na utilização do método isentivo pelos países que adotam a tributação em bases universais, na medida em que, naqueles onde se opta por um sistema territorial, a produção de rendimentos noutras localidades seria irrelevante para fins tributários. Heleno Tôrres (2001, p. 431) elucida que:

Tais normas isentivas só incidem sobre os fatos imponíveis porque os enunciados de localização permitem identificar, nos termos da conexão pessoal (princípio da universalidade), a presença da categoria de rendimento tributável fora do território do Estado pretensor. Assim, verificada a conexão pessoal (residente, não residente) para definição do regime impositivo; estabelecida a localização da fonte do rendimento (dentro/fora) e qualificada a categoria da renda imponível, completam-se os critérios de identificação do fato-evento imponível com elemento de estraneidade que comporá a hipótese de incidência da norma impositiva que, territorialmente, incidiria, caso não se aperfeiçoasse o suporte fático da regra

⁴² Consoante pontua Fuck (2011, p. 10), a utilização do método da isenção para evitar a múltipla tributação internacional é típica “da Europa continental e já aparece no tratado entre Prússia e Áustria de 21 de junho de 1899, em que os dois Estados dividiam entre si as hipóteses de incidência para tributar exclusivamente no caso de dupla tributação internacional”.

localização, pressuposto da isentiva, eliminando, assim, o virtual concurso de pretensões impositivas.

Identificam-se duas modalidades da técnica em foco. A primeira, conforme Andrade (2008, p. 380), é a isenção integral, pela qual o país de residência do investidor exclui do âmbito de incidência da norma impositiva todos os resultados produzidos além de suas fronteiras; os rendimentos forâneos, portanto, não são considerados sequer para fins de aferição de eventual alíquota progressiva em face do rendimento total. Na mesma página, o autor esclarece que “a isenção integral convém a países com fluxo recíproco de investimentos, visto que a perda de receita numa situação importará em acréscimo na situação inversa”, o que revela ser esta espécie mais apropriada para países desenvolvidos.

De outro lado, a isenção com progressividade, consoante Andrade (2008, p. 381), “ainda que desonerando o rendimento anteriormente tributado, o considera para efeito de determinação da faixa (*bracket*) de tributação do rendimento total, no caso de alíquotas progressivas”. Dispõe este autor, ainda, que se trata de um método “mais frequentemente aplicável às pessoas físicas e de modo geral por países desenvolvidos, em que a tributação progressiva é mais comum”.

De acordo com Heleno Tôrres (2001, p. 427), a isenção empreende a busca pela neutralidade fiscal à importação, a qual se caracteriza pela situação em que a ordem fiscal interna deve dispensar a seus residentes que auferem rendas externamente um tratamento tributário idêntico àquele praticado, no país onde os resultados são produzidos, em relação aos sujeitos que atuam tão somente neste último⁴³.

A despeito de sua efetividade, a isenção comporta alguns aspectos que são criticados pela doutrina especializada. Fuck (2011, p. 10) aponta que, ao impedir o surgimento da imposição fiscal em relação a determinados fatos, o método em exame “afeta a aplicação das demais normas tributárias que incidem em etapas posteriores, inclusive as benéficas ao contribuinte, por exemplo, deduções e aspectos da capacidade contributiva relativos aos bens e às relações econômicas isentas”.

Outro ponto a que se faz alusão é a possibilidade de que a adoção da isenção venha a ocasionar o fenômeno denominado dupla não-tributação internacional. Fuck (2011, p. 12) afirma que:

[...] Quando nenhum Estado tributa o sujeito passivo ou há disparidade na interpretação de tratados internacionais pelas respectivas administrações tributárias,

⁴³ Na mesma página, o autor enfatiza que o princípio da neutralidade fiscal à importação visa a assegurar “aos residentes de um Estado, que produzem rendas externamente, o mesmo tratamento que o país da fonte concede aos seus residentes, e aos sujeitos não-residentes o mesmo tratamento concedido aos seus residentes, que produzem rendas internamente”.

o método da isenção, antes de evitar a pluritributação internacional, acarreta a dupla não-tributação internacional, ou seja, o contribuinte em atividade transnacional não é tributado por nenhuma das soberanias tributárias a que está legitimamente submetido⁴⁴.

De todo modo, a adoção da isenção mostra-se efetiva para a persecução dos fins em comento, diante de sua índole preventiva em relação ao surgimento da múltipla tributação internacional.

5.1.2 Método do crédito de imposto

Igualmente apto a solucionar os efeitos da múltipla tributação é o método do crédito de imposto⁴⁵ – também denominado método da imputação, o qual se caracteriza pela possibilidade de se efetivar um abatimento, no momento do pagamento do tributo devido no país de residência do investidor, do imposto sobre a renda devidamente pago ao país da fonte dos rendimentos⁴⁶.

Nesta medida, para efeitos da incidência do crédito de imposto, faz-se relevante o imposto que incide sobre o rendimento auferido no exterior, ao passo que, no âmbito da isenção, leva-se em conta os resultados produzidos no exterior, que devem ser desconsiderados para fins de cálculo do imposto a ser pago no Estado de residência.

Ademais, pode-se apontar como traço distintivo o fato de que, enquanto a isenção exerce uma blindagem sobre determinadas hipóteses de incidência – obstando que em relação a elas ocorra o surgimento da obrigação tributária, a imputação se projeta na “própria constituição do crédito tributário, isto é, após a ocorrência do fato gerador, a incidência da norma tributária, o surgimento da obrigação tributária, a apuração da base de cálculo, a definição da alíquota e o desconto das deduções” (FUCK, 2011, p. 14). Com efeito, o método do crédito de imposto mostra-

⁴⁴ Fuck (2011, p. 12) esclarece, ainda, que, embora normalmente a isenção consagrada na legislação interna seja incondicional, foram desenvolvidas cláusulas condicionais direcionadas justamente a evitar o surgimento do fenômeno da dupla não tributação internacional. A primeira delas é a “sujeição de tributação (*subject-to-tax clause*), que determina ao contribuinte provar a efetiva imposição, pagamento e não-restituição de tributo semelhante no exterior, sob pena de perder o benefício isentivo”. Na mesma página, o autor registra que alguns Estados optam por utilizar “cláusulas de substituição do método (*switch-over-clause*), que alteram o método da isenção para outro, quando as autoridades tributárias dos Estados pactuantes se encontram em desacordo quanto à aplicação do método da isenção”.

⁴⁵ Consoante descreve Fuck (2011, p. 14), “o método da imputação, ou do crédito, foi desenvolvido como técnica unilateral para evitar a pluritributação internacional, instituída na Grã-Bretanha pelo *Income Tax Act 1918 sect. 257* em relação a tributos de outras nações do Império Britânico e no mesmo ano estabelecido nos Estados Unidos da América para tributos estrangeiros”.

⁴⁶ Heleno Tôrres (2001, p. 472-473) menciona, ainda, a existência do método do crédito de imposto societário, que se demonstra aplicável às conjunturas em que se verifica a dupla tributação por distribuição societária, já comentada neste trabalho. Neste panorama, o método consistiria na “concessão de um crédito de imposto aos acionistas relativo ao imposto que foi pago pela empresa (IRPJ), no equivalente dos respectivos percentuais”. Na mesma página, ressalta-se, o autor explicita que à situação em comento aplica-se, também, o método da isenção, “sobre a empresa ou sobre os acionistas”.

se apto a eliminar a múltipla tributação internacional após seu surgimento, ao invés de se revestir de cunho preventivo em relação à sua ocorrência.

O método em foco, neste sentido, confere ao contribuinte um direito subjetivo de invocar o crédito constituído pelo pagamento no exterior, como forma de concretização do abatimento. Heleno Tôrres (2001, p. 439) esclarece que

O crédito de imposto consiste em um abatimento “imposto por imposto” e, em particular, do imposto pago no exterior sobre os rendimentos de fonte estrangeira que correspondem também ao imposto devido no país da residência, exclusivamente como forma de eliminar a pluritributação internacional. Por isso, o crédito de imposto aparecerá sempre como objeto de uma particular relação jurídica, figurando o contribuinte no seu polo ativo, dotado do direito subjetivo à imputação dos impostos pagos no exterior. Não dependerá de nenhuma discricionariedade o seu reconhecimento: demonstrado o pagamento de créditos tributários no exterior e a incidência interna sobre o respectivo rendimento, lucro ou ganho, a Administração Tributária somente poderá recusar o reconhecimento ao direito de crédito se o contribuinte deixar de atender a algum pressuposto exigido por lei.

Identifica-se que o método em comento pode apresentar-se sob a forma da imputação ordinária, verificável na hipótese de o crédito do imposto poder ser abatido desde que não ultrapasse, quantitativamente, o valor devido como crédito tributário ao próprio Estado de residência (ANDRADE, 2008, p. 382).

É possível que o crédito de imposto seja adotado, outrossim, na modalidade da imputação integral, pela qual o crédito do imposto pago no país da fonte é totalmente abatido no Estado da residência, ainda que superior ao crédito tributário existente neste último. Andrade (2008, p. 383) observa que, nesta espécie, o método “se assemelha à isenção sempre que o imposto no país de fonte for igual ou superior ao do país de residência”.

No tocante à utilização do método em tela, é viável observar o escopo de se atingir a neutralidade fiscal à exportação, que, de acordo com Heleno Tôrres (2001, p. 427), se caracteriza pela situação em que a ordem jurídica interna dispensa aos seus residentes que auferem rendimentos no exterior tratamento fiscal idêntico aos residentes que tão somente produzem rendas internamente.

Evidencia-se que a imputação demonstra aspectos positivos, aos quais cabe dar relevo. Merece realce o momento da incidência da norma que consagra o crédito de imposto, qual seja, quando da constituição do crédito tributário, o que importa no fato de que o presente método não inibe a incidência de normas benéficas ao contribuinte – como por exemplo as deduções, o que se verifica na aplicação da isenção. Isto porque, insta reiterar, esta atua de molde a afastar o próprio surgimento da obrigação tributária.

É válido apontar, outrossim, o fato de que a utilização da imputação não ocasiona o risco de configuração da dupla não tributação, porquanto ao contribuinte que atua em âmbito transnacional somente assiste o direito de invocar o crédito de imposto pago no exterior caso esta prestação realmente tenha sido adimplida.

Neste ponto, inclusive, reside outro aspecto favorável, na medida em que se propicia ao Estado tributante – que adota o crédito de imposto como medida unilateral - uma maior segurança, no sentido de que a renúncia à imposição fiscal interna somente se concretiza junto aos contribuintes que efetivamente tenham sido tributados no estrangeiro. Fuck (2011, p. 14) alerta que “a concessão do crédito depende de prova pelo contribuinte da cobrança, do pagamento de tributo semelhante, em virtude do mesmo elemento material do gerador, por autoridade estrangeira, e sem previsão de restituição”.

Revela-se, portanto, recomendável a adoção do método da imputação, sobretudo na qualidade de medida unilateral, porquanto apresenta os aspectos positivos ora apontados⁴⁷.

5.1.3 Método da dedução

Este método opera-se ao tempo da constituição do crédito tributário no país da residência, de modo que o valor do imposto pago no exterior é deduzido no âmbito da aplicação da jurisdição fiscal interna por ser reputado despesa. Neste sentido, a base de cálculo sobre a qual há de incidir a alíquota do imposto no Estado de residência é determinada após a concretização da referida dedução.

Consoante elucida Heleno Tôrres (2001, p. 470), o fundamento da aplicação do método em exame é a consideração de que os tributos suportados no país da fonte representam despesas inerentes à produção dos rendimentos. Ao delimitar este suporte, pontua o autor que “para que se reconheça o tributo pago no estrangeiro como despesa, aos fins da dedução, o mesmo deve ser inerente ao exercício da empresa e/ou à atividade produtiva de renda, seguido da devida confirmação documental de ter sido efetivamente pago”.

Cumprir pontuar que, em razão de se visualizar o tributo estrangeiro como mera despesa relativa à produção da renda, e de sua dedução ocorrer nesta qualidade, o método em tela não é propriamente voltado a eliminar a múltipla tributação internacional, mas tão somente a abrandar seus efeitos. Fuck (2011, p. 19) avalia que

Somente na hipótese extrema do tributo estrangeiro ser capaz de anular ou tornar negativa a base de cálculo, a pluritributação internacional seria eliminada. Em

⁴⁷ Fuck (2011, p. 15) enfatiza que, hodiernamente, vislumbra-se uma “grande tendência de crescimento de prestígio” do método do crédito de imposto, em substituição à utilização de métodos como, por exemplo, a isenção.

situações específicas, ainda, o método da dedução pode ser até mais benéfico ao contribuinte que os métodos isentivo ou do crédito, como, v.g., quando há prejuízo internamente, mas lucro no exterior, no caso de tributo sobre a renda, de modo que o método da dedução aumente ainda mais a renda negativa para efeitos tributários ou quando o valor do tributo no exterior é muito elevado, principalmente em relação ao limite do crédito que poderia ser obtido por meio do método da imputação.

Com efeito, é viável observar que a adoção do método em tela não é motivada pelo escopo de se atingir algum aspecto da neutralidade fiscal internacional – como se observa nos métodos já abordados, mas sim de se perseguir a eficiência nacional, que se revela na produção de vantagens para o próprio Estado⁴⁸.

5.2 A avaliação da atual sistemática brasileira de tributação em bases universais no tocante à adoção de métodos para evitar a múltipla tributação – uma análise da Lei 12.973/2014

Neste ponto, avalia-se se a legislação brasileira incorpora medidas unilaterais para evitar a ocorrência do fenômeno em foco, o que demanda a abordagem da atual normatização pertinente, consubstanciada na Lei 12.973 (BRASIL, 2014)⁴⁹. Esta, entre outras providências, alterou a legislação federal relativa ao Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza das Pessoas Jurídicas e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, dispondo, expressamente, sobre a tributação das empresas coligadas e controladas por pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil.

Na sistemática consignada na nova legislação, foi consagrada uma série de deduções, voltadas a afastar ou, ao menos, mitigar a ocorrência da múltipla tributação internacional. Godoi (2014, p. 304) ressalta que “algumas dessas deduções já constavam da legislação anterior, mas foram incluídas outras, de modo a evitar com mais eficácia a dupla tributação da renda”.

O regramento em foco inicia-se no art. 85 do referido diploma, do qual se extrai que:

Para fins de apuração do imposto sobre a renda e da CSLL devida pela controladora no Brasil, poderá ser deduzida da parcela do lucro da pessoa jurídica controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior, a parcela do lucro oriunda de participações destas em pessoas jurídicas controladas ou coligadas domiciliadas no Brasil.

⁴⁸ Heleno Tôres (2001, p. 471), neste sentido, anota que “O método da dedução persegue o fim da eficiência nacional; por este motivo não pode ser estudado e utilizado sob a perspectiva das categorias de investidores (residentes e não-residentes) e tampouco está atrelado a um conceito de neutralidade fiscal de caráter internacional. Antes é estabelecido por parâmetros de vantagens conseguidas pelo Estado da residência, entendido enquanto unidade global, com o aumento de suas entradas fiscais”.

⁴⁹ Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm>. Acesso em: 27 mai. 2015.

A medida estatuída neste artigo visa a evitar, basicamente, que a parcela de lucro oriunda da participação das controladas domiciliadas no exterior em pessoas jurídicas controladas ou coligadas residentes no Brasil seja computada tanto na tributação daquelas empresas quanto destas últimas.

A seu turno, o artigo 86⁵⁰, segundo Godoi (2014, p. 304), merece destaque na medida em que “anula a dupla tributação provocada pela aplicação cumulativa da legislação de transparência fiscal internacional e da legislação de preços de transferência ou subcapitalização”⁵¹.

O artigo 87 elenca a previsão mais condizente com as considerações já tecidas sobre o método da dedução, eis que dispõe sobre a possibilidade de se deduzir, para fins de determinação da base de cálculo do imposto a ser pago pela pessoa jurídica no Brasil, o imposto pago no exterior por suas controladas. Preconiza o dispositivo que:

A pessoa jurídica poderá deduzir, na proporção de sua participação, o imposto sobre a renda pago no exterior pela controlada direta ou indireta, incidente sobre as parcelas positivas computadas na determinação do lucro real da controladora no Brasil, até o limite dos tributos sobre a renda incidentes no Brasil sobre as referidas parcelas⁵².

Do mesmo modo, o artigo 88 contempla hipótese de dedução do tributo suportado no exterior, cingindo-se, neste caso, à situação concernente ao imposto sobre a renda retido na fonte pela jurisdição estrangeira. Deve ser deduzido, especificamente, “o imposto sobre a renda retido na fonte no exterior incidente sobre os dividendos que tenham sido computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL”, desde que a coligada no exterior atenda aos requisitos

⁵⁰ Preceitua o dispositivo que: “Poderão ser deduzidos do lucro real e da base de cálculo da CSLL os valores referentes às adições, espontaneamente efetuadas, decorrentes da aplicação das regras de preços de transferência, previstas nos arts. 18 a 22 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e das regras previstas nos arts. 24 a 26 da Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, desde que os lucros auferidos no exterior tenham sido considerados na respectiva base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil ou a ela equiparada, nos termos do art. 83 e cujo imposto sobre a renda e contribuição social correspondentes, em qualquer das hipóteses, tenham sido recolhidos”. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm>. Acesso em: 02 jun. 2015.

⁵¹ Andrade Filho (2014, p. 576) faz referência aos requisitos para a dedução prevista no referido dispositivo, nos seguintes termos: “A parcela a ser deduzida: (a) deve referir-se a operações efetuadas com a respectiva controlada, direta ou indireta, da qual o lucro seja proveniente; (b) deve ser proporcional à participação na controlada no exterior; (c) deve estar limitada ao valor do lucro auferido pela controlada no exterior; e (d) deve ser limitada ao imposto devido no Brasil sobre os lucros do exterior que estejam sendo tributados”.

⁵² Os parágrafos do artigo 87 da Lei 12.973 (BRASIL, 2014) disciplinam a aplicação do aludido método. Merecem destaque as dicções dos parágrafos 4º e 8º, que estipulam, respectivamente, que: “o valor do tributo pago no exterior a ser deduzido não poderá exceder o montante do imposto sobre a renda e adicional, devidos no Brasil, sobre o valor das parcelas positivas dos resultados, incluído na apuração do lucro real”; e “o saldo do tributo pago no exterior que exceder o valor passível de dedução do valor do imposto sobre a renda e adicional devidos no Brasil poderá ser deduzido do valor da CSLL, devida em virtude da adição à sua base de cálculo das parcelas positivas dos resultados oriundos do exterior, até o valor devido em decorrência dessa adição”.

estipulados pelo artigo 81⁵³ do mesmo diploma, e sejam observados limites atinentes aos valores a serem deduzidos.

O artigo 89, por sua vez, versa sobre a dedução autorizada pelo já mencionado artigo 87, de modo a consignar que, para fins desta, a matriz e a pessoa jurídica controladora – ou equiparada – podem considerar como imposto pago “o imposto sobre a renda retido na fonte no Brasil e no exterior, na proporção de sua participação, decorrente de rendimentos recebidos pela filial, sucursal ou controlada, domiciliadas no exterior”.

Cumprindo registrar, outrossim, que, consoante observa Andrade Filho (2014, p. 578), o diploma legal ora abordado não disciplina expressamente todas as possíveis situações que envolvam a tributação de rendimentos obtidos mediante filiais e sucursais no exterior. Nada obstante, o artigo 92 autoriza que a estas seja aplicado o disposto nos artigos 77 a 80 – referentes à tributação das controladoras, bem como nos artigos 85 a 91 - regras pertinentes às deduções e aos pagamentos.

Consoante se observa, a atual legislação brasileira de tributação das pessoas jurídicas em bases universais prestigia, como medida unilateral em face dos efeitos da múltipla tributação internacional o método da dedução, abordado no ítem anterior.

No tocante à utilização desta técnica, urge atentar para o posicionamento de Heleno Tôrres (2001, p. 471-472), para quem a dedução não dispõe do mesmo nível de eficácia que a isenção e o crédito de imposto, razão pela qual, inclusive, é normalmente empregada em relação a categorias específicas de rendimentos, e em caráter subsidiário a outros métodos. Elucida o autor que:

Em termos de política internacional, este método, em face do atual quadro de ampliação do mercado internacional e interconexão das economias nacionais, mostra-se, em certa medida, inadequado, nada obstante ser praticado por vários dos mais modernos sistemas tributários [...]. Todavia, quando aplicado em modo subsidiário àqueles outros métodos, se apresenta bastante útil para proceder a certas correções ou adequações de situações mais complexas, particularmente inerentes ao crédito de imposto.

Tornando mais evidente os motivos pelos quais a técnica da dedução se revela menos eficaz que os demais métodos, Fuck (2011, p. 22) explica que:

Constata-se que os métodos da dedução, da redução da alíquota e da redução do tributo somente eliminam por completo a pluritributação internacional em raros

⁵³ O artigo 81 da Lei 12.973 (BRASIL, 2014) estatui as condições para que os lucros auferidos por intermédio de coligada domiciliada no exterior sejam computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL no balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil. Exige-se, basicamente, que a empresa investida: não esteja sujeita a regime de subtributação; não esteja localizada em país ou dependência com tributação favorecida, ou não seja beneficiária de regime fiscal privilegiado; não seja controlada, direta ou indiretamente, por pessoa jurídica submetida a tratamento tributário previsto no inciso I.

casos. Na realidade, essas técnicas foram desenvolvidas já como forma de diminuir a onerosidade dos efeitos da pluritributação internacional e não de solucionar por completo o problema, daí seu uso subsidiário. Com efeito, enquanto a relação entre tributos pagos no exterior e base de cálculo interna quase sempre é muito expressiva, a redução da alíquota ou do tributo raramente é prevista de forma bastante significativa, mas bastante limitada. Destarte, esses métodos eliminam a pluritributação internacional somente em situações restritas e excepcionais, abrangendo apenas uma quantidade mínima de casos.

De todo modo, é preciso reconhecer que a nova sistemática de tributação dos lucros auferidos – direta ou indiretamente – pelas pessoas jurídicas no exterior fornece meios aptos a, ao menos, atenuarem as consequências do fenômeno em comento, e que, dada sua adoção de forma unilateral, isenta sua aplicação de todos os possíveis entraves inerentes à utilização de mecanismos de fonte internacional.

5.3 A necessidade de ampliação da utilização de medidas unilaterais

A adoção de mecanismos em caráter unilateral fornece vantagens sobretudo no âmbito de sua aplicabilidade, por não se submeter aos entraves encontrados na utilização de tratados - em razão de serem, estes, eivados da condição de fontes internacionais.

Nesta perspectiva, as medidas unilaterais apresentam-se, de modo geral, melhor capacitadas a conferirem segurança jurídica aos contribuintes que desenvolvem atividades produtivas transnacionais, bem assim a lograrem pleno êxito no escopo de evitar a ocorrência ou eliminar os efeitos da múltipla tributação internacional. Encontra-se, neste sentido, opiniões conforme as quais esses métodos representam “o âmago das possibilidades de resolução do problema em tela” (TÔRRES, 2001, p. 424).

Entretanto, cumpre pontuar que uma maior consagração da utilização dessas medidas somente será viável se os Estados tributantes se demonstrarem dispostos a repensarem os propósitos da tributação em bases universais, de modo que esta não seja utilizada somente para fins de se aumentar arrecadações indiscriminadamente, mas sim com o escopo precípuo de evitar a fuga de capitais para jurisdições de tributação favorecida, bem como de promover a neutralidade fiscal internacional, no intuito de assegurar maior justiça tributária a seus contribuintes⁵⁴. Somente com

⁵⁴ Estrada (2014), ao comentar a nova sistemática brasileira de tributação das empresas controladas e coligadas, afirma que a Lei 12.973 (BRASIL, 2014) trouxe previsões que representaram desincentivo aos investimentos oriundos de países vizinhos na economia brasileira, sustentando que: “A primeira razão do desincentivo à concentração dos investimentos regionais em estruturas societárias brasileiras é a sistemática de tributação automática dos lucros de sociedades controladas e coligadas no exterior [...]. O Poder Executivo, no afã de arrecadar, perdeu uma excelente oportunidade de fomentar o papel do Brasil como potência regional. Isto porque a nova sistemática de tributação adotada pela Lei 12.973 [...] consegue ser pior que a anterior, já que tributa automaticamente não só os lucros das controladas diretas no exterior, como também os das controladas indiretas [...]”. Sem a pretensão de adentrar no mérito da discussão pormenorizadamente trazida pelo autor, que envolve aspectos de ordem econômica, jurídica e política, é viável observar a existência de um manifesto anseio por parte das jurisdições fiscais que adotam a tributação em bases

base nesta concepção os Estados demonstrar-se-iam motivados a adotar outras medidas de cunho unilateral, por meio das quais imporiam limites mais definidos à sua própria jurisdição tributária e, com eficácia, proporcionariam a seus residentes maior proteção em face da múltipla tributação internacional.

No caso brasileiro, a fim de assegurar que a busca por se eliminar cabalmente os efeitos do fenômeno venha a lograr pleno êxito, far-se-ia proveitosa a utilização de outros métodos unilaterais – além da dedução, tais como, por exemplo, o método da imputação, que se mostra apto a solucionar o problema da múltipla tributação internacional ao tempo da constituição do crédito tributário na jurisdição fiscal interna, por meio do abatimento, sob a forma de crédito, do tributo pago no exterior. Consoante demonstrado, trata-se de meio idôneo a, ademais, promover uma maior segurança para o Estado, além de não apresentar efeitos temerários como, por exemplo, a possibilidade de ocasionar a dupla não tributação internacional.

6 CONCLUSÃO

Em vias do exposto neste artigo, logrou-se demonstrar que os tratados internacionais para evitar a múltipla tributação são instrumentos por meio dos quais os Estados soberanos pactuam a limitação de suas pretensões tributárias, mediante normas de distribuição ou limitação de competências.

Verificou-se que, desde o advento da utilização dos tratados com os objetivos em foco, passando-se pelas elaborações de diversas convenções-modelo voltadas a orientar a celebração dos referidos acordos internacionais, até se atingir o patamar atual caracterizado pela existência de um extenso conjunto de diplomas desta natureza, os tratados em face da múltipla tributação internacional forneceram louváveis contribuições no combate aos efeitos deste fenômeno.

Não obstante, foi possível identificar uma série de dificuldades afloradas no âmbito da adoção destes instrumentos. Constatou-se, principalmente, problemas oriundos da aplicabilidade e interpretação dos tratados, além da frequente ocorrência de conflitos de interesses entre os Estados negociantes, não somente no plano das tratativas como também em momentos posteriores. Ademais, visualizou-se uma série de aspectos delicados na relação entre os tratados sobre matéria tributária e as fontes normativas internas, donde se conclui que, em função de se tratar de mecanismos internacionais, a mencionada relação origina situações jurídicas que, muitas vezes, limitam a aptidão de os tratados em face da múltipla tributação internacional atingirem plenamente seus objetivos.

universais no sentido de elevar a arrecadação interna proveniente da tributação dos resultados produzidos externamente. Neste âmbito inserem-se as considerações ora tecidas.

Ressou, portanto, necessária a abordagem de outros instrumentos, razão pela qual procedeu-se à análise de medidas unilaterais apontadas pela doutrina especializada. A adoção destas caracteriza-se por se efetivar na legislação interna dos Estados potencialmente envolvidos com a múltipla tributação internacional, e por veicular métodos de autolimitação de pretensões fiscais.

Entre os métodos unilaterais analisados, pode-se concluir que a isenção é aquela que se volta propriamente a evitar a ocorrência da múltipla tributação internacional, ao passo que a imputação e a dedução se destinam mais especificamente a combaterem seus efeitos. Sopesando-se as características e efeitos de cada um, concluiu-se pela existência de aspectos mais vantajosos na imputação, porquanto a forma do crédito de imposto para efeitos de abatimento do tributo pago no exterior propicia maior segurança ao Estado tributante e obsta a dupla não tributação; ademais, por atuar no momento do pagamento do tributo devido no país de residência do investidor, o método não afasta a incidência de normas benéficas após a constituição do crédito tributário. Por estas razões, é viável defender um maior enraizamento desta medida, a qual, inclusive, poderia ser adotada na sistemática vigente no Brasil, que somente dispõe atualmente de métodos dedutivos.

Viabilizou-se a percepção de que as medidas unilaterais estampam maior aptidão de inibir a múltipla tributação internacional, visto que não encontram os entraves observados na aplicação dos tratados, além de proporcionarem maior segurança jurídica ao contribuinte multiplamente tributado, na medida em que o próprio Estado que institui a tributação universal limita sua competência fiscal.

Conclui-se que os esforços voltados à eliminação da múltipla tributação internacional, malgrado sejam empreendidos desde aproximadamente o século XIX, ainda não perfizeram um patamar de plenitude, diante das dificuldades pertinentes à sua aplicabilidade e interpretação, além dos obstáculos de natureza política e, ainda, da resistência demonstrada por muitos países em renunciar à totalidade ou a parcela de suas competências tributárias. Neste sentido, as medidas hodiernamente observadas, embora muitas vezes efetivas, ainda não viabilizaram uma equalização definitiva do problema, motivo pelo qual sustenta-se a necessidade de uma maior consagração dos métodos unilaterais, além de medidas de cooperação fiscal internacional.

7 REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

ANDRADE, André Martins de. **A tributação universal da renda empresarial: uma proposta de sistematização e uma alternativa inovadora**. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

BRASIL. **Constituição** (1988).

_____. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. **Apelação Cível 0011343-50.2004.4.03.6105, São Paulo, 08.05.14**. Disponível em: <<http://trf-3.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/25149759/apelacao-civel-ams-11343-sp-0011343-5020044036105-trf3>>. Acesso em: 21 mai. 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 426.945, Brasília, DF, 18.12.01**. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/19446494/recurso-especial-resp-426945-pr-2002-0043098-0/certidao-de-julgamento-19446497>>. Acesso em: 21 mai. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1480, Brasília, DF, 26.06.01**. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14819932/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-1480-df-stf>>. Acesso em: 16 mai. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1625, Brasília, DF, 10.04.15**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1675413>>. Acesso em: 02 jun. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2588, Brasília, DF, 10.02.2014**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDiarioProcesso.asp?numDj=27&dataPublicacaoDj=10/02/2014&incidente=1990416&codCapitulo=5&numMateria=6&codMateria=1>>. Acesso em: 31 mar. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Carta Rogatória nº 8.279, Brasília, DF, 04.05.1998**. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/19162742/carta-rogoria-cr-8279-at-stf>>. Acesso em: 16 mai. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 249.979-RS, Brasília, DF, 04.08.1999**. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14757208/recurso-extraordinario-re-249970-rs-stf>>. Acesso em: 18 mai. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 466.343-SP, Brasília, DF, 03.12.2008.** Disponível em: http://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STF/IT/RE_466343_SP_1278971570481.pdf?Signature=989EUTKSjGbqE8Z%2BF4%2BY90MWayo%3D&Expires=1432073233&AWSAccessKeyId=AKIAIPM2XEMZACAXCMBA&response-content-type=application/pdf&x-amz-meta-md5-hash=49d88a9d9571e722a5d5e3a66747d4fd. Acesso em: 19 mai. 2015.

_____. **Decreto nº 7.030, de 14 de dezembro de 2009.** Promulga a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, concluída em 23 de maio de 1969, com reserva aos Artigos 25 e 66. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D7030.htm. Acesso em: 15 mai. 2015.

_____. **Lei 12.973, de 13 de maio de 2014.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm. Acesso em: 26 mai. 2015.

BRITTO, Demes. **A problemática de conflito entre o direito interno e o direito internacional em matéria tributária.** In: PEREIRA, Marco Antônio Chazaine (Coord.). **Direito Tributário Internacional – Aspectos práticos.** 2º vol. São Paulo: LTr, 2014.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CASARINI, Roberto Pinatti. **A tributação pelo imposto sobre a renda dos lucros auferidos mas não distribuídos por controladas e coligadas não residentes.** In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Sistema tributário, legalidade e direito comparado: entre forma e substância.** Belo Horizonte: Fórum, 2010.

CHIAPPINI, Carolina Gomes. **Reflexos da Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados no ordenamento jurídico brasileiro.** Rio de Janeiro, 2011. Disponível em: http://www4.jfrj.jus.br/seer/index.php/revista_sjrj/article/view/254/234. Acesso em: 15 mai.2015.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria da Evasão e da Elisão em Matéria Tributária. Planejamento Fiscal – Teoria e Prática.** São Paulo: Dialética, 1998.

ESTRADA, Roberto Duque. **Brasil só será potência regional com a revisão da tributação de controladas.** Rio de Janeiro, 2014. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-jun-25/brasil-potencia-regional-revisao-tributacao-controladas>>. Acesso em: 03 mai. 2015.

FUCK, Luciano Felício. **Métodos para evitar a pluritributação internacional.** Brasília, 2011. Disponível em: <<http://portalrevistas.ucb.br/index.php/rvmd/article/viewFile/2615/1605>>. Acesso em: 26 mai. 2015.

GODOI, Marciano Seabra de. **A nova legislação sobre tributação de lucros auferidos no exterior (Lei 12.973/2014) como resultado do diálogo institucional estabelecido entre o STF e os poderes executivo e legislativo da União.** In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). **Grandes questões atuais do direito tributário.** vol. 18. São Paulo: Dialética, 2014.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Direito Tributário Internacional Contextualizado.** São Paulo: *Quartier Latin*, 2009.

MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **O *treaty-making power* na Constituição brasileira de 1988: uma análise comparativa do poder de celebrar tratados à luz da dinâmica das relações internacionais.** Brasília, 2001. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0034-73292001000200005&script=sci_arttext>. Acesso em: 16 mai. 2015.

MELLO, Elizabete Rosa de. **Tributação das empresas coligadas e controladas no exterior** [Mensagem pessoal]. Recebida por: <feliperochajf@hotmail.com>. Acesso em: 21 mai. 2015.

MOREIRA, André Mendes. **Elisão e Evasão Fiscal – Limites ao Planejamento Tributário.** Rio de Janeiro, 2003. Disponível em: <<http://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/elisao-e-evasao-fiscal-limites-ao-planejamento-tributario/>>. Acesso em: 07 mai. 2015.

PIRES, Manuel. **Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento.** Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1987.

REZEK, J. F. **Direito Internacional Público – Curso Elementar**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

SANTIAGO, Igor Mauler. **Direito Tributário Internacional: Métodos de solução dos conflitos**. São Paulo: *Quartier Latin*, 2006.

SILVA, Eivany Antonio da. **Imposto de renda: lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior**. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário, 1997.

SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tratados internacionais contra a bitributação**. In: PEREIRA, Marco Antônio Chazaine (Coord.). **Direito Tributário Internacional – Aspectos práticos**. 2º vol. São Paulo: LTr, 2014.

TAVOLARO, Agostinho Toffoli. **Tratados para evitar a dupla tributação internacional**. Campinas, 2004. Disponível em: <<http://www.tavolaroadvogados.com/doutrina/cs537.pdf>>. Acesso em: 04 mai.2015.

TEIXEIRA, Érico. **Análise do Art. 98 do CTN**. Disponível em: <<http://ericoteixeira.com.br/blog/?p=1365>>. Acesso em: 21 mai. 2015.

TÔRRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre a renda de empresas**. 2. ed. São Paulo: RT, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e princípios constitucionais tributários**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

VOGEL, Klaus. **On Double Taxation Conventions – A Commentary to the OECD, UN and US Models Conventions for the avoidance of Double Taxation of Income and Capital**. Deventer and Boston: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.