

DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL: A RECENTE EXTINÇÃO DO ACORDO INTERNACIONAL DESTINADO A EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO FIRMADO ENTRE A REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL E A REPÚBLICA FEDERAL DA ALEMANHA

Luciano Monti Favaro^{*}

RESUMO:

Esse artigo tem por objetivo estudar a Convenção Internacional destinada a evitar a dupla tributação internacional firmada entre a República Federativa do Brasil e a República Federal Alemã. Trata-se, inicialmente, da análise das noções gerais do Direito Tributário Internacional, bem como do estudo das fontes do direito internacional, discorrendo, depois, sobre a diferença entre fonte material e fonte formal. Após, adentra-se ao estudo da dupla tributação internacional como objeto do Direito Tributário Internacional. A seguir, passa-se ao exame da própria Convenção Internacional destinada a evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda e o capital e sua recente denúncia pela República Federal Alemã. Por fim, são verificados os possíveis motivos pelos quais a Alemanha denunciou a mencionada Convenção.

PALAVRAS-CHAVE: Direito Internacional. Fontes do Direito Internacional. Dupla Tributação Internacional. Convenção Internacional destinada a evitar a dupla tributação entre Brasil e Alemanha.

ABSTRACT:

This article aims at studying the International Convention for the avoidance of international double taxation signed between the Federative Republic of Brazil and Germany. It is, initially, the analysis of the general concepts of International Tax Law, and the study of the sources of international law, talking then about the difference between material and formal sources. It shows, moreover, in the study of international double taxation as objects of International Tax Law. After that, examines the International Convention for the avoidance of double taxation in respect of taxes on income and capital and its recent complaint by the German Federal Republic. Finally, its check the possible reasons why Germany has denounced the mentioned Convention.

KEYWORDS: International Law. Sources of the International Law. International double taxation. Brazilian-German international double taxation Convention.

^{*} Mestrando em Direito Internacional Econômico pela Universidade Católica de Brasília. Pós-Graduado em Direito Público e Direito do Trabalho. Bacharel em Direito. Advogado pela OAB do Distrito Federal. Professor de Direito Internacional Público, Direito Internacional Privado e Direito Civil. E-mail: lucianofav83@yahoo.com.br

SUMÁRIO

1. Introdução

2. Noções do Direito Tributário Internacional

2.1. Denominação

2.2. Objeto

2.3. Definição

3. Fontes do Direito

3.1. Fontes materiais *versus* fontes formais

3.2. Fontes do Direito Tributário Internacional

4. Dupla Tributação Internacional

4.1. Conceito

4.2. Requisitos

4.3. Espécies

4.4. Distinção entre dupla tributação internacional e outros institutos

4.5. Medidas para a solução da dupla tributação internacional

4.5.1. Métodos internacionais

5. O acordo internacional destinado a evitar a dupla tributação firmado entre o Brasil e a Alemanha e sua recente extinção

5.1. Histórico e aspectos do acordo

5.2. Métodos previstos no acordo a fim de evitar a dupla tributação

5.3. Motivo, causas e consequência da denúncia do acordo

6. Conclusão

7. Referências

1. Introdução

O presente trabalho tem como objetivo expor sobre a recente denúncia da Convenção Internacional firmada entre a República Federativa do Brasil e a

República Federal Alemã com a finalidade de evitar a dupla tributação internacional.

Essa Convenção, baseada no modelo da OCDE, foi firmada no dia 27 de junho de 1975, na cidade de Bonn, na Alemanha, após quase oito anos de negociações.

Antes de adentrar ao tema central do trabalho será necessário abordar sobre as noções gerais do Direito Internacional Tributário, a fim de identificar os institutos da dupla tributação internacional e da elisão fiscal internacional como objeto do presente estudo. Verificar-se-á, também, conceito de Direito Internacional Tributário, bem como os aspectos que levam a sua denominação.

Posteriormente, passar-se-á a um breve estudo sobre as fontes do Direito Tributário Internacional a fim de demonstrar que as Convenções Internacionais firmadas com o objetivo de evitar ou eliminar a dupla tributação internacional constituem também fonte dessa disciplina. No mesmo capítulo apresentar-se-á as diferenças entre as fontes materiais e fontes formais do direito.

Após essa parte introdutória, o enfoque do artigo será na dupla tributação internacional. Serão verificados seu conceito, requisitos e espécies.

Por fim, serão analisados os métodos previstos na Convenção Internacional mencionada a fim de evitar ou até mesmo eliminar a dupla tributação internacional, bem como serão mencionadas as possíveis causas de

sua denúncia. Denúncia essa que tem alterado relativamente o tratamento tributário nas operações transnacionais envolvendo o Brasil e a Alemanha.¹

2. Noções do Direito Tributário Internacional

Nesse primeiro tópico serão abordados os aspectos básicos da disciplina do Direito Tributário Internacional.² O objetivo é unicamente apontar as noções gerais – denominação, objeto e definição – dessa disciplina.

2.1. Denominação

Qual denominação é a mais correta a ser utilizada? Direito Tributário Internacional ou Direito Internacional Tributário? Há diferenças entre essas denominações?

Para solucionar essas questões é necessário socorrer-se das relações entre o Direito interno e o Direito internacional.³ As doutrinas que explicam essas relações são a monista e a dualista.

A doutrina dualista⁴ teve sua formulação teórica pelo jurista alemão Carl Heinrich Triepel que a apresentou num curso da Academia de Direito

¹ FUCK, Luciano Felício. **A denúncia da Convenção entre Brasil e Alemanha e os métodos para evitar a dupla tributação internacional.** Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário, Vol. 2 nº 2. Julho/Dezembro 2006, p. 256.

² A estrutura desse tópico foi baseada no livro do professor Doutor Antônio de Moura Borges, **Convenções sobre a Dupla Tributação Internacional**, Teresina: EDUFPI, capítulo I.

³ BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre a Dupla Tributação Internacional.** Teresina: EDUFPI, 2002, p. 17.

⁴ É relevante ressaltar que a expressão dualismo foi criada, em 1914, por Alfred von Verdross, sendo que Carl Heinrich Triepel a aceitou e passou a usá-la. Ver: MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de Direito Internacional Público.** São Paulo: RT, 2007, p. 54.

Internacional da Haia⁵. Posteriormente essa doutrina foi desenvolvida por Dionizio Anzilotti, professor da Universidade de Pádua⁶.

Essa teoria afirma que existem dois ordenamentos jurídicos totalmente distintos, um ordenamento internacional e outro interno. Afirma, ainda, que os dois ordenamentos só se comunicam quando há a internalização da norma internacional.⁷

Em outras palavras pode se dizer que, para essa teoria, cabe ao Direito internacional regular as relações entre os Estados e/ou organizações internacionais, já para o Direito interno cabe a regulação da conduta do Estado com os seus nacionais.⁸

A doutrina monista, por sua vez, surgiu em 1926, mediante os estudos de Hans Kelsen, jurista austríaco. Kelsen apresentou seus estudos também na Academia de Direito Internacional da Haia.

Para essa teoria, tanto as normas internas quanto as internacionais constituem um único ordenamento jurídico.⁹ Assim, os costumes internacionais têm vigência imediata nos ordenamentos jurídicos internos. De igual modo, os tratados após a ratificação pelo Poder Executivo.¹⁰

⁵ SOARES, Guido Fernando Silva. **Curso de Direito Internacional Público**. São Paulo: Atlas, 2004, p. 204.

⁶ Idem.

⁷ Nesse sentido, Mazzuoli menciona: “Para essa doutrina, as normas de Direito Internacional têm eficácia somente no âmbito internacional, ao passo que as normas de Direito interno só têm eficácia na ordem jurídica interna”. MAZZUOLI, Valerio de Oliveira, op. cit., p. 55.

⁸ Ibidem, p. 48.

⁹ Nesse sentido, Mazzuoli: “Para a corrente monista, então, o Direito Internacional e o Direito Interno são dois ramos do Direito dentro de um só sistema jurídico”. Ibidem, p. 58.

¹⁰ SOARES, Guido Fernando Silva, op. cit., p. 204.

É importante expor que se um Estado optar por aceitar a teoria monista surgirá outro problema. Qual a ordem jurídica deve prevalecer em caso de conflito? A interna ou a internacional?

Surge então, na teoria monista, uma subdivisão: o monismo internacionalista¹¹ – para os defensores dessa corrente um ato internacional sempre prevalecerá sobre uma norma interna que com ela seja contraditória – e o monismo nacionalista, segundo o qual havendo conflitos entre norma de direito interno e de direito internacional, prevalecerá a primeira em respeito à soberania do Estado.

A doutrina, como lembra Borges, tece muitas críticas a teoria dualista alegando que ela atenta contra o direito, haja vista não permitir uma relação entre as ordens jurídicas – interna e internacional.¹² No entanto, é justamente nela que alguns doutrinadores se baseiam para diferenciar a denominação de Direito Internacional Tributário da de Direito Tributário Internacional.¹³

Assim, a diferença consiste que enquanto o Direito Internacional Tributário se insere como ramo do Direito Internacional destinando a regular as relações jurídicas tributárias entre os Estados, o Direito Tributário Internacional se forma pelas normas do direito interno que regulam a relação tributária e,

¹¹ Nesse sentido, Mazzuoli menciona: “a ordem jurídica interna deve sempre ceder, em caso de conflito, em favor da ordem internacional, que traça e regula os limites da competência doméstica estatal”.MAZZUOLI, Valerio de Oliveira, op. cit., p. 61.

¹² Cf. BORGES, Antônio de Moura, op. cit., p. 18.

¹³ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 25.

cujos elementos pessoais, reais ou formais se encontram inseridos dentro do ordenamento jurídico de outros países.¹⁴

Borges assevera que se considerado a primazia das normas internacionais sobre as normas internas, no caso de conflito, o mais recomendável seria a utilização da denominação Direito Internacional Tributário.¹⁵ No entanto, argumenta que como a tributação é uma atividade interna do Estado e que somente se socorrerá às convenções internacionais caso haja um problema de ordem internacional e as leis internas não possam resolvê-lo, preferível é que a denominação de Direito Tributário Internacional.¹⁶

Conclui dizendo: “é melhor identificada pela denominação Direito Tributário Internacional, por dar ênfase ao aspecto tributário do problema com conotação internacional”.¹⁷

É interesse notar, no entanto, que Valadão, em artigo o qual tratou das fontes dessa disciplina, preferiu a utilização da denominação Direito Internacional Tributário.¹⁸

Percebe-se, assim, que a denominação é tema controvertido e que ambas apontadas acima podem ser utilizadas. Depende, no entanto, da ênfase que se quer dar a disciplina, se ao aspecto tributário ou se ao aspecto internacional.

¹⁴ Cf. BORGES, Antônio de Moura, op. cit., p. 18.

¹⁵ Ibidem, p. 19.

¹⁶ Idem.

¹⁷ Cf. BORGES, Antônio de Moura, op. cit., p. 19-20.

¹⁸ VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Pode o *Soft Law* ser considerado fonte do Direito Internacional Tributário?** Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário, Vol. 2 n° 1, Janeiro/Junho 2007, p. 13.

2.2. Objeto

Borges lembra que, diferentemente do que ocorre com a denominação, o objeto do Direito Tributário Internacional é bem delimitado¹⁹.

Xavier assevera que o Direito: “tem por objeto situações internacionais (*cross-border situations*), ou seja, situações da vida que têm contato, por qualquer dos seus elementos, com mais do que uma ordem jurídica dotada do poder de tributar”.²⁰

Desse contato com diversas ordens jurídicas dotadas do poder de tributar é que nasce: a dupla tributação internacional e a evasão fiscal internacional.

Na verdade, esse dois objetos são considerados, pela doutrina, como nocivos às relações tributárias internacionais, haja vista criarem situações de injustiça tributária ou até mesmo impor barreiras ao comércio e ao investimento internacionais.

Pode-se afirmar, assim, que esses objetos constituem problemas para os Estados. Problemas esses que surgem mediante a internacionalização nos movimentos de pessoas, capitais, serviços e bens e da soberania fiscal dos próprios Estados.

No presente trabalho abordar-se-á unicamente a dupla tributação internacional como objeto do Direito Tributário Internacional.

¹⁹ Cf. BORGES, Antônio de Moura, op. cit., p. 20.

²⁰ Cf. XAVIER, Alberto, op. cit., p. 4.

2.3. Definição

Diversas definições são encontradas, na doutrina, para o Direito Tributário Internacional.

Uma definição bem aceita é a de Borges quando menciona ser: “o conjunto das normas materiais, de Direito interno e de Direito Internacional, destinadas a delimitar a competência tributária internacional dos Estados”.²¹

Desse conceito reitera-se o objeto apontado por Xavier, segundo o qual o estudo do Direito Tributário Internacional concentra-se naquelas situações cotidianas que mantêm contato com mais de uma ordem jurídica capaz de tributá-la. As situações realizadas no âmbito de um único Estado não dizem respeito a essa disciplina.²²

Assim, não respeita ao Direito Tributário Internacional a tributação da compra e venda de ações de uma sociedade com domicílio no Brasil, em que vendedor e comprador são brasileiros domiciliados no Brasil e em que o pagamento é feito em moeda corrente nacional.²³

3. Fontes do Direito

Antes de adentrar ao tema principal do presente artigo é necessário expor acerca das fontes do direito tributário internacional a fim de verificar que

²¹ Cf. BORGES, Antônio de Moura, op. cit., p. 23.

²² Cf. XAVIER, Alberto, op. cit., p. 3.

²³ Cf. XAVIER, Alberto, op. cit., p. 3.

as convenções internacionais se enquadram como tal. Previamente, faz-se uma abordagem das fontes materiais *versus* as fontes formais do direito.

3.1. Fontes materiais versus fontes formais

De plano, cabe ressaltar que Reale considera errônea a distinção entre fontes materiais e fontes formais.

Alega o doutrinador que esses termos têm sido utilizados equivocadamente e que bastaria a utilização do termo “fonte do direito” para designar o processo de produção das normas jurídicas.

Complementa dizendo: “melhor é, por conseguinte, que se dê ao termo fonte do direito uma única acepção, circunscrita ao campo do Direito”.²⁴

Apesar desse excelente estudo realizado por Reale, não são poucos os doutrinadores que diferenciam a fonte material da fonte formal.

Soares, com o intuito de diferenciá-las, menciona a analogia com uma pessoa que busca água, na fonte, para matar a sede:

Vai à fonte, onde ela jorra (fonte formal), sem ter que de preocupar-se com a indagação de sua origem mais profunda (fonte material), ou seja, se a mesma vem de lençóis freáticos, que resultaram da precipitação pluviométrica, ou ainda do ciclo da água na terra, ou mesmo de sua origem, a partir do big-bang que formou o universo.²⁵

Assim, para os doutrinadores que fazem essa diferenciação, a fonte material é o estudo sociológico das razões que levaram uma determinada

²⁴ REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**, 27.ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 140.

²⁵ Cf. SOARES, Guido Fernando Silva, op. cit., p. 54.

conduta a se tornar uma regra de direito.²⁶

Hee Moon Jo complementa que a fonte material: “corresponde a todos os fenômenos e fatores de valor que contribuem para formação do conteúdo de uma lei, tais como: o costume da sociedade, a tradição, a história, entre outros”.²⁷ Enquanto que a fonte formal é aquela que se refere ao processo de formação das leis.²⁸

Apesar dessa diferenciação clássica da doutrina, percebe-se a superioridade do ensinamento de Reale, pois, conforme exposto, para o direito a distinção entre fonte material e fonte formal não procede, vez que apenas a fonte formal reporta à ciência do direito.

3.2. Fontes do Direito Tributário Internacional

As fontes do Direito Tributário Internacional são, basicamente, as convenções internacionais, o direito consuetudinário, a jurisprudência internacional e as normas de direito comunitário. Além dessas, Valadão menciona a doutrina dos publicistas como meio para a determinação das regras do direito.²⁹ A esse rol de fontes, Borges acrescenta as fontes internas dos Estados. Atualmente, a doutrina discute a inclusão da *soft Law*, também, como uma fonte do Direito Tributário Internacional.³⁰

a) Fontes internas

²⁶ JO, Hee Moon. **Introdução ao direito internacional**, São Paulo: LTr, 2000, p.76.

²⁷ Idem.

²⁸ Idem.

²⁹ Cf. VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira, op. cit., p. 24.

³⁰ Cf. VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira, op. cit., p. 24.

As fontes internas dos Estados – também chamadas de fontes unilaterais – são reconhecidas pela doutrina como as fontes mais importantes do Direito Tributário. Essa importância decorre do princípio da legalidade tributária³¹, segundo o qual nenhum tributo é instituído senão mediante lei³². Assim, para que se institua um tributo é mister que antes o Estado crie a fonte para a cobrança desse tributo – a lei.

Essas fontes internas, no entanto, podem dar origem à dupla tributação internacional, na medida em que o Estado que a instituiu não admite a aplicação, em seu território, de normas tributárias de outros Estados.

b) Convenções internacionais

O conceito de convenções internacionais – ou tratados³³ – vem exposto na Convenção de Viena de 1969:

Um acordo internacional concluído por escrito entre Estados e regido pelo Direito Internacional, quer conste de um instrumento único, quer de dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja sua denominação particular.³⁴

Soares expõe que dessa definição pode se inferir quatro importantes consequências.³⁵

Primeiro, os tratados celebrados nos moldes dessa Convenção são

³¹ Nesse sentido menciona Luciano Amaro: “o princípio é informado pelos ideais de justiça e de segurança jurídica, valores que poderiam ser solapados se à administração pública fosse permitido, livremente, decidir quando, como e de quem cobrar tributos”. AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, São Paulo: Saraiva, 2006, p. 111.

³² Cf. BORGES, Antônio de Moura, op. cit., p. 23.

³³ Ressalta-se que a denominação, de acordo com a doutrina majoritária, é irrelevante para a determinação de seus efeitos ou da eficácia do Tratado e que, portanto, qualquer denominação pode ser empregada a um tratado – com ressalva do termo concordata.

³⁴ Artigo 2, “a”, da Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados de 1969.

³⁵ Cf. SOARES, Guido Fernando Silva, op.cit., p. 59.

unicamente os celebrados entre Estados, excluindo se assim os atos celebrados entre Estados e outros sujeitos de Direito Internacional.

Segundo, os tratados regulados pela Convenção de Viena de 1969 devem ser escritos. Isso não impede a existência de tratados não escritos. No entanto, caso esses existam, a eles deixa-se de aplicar as normas da Convenção de Viena de 1969.³⁶

Já Rezek lembra que os tratados são acordos formais e, portanto, é imprescindível a forma escrita. Expõe que essa forma escrita é justamente a diferença entre o tratado e o costume³⁷ – segunda fonte de DIP mencionado no artigo 38 do Estatuto da Corte Internacional de Justiça.

Outra consequência do conceito exposto pela Convenção é que os tratados podem apresentar-se num único documento ou em vários, desde que versem sobre um mesmo assunto e contenham as mesmas partes signatárias.

Por fim, o conceito menciona que para ser regulado pela Convenção pouco importa a denominação designado ao tratado – no item a seguir será exposto com mais precisão acerca das denominações dos tratados.

A fim de solucionar os problemas ocasionados pelas várias fontes internas criadas pelos Estados, como, por exemplo, a dupla tributação internacional e a evasão fiscal é que surgem as convenções internacionais.

Borges lembra que as primeiras convenções em matéria tributária

³⁶ Cf. SOARES, Guido Fernando Silva, op.cit., p. 59.

³⁷ REZEK, José Francisco. **Direito Internacional público: curso elementar**, São Paulo: Saraiva, 2005, p. 17.

surgiram no século XIX³⁸ e tinham como objetivo: “eliminar as duplas tributações e instituir uma cooperação administrativo-tributária entre os Estados signatários”.³⁹

A partir do século XX os acordos internacionais sobre matéria tributária se intensificaram superando em meados da década de oitenta, o número de mil e trezentos⁴⁰.

c) Costume internacional

Outra relevante fonte do Direito Internacional é o direito consuetudinário⁴¹. Segundo Soares, essa relevância decorre de não haver, nas relações internacionais, um centro unificado de produção de normas jurídicas.⁴²

Soares ainda afirma que:

Apesar de, na atualidade, em particular num movimento acelerado na segunda metade do século XX, ter-se verificado um excepcional crescimento, em volume, dos tratados internacionais e de outras normas escritas de Direito Internacional, aliado a uma tendência de codificação de normas internacionais de origem consuetudinária, o costume internacional ainda mantém sua importância como fonte do Direito Internacional Público.⁴³

O doutrinador complementa a importância dessa fonte asseverando

³⁸ Borges, p. 34. “A primeira delas foi a firmada entre a Bélgica e a França, em 1843, visando a instituir assistência administrativa recíproca relativamente ao imposto sobre sucessões”. BORGES, Antônio de Moura, op. cit., p. 34.

³⁹ Cf. BORGES, Antônio de Moura, op. cit., p. 34.

⁴⁰ Ibidem, p. 35.

⁴¹ Cf. SOARES, Guido Fernando Silva, op. cit., p. 81. Esse doutrinador expõe que o costume internacional também pode ser denominado de: “‘usos e costumes internacionais’, ‘prática internacional’, ou ainda ‘Direito Internacional não escrito (‘jus non scriptum’) ou Direito Internacional Geral ou Direito Internacional Comum ou ainda Direito Internacional Consuetudinário’”.

⁴² Idem.

⁴³ Idem.

que:

Deve notar-se que os costumes internacionais são invocados, como fontes de normas jurídicas internacionais, na maioria das vezes, quando os Estados encontram-se em litígios e onde se faz necessária a presença de uma norma que lhes dirima as contendas (menos freqüente são os casos de violações conscientes de normas escritas por parte dos Estados) e, portanto, é em tais momentos que a prova de uma regra impõe-se.⁴⁴

Para o Direito Tributário Internacional, no entanto, a importância do *jus non scriptum* é mitigada. Essa fonte exerce, na verdade, função secundária em relação às fontes internas e às convenções internacionais.⁴⁵

Borges lembra que, na verdade, a doutrina refere-se à apenas um costume no Direito Tributário Internacional, qual seja: a concessão da isenção de impostos aos agentes diplomáticos nos Estados em que se acham acreditados, bem como aos funcionários consulares no que se refere aos impostos diretos.⁴⁶

Frisa-se, no entanto, que esse costume também já foi codificado – Convenção de Viena sobre relações Diplomáticas de 1961 e Convenção de Viena sobre relações Consulares de 1963 – mas que tais convenções não foram aderidas por todos os países, razão pela qual esse costume ainda persiste no âmbito internacional.

d) Jurisprudência Internacional

Outra fonte reconhecida é a jurisprudência internacional, no entanto, a doutrina entende que ela não possui força necessária para solucionar os problemas advindos do Direito Tributário Internacional.

⁴⁴ Idem.

⁴⁵ Cf. BORGES, Antônio de Moura, op. cit., p. 35.

⁴⁶ Idem.

Argumenta-se que a inexpressiva quantidade de jurisprudência internacional deve-se a três dados: recusa dos Estados em submeterem seus litígios de ordem tributária à jurisdição internacional, vedação de indivíduos participarem perante a Corte Internacional de Justiça e inexistência de um Tribunal Internacional a fim de solucionar os conflitos de natureza tributária entre os Estados.⁴⁷

e) Normas comunitárias

Por fim, enquadram-se como fonte do direito Tributário Internacional, as normas comunitárias. Essas fontes advêm das organizações internacionais regionais⁴⁸, como, por exemplo, as Comunidades Européias.

Diferentemente da fonte mencionada no item “d”, as normas comunitárias possuem expressiva relevância para o Direito Tributário Internacional, haja vista: “tratarem da harmonização, por vezes da própria unificação, da legislação tributária dos Estados que compõem as comunidades de Estados, evitando o surgimento, entre eles, de problemas tributários internacionais e, caso surjam, facilitando a sua solução”.⁴⁹

⁴⁷ Cf. BORGES, Antônio de Moura, op. cit., p. 35. Acerca desse Tribunal Internacional Tributário, Borges sugere que o Tribunal: “teria competência para reconhecer os litígios relativos à dupla tributação e à evasão fiscal que surjam entre Estados na ausência de tais convenções e, principalmente, para receber diretamente dos particulares reclamações contra as decisões de natureza tributária internacional dos seus respectivos Estados”.

⁴⁸ Acerca dessas organizações é relevante mencionar que elas constituem objeto do Direito da Integração. Esse direito foi influenciado pela globalização e surgiu a partir do momento em que os Estados passaram a perceber que não podiam viver isolados do mundo e precisavam unir forças para sobreviverem frente a essa globalização do capitalismo, defendendo assim seus interesses e o de seus nacionais. Define-se o Direito da Integração como ramo do Direito Internacional Público que trata da formação de blocos econômicos entre países de uma determinada região. Por fim, ressalta-se que esse direito possui são três reconhecidas: a zona de livre comércio, a união aduaneira e o mercado comum. A essas fases, vem sendo, atualmente, incorporada uma quarta fase denominada união econômica e monetária.

⁴⁹ Cf. BORGES, Antônio de Moura, op. cit., p. 37.

4. Dupla Tributação Internacional

Após o intróito acerca das fontes do direito e das fontes do direito tributário internacional segue-se o presente trabalho com o objetivo de expor acerca da Dupla Tributação Internacional

Nesse tópico serão abordados: o conceito da dupla tributação internacional, seus requisitos e espécies, sua distinção com outros institutos e, por fim, as medidas a serem tomadas para previni-la ou, até mesmo eliminá-la.

4.1. Conceito de Dupla Tributação Internacional

É necessário, primeiramente, expor o que vem a ser a dupla tributação – também denominada de bitributação – internacional.

Assim, dupla tributação: “é o resultado da percepção de impostos similares em dois ou mais Estados, sobre um mesmo contribuinte, pela mesma matéria imponible e por idêntico período de tempo”.⁵⁰ Esse conceito foi formulado pelo Comitê Fiscal da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE⁵¹ – quando elaborou a convenção sobre dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda e o patrimônio.⁵²

⁵⁰ Cf. BORGES, Antônio de Moura. **Considerações sobre a Dupla Tributação Internacional**. Disponível em <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2088&p=1>, Acesso em: 5 de novembro de 2007.

⁵¹ A Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico foi criada no dia 14 de dezembro de 1960 mediante um tratado que entrou em vigor internacionalmente no dia 30 de setembro de 1961. O trabalho de maior destaque dessa Organização Internacional foi a criação de dois modelos de acordos internacionais – o primeiro criado em 1963 e refere-se a matéria de impostos sobre a renda e o patrimônio, e o segundo criado em 1966 e refere-se a matéria de impostos sobre a sucessão – a fim de evitar ou impedir a dupla tributação internacional. Apesar de o Brasil, até hoje, não ser membro dessa Organização, tem-se utilizado do primeiro modelo. Ressalte-se, inclusive, que o tratado objeto de estudo nesse trabalho foi elaborado com base no

Borges cita um excelente exemplo que caracteriza a bitributação internacional:

GN, uma multinacional fabricante de veículos automotores, com sede nos Estados Unidos da América, possui filiais em 15 países no mundo. Em todos estes países, o lucro das suas filiais é tributado (IRPJ). Como os rendimentos percebidos pelas filiais também representam lucro para a sua matriz, deverá tal quantia ser novamente tributada (IRPJ) nos EUA?⁵³

A resposta desse doutrinador é negativa, vez que se afirmativa estarse-ia diante de um exemplo clássico de bitributação internacional.

4.2. Requisitos da dupla tributação

Do conceito acerca da dupla tributação internacional advêm cinco requisitos para a sua caracterização: semelhança dos impostos incidentes; cobrança desses impostos por dois ou mais Estados; idêntico fato gerador; idêntico contribuinte e mesmo período de aplicação do imposto.⁵⁴

a) semelhança dos impostos incidentes: como primeiro requisito para caracterizar-se a dupla tributação, exige-se que os impostos sejam equivalentes em ambos os Estados que irão cobrá-lo.

modelo da OCDE. Ver: BORGES, Antônio de Moura, **Convenções sobre a Dupla Tributação Internacional**, Teresina: EDUFPI, 2002, p. 113; Tópico nº 5 desse artigo.

⁵² Modelo de convenio de doble imposición sobre la renta e el patrimonio – Informe 1977 del comité fiscal de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, p. 15.

⁵³ BORGES, Antônio de Moura. Considerações sobre a Dupla Tributação Internacional. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2088&p=1>, acessado em: 5 de novembro de 2007.

⁵⁴ BORGES, Antônio de Moura. Considerações sobre a Dupla Tributação Internacional. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2088&p=1>, acessado em: 5 de novembro de 2007.

b) cobrança por dois ou mais Estados: mister que a cobrança dos impostos semelhantes seja exigida por dois ou mais Estados Soberanos, característica essa essencial da dupla tributação. Como afirma Borges:

O concurso de normas fixadas em mais de um ordenamento jurídico para a tributação de um determinado fato gerador, fruto do exercício de duas ou mais soberanias tributárias (poder de estabelecer um sistema tributário nacional autônomo) **é elemento essencial da dupla tributação.**⁵⁵ (grifos do autor)

c) idêntico fato gerador: além da semelhança do imposto e da cobrança por dois ou mais Estados, imprescindível é que o imposto, nos vários países que o cobram, incida sobre o mesmo fato gerador.

d) idêntico contribuinte: obviamente que além dos outros requisitos, para caracterizar-se a dupla tributação internacional, necessita-se que o sujeito passivo seja o mesmo.

e) mesmo período de aplicação do imposto: por fim, exige-se que a cobrança do imposto seja efetuada em um mesmo período de tempo de aplicação.⁵⁶

4.3. Espécies da dupla tributação internacional

Borges aponta mais de vinte espécies da dupla tributação internacional. No presente artigo, no entanto, abordar-se-á unicamente as espécies mais relevantes.

a) efetiva e virtual: é efetiva – também denominada de real – quando realmente podem ser verificados os cinco requisitos mencionados no tópico 4.2. Será virtual – também chamada de eventual ou potencial – quando dois ou

⁵⁵ Idem.

⁵⁶ Cf. BORGES, Antônio de Moura, 2002, op. cit., p. 70.

mais Estados concorrem para a cobrança do imposto, mas apenas um – ou nenhum deles – efetua, efetivamente, a cobrança do contribuinte⁵⁷. Assim, pode-se afirmar que a virtual concentra-se apenas na possibilidade, enquanto que a efetiva concentra-se na realidade da ocorrência da bitributação.

Borges salienta que é inaceitável a espécie da dupla tributação virtual, vez que não há perigo da verificação desta. No entanto, conclui que: “a mera possibilidade de haver uma pluralidade de tributações pode gerar insegurança jurídica”,⁵⁸ razão pela qual é importante essa classificação.

b) real, pessoal e mista: essa classificação advém da distinção entre impostos reais e pessoais.

Segundo Amaro, são pessoais os tributos que consideram os aspectos pessoais do contribuinte, como, por exemplo, os tributos que consideram o nível de renda, o estado civil, entre outros, por outro lado, são reais os tributos que não consideram esses aspectos.⁵⁹

Sendo assim, classifica-se a bitributação em real – quando se origina de impostos de natureza real –, pessoal – impostos de natureza pessoal – ou mista – impostos de natureza real ou pessoal.⁶⁰

c) intencional e não intencional: é intencional quando um Estado cria determinada situação para que ocorra a dupla tributação. Será não intencional, quando decorrer de vontade não desejada dos Estados que cobram os impostos.

⁵⁷ Idem.

⁵⁸ Idem.

⁵⁹ Cf. AMARO, Luciano, op. cit., p. 89.

⁶⁰ Cf. BORGES, Antônio de Moura, 2002, p. 71.

Acerca dessa classificação assevera Borges:

Embora muito raramente aconteça, um Estado pode criar intencionalmente uma situação de dupla tributação internacional, com o propósito de obter determinados resultados de ordem política ou econômica.⁶¹

d) vertical, horizontal e oblíqua: essa classificação decorre da posição em que se encontram os entes que tributam.

Será vertical quando o tributo a ser cobrado advier de entes tributadores situados em níveis diferentes. Há, portanto, entre esses entes uma posição de hierarquia, como, por exemplo: “quando um dos entes tributadores é uma organização internacional ou supranacional”.⁶²

Já na horizontal os entes encontram-se na mesma posição hierárquica, como, por exemplo, quando os entes são dois Estados soberanos.

Por fim, será oblíqua quando os entes não estiverem em uma posição de hierarquia, mas tampouco estiver na mesma posição. É o que ocorre, por exemplo, quando há: “colisão do sistema tributário de um Estado soberano com o sistema tributário de um ente territorial autônomo de outro Estado”.⁶³

4.4. Distinção entre dupla tributação internacional e outros institutos

É importante registrar a diferença que a doutrina faz entre a dupla tributação internacional e institutos afins.

a) dupla tributação internacional *versus* dupla tributação interna

⁶¹ Ibidem, p. 70.

⁶² Idem.

⁶³ Cf. BORGES, Antônio de Moura, 2002, p. 72.

A diferença entre ambas é que a dupla tributação internacional ocorre quando há colisão de sistemas tributários de entes soberanos, ao passo que a interna ocorre dentro de um único Estado.

Para amenizar os efeitos da primeira propõe-se a utilização de acordos internacionais, como, por exemplo, o que fora celebrado entre a República Federativa do Brasil e a República Federal Alemã objeto de estudo no tópico 5. Já para reduzir os efeitos da interna, o próprio Estado deverá prever quais métodos serão utilizados.

Acerca da solução para a dupla tributação interna, afirma Borges:

O problema da dupla tributação interna é solucionado ou por dispositivos constitucionais, como é o caso do Brasil, ou pela legislação ordinária, que é a medida mais comum, ou então por decisões do Poder Judiciário, como acontece na Suíça.⁶⁴

O Código Tributário Nacional – CTN – prevê, no artigo 164, inciso III, a possibilidade de o valor do crédito tributário ser consignado judicialmente pelo sujeito passivo caso ocorra a bitributação.⁶⁵

b) dupla tributação internacional *versus bis in idem*

Também se difere do *bis in idem*. Enquanto na dupla tributação internacional há dois entes soberanos efetuando a cobrança de impostos idênticos, no *bis in idem* um único Estado, no seu âmbito interno, efetua a cobrança de iguais impostos. No *bis in idem* há, portanto, a cobrança de dois

⁶⁴ Ibidem, p. 74.

⁶⁵ Art. 164. “A importância do crédito tributário pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos: “III – de exigência, por mais de uma mesma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador”.

impostos iguais em relação a um mesmo fato gerador, de uma mesma pessoa e por um mesmo ente tributante.⁶⁶

4.5. Medidas para a solução da dupla tributação internacional

Conforme exposto, a dupla tributação internacional deve ser evitada ou até mesmo eliminada. Borges lembra que a eliminação ou a prevenção dessa dupla tributação pode ser realizada tanto pelos Estados quanto pelos próprios contribuintes mediante planejamento tributário internacional.⁶⁷

A fim de eliminarem ou prevenirem-se da dupla tributação, os Estados adotam medidas. Essas medidas podem ser unilaterais⁶⁸ – por intermédio de normas internas – ou internacionais – mediante o uso de tratados⁶⁹.

As medidas unilaterais mais comuns tomadas pelos Estados são: a da isenção e a da imputação. Outras também são usadas, como, por exemplo, a da redução de alíquota, da dedução de impostos pagos no exterior, entre outros.⁷⁰

Já as medidas internacionais utilizadas são, basicamente, a isenção e a imputação.

Em virtude de o presente trabalho abordar a Convenção entre Brasil e

⁶⁶ Cf. BORGES, Antônio de Moura, 2002, p. 77.

⁶⁷ Ibidem, p. 89.

⁶⁸ Segundo Borges: “Os Estados que normalmente estabelecem as medidas unilaterais para evitar ou eliminar a dupla tributação internacional são aqueles que adotam o critério da residência. Isso se explica porque o critério da residência, fazendo com que a tributação incida exclusivamente sobre as rendas que provêm do exterior, apresenta a potencialidade de gerar a dupla tributação internacional”. Ibidem, p. 90.

⁶⁹ Ibidem, p. 89.

⁷⁰ Idem.

Alemanha, estudar-se-á unicamente os métodos internacionais.

4.5.1. Métodos internacionais

Os métodos unilaterais praticados pelos Estados são, muita das vezes, insuficientes para impedir ou eliminar a dupla tributação internacional. Desse modo fazem, os Estados, uso dos acordos internacionais, haja vista que, conforme verificado, o costume e a jurisprudência, apesar de serem fontes do Direito Tributário Internacional, possuem papel inexpressivo.⁷¹

a) Método da isenção

O objetivo do método da isenção é impedir a formação do crédito tributário. Sendo assim, a duplicidade na cobrança do imposto sequer chegará a surgir para o contribuinte razão, pela qual, entende-se que a isenção constitui forma preventiva a fim de evitar a dupla tributação internacional.⁷²

Esse método consiste, portanto, em um dos Estados renunciar ao direito que lhe compete sua legislação de tributar certos rendimentos e reconhecer ao outro Estado pactuante o poder de tributá-las exclusivamente.⁷³

Nesse sentido Borges assevera:

De acordo com a técnica adotada pelas atuais convenções internacionais, elaboradas com base nos modelos da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômicos⁷⁴ e da Organização das Nações Unidas, prevê-se, inicialmente, a possibilidade de os dois Estados tributarem certas categorias de rendimentos, indicando-os depois o Estado que deverá proceder à isenção

⁷¹ Cf. BORGES, Antônio de Moura, 2002, p. 94.

⁷² Cf. FUCK, Luciano Felício, op. Cit., p. 257.

⁷³ Cf. BORGES, Antônio de Moura, 2002, p. 94.

⁷⁴ É o caso, conforme será verificado no tópico nº 5 da Convenção firmada entre o Brasil e a Alemanha feita nos moldes das orientações da OCDE.

desses rendimentos.⁷⁵

O método da isenção se subdivide em quatro modalidades: integral, progressiva, condicional e incondicional.⁷⁶

Na isenção integral tem-se que determinadas rendas auferidas no exterior não serão, em nenhuma hipótese, tributadas. Borges lembra que essa modalidade é considerada injusta vez que beneficia pessoas que adquirem renda no exterior em detrimento daquelas que adquirem renda no seu próprio Estado.⁷⁷ Por esse motivo, ela é pouco utilizada.

Na isenção progressiva, no entanto, apesar de não se tributar as rendas provenientes do exterior, elas são levadas em conta a fim de determinar a alíquota do imposto que incidirá internamente.

A finalidade da isenção progressiva, portanto, é excluir a incidência de normas tributárias internas sobre um fato gerador acordado entre os dois países,⁷⁸ a fim de considerar apenas os elementos materiais desse fato gerador para determinar a alíquota no cálculo do tributo internamente.⁷⁹

Sendo assim, apesar de os bens, as rendas, os lucros não serem tributados, seus elementos materiais são considerados na medida em que determinarão a alíquota⁸⁰.

Acerca da isenção com progressividade, Borges conclui:

⁷⁵ CF. BORGES, Antônio de Moura, 2002, p. 94.

⁷⁶ Ibidem, p. 99.

⁷⁷ Ibidem, p. 91.

⁷⁸ Cf. FUCK, Luciano Felício, op. cit., p. 257.

⁷⁹ Idem.

⁸⁰ Idem.

Claro está, portanto, que a isenção com progressividade é mais adequada à sistemática da tributação das pessoas físicas, sendo aplicável na tributação das pessoas jurídicas somente no caso de alíquotas progressivas.⁸¹

A isenção incondicional consiste na prática, realizada pelo Estado, em não tributar determinados rendimentos independentemente de o outro Estado contratante tê-los tributado. Já a isenção condicional dependerá de prova que o outro Estado contratante não havia tributado aqueles rendimentos.⁸²

Acerca da isenção condicional, Borges assevera:

A isenção incondicional é a normalmente adotada pelas convenções internacionais, prestando-se para eliminar não somente a dupla tributação efetiva, como o faz a isenção condicional, mas também a dupla tributação virtual.⁸³

b) Método da imputação

Outro método reconhecido para eliminar a existência da bitributação internacional é a imputação. Esse método consiste na possibilidade de o contribuinte deduzir os impostos pagos no exterior de sua dívida tributária interna.

São quatro as modalidades da imputação previstas pela doutrina: imputação integral, imputação ordinária, imputação com créditos fictícios e imputação com créditos presumido.

Há imputação integral quando o Estado da residência do contribuinte deduzir de seu imposto o valor integral pago por ele no Estado de origem da cobrança. Já, se essa dedução for limitada diz-se que ocorreu uma imputação

⁸¹ Cf. BORGES, Antônio de Moura, 2002, p. 91.

⁸² Cf. BORGES, Antônio de Moura, 2002, p. 99.

⁸³ Idem.

ordinária – também denominada de limitada ou normal.⁸⁴

As outras duas modalidades – imputação com crédito fictício e com crédito presumido – são, conforme observa Borges, mais utilizadas nas convenções internacionais tributárias firmadas entre países desenvolvidos e países em desenvolvimento.⁸⁵

Os países em desenvolvimento firmam tratados com essas modalidades de imputações com a finalidade de buscar investimentos externos. Assim, esses Estados: “costumam conceder consideráveis incentivos fiscais, que eram anulados pelos Estados de residência ao concederem crédito somente pelo imposto real e efetivamente pago no exterior”.⁸⁶

A diferenciação entre essas duas modalidades de imputação vem bem definidas nas palavras do professor Borges quando afirma:

O crédito presumido (*matching credit*) consiste em o Estado da residência conceder um crédito superior ao imposto estabelecido pela legislação interna do Estado da fonte. O crédito fictício (*fictitious tax credit as tax sparing*, mais freqüentemente referido pela *abreviatua tax sparing*), por outro lado, consiste na outorga de um crédito, pelo Estado da residência, correspondente ao imposto estabelecido pela legislação interna do Estado da fonte, mas que foi reduzido ou teve o seu pagamento dispensado como consequência de um programa de incentivos fiscais.⁸⁷

É importante já ressaltar que, conforme será estudado no tópico nº 5, a Convenção Internacional, objeto desse estudo, previu a modalidade de

⁸⁴ Ibidem, p. 100.

⁸⁵ Cf. BORGES, Antônio de Moura, 2002, p. 101.

⁸⁶ Idem.

⁸⁷ Idem.

imputação ordinária e de imputação com créditos fictícios. Previu-se ainda os métodos da isenção com progressividade e da isenção integral.

5. O acordo internacional destinado a evitar a dupla tributação firmado entre o Brasil e a Alemanha e sua recente extinção.

Após expor sobre a dupla tributação internacional, analisa-se, nesse tópico, o acordo internacional firmado entre a República Federativa do Brasil e a República Federal Alemã recentemente denunciado.

5.1. Histórico e aspectos da Convenção

Após quase oito de negociações,⁸⁸ o Brasil e a Alemanha firmaram, no dia 27 de junho de 1975, na cidade Bonn, na Alemanha, o acordo internacional a fim de evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda e o capital. Internacionalmente, esse acordo entrou em vigor no dia 30 de dezembro do mesmo ano.

Esse tratado foi incorporado ao ordenamento jurídico brasileiro mediante o Decreto nº 76.988, de 6 de janeiro de 1976, após aprovação pelo Congresso Nacional.⁸⁹

O motivo que levou a celebração dessa convenção foi que a Alemanha via, à época, no Brasil, um importante país em desenvolvimento. Esse motivo fez com que a Alemanha concedesse diversos benefícios tributários ao Brasil,

⁸⁸ Cf. FUCK, Luciano Felício, op. cit., p. 256.

⁸⁹ Essa aprovação ocorreu no dia 5 de novembro de 1975 mediante o Decreto Legislativo nº 92 de 1975.

como, por exemplo, a concessão de créditos fictícios ou isenções referentes unicamente aos impostos alemães.⁹⁰

Após trinta anos, mais precisamente no dia 7 de abril de 2005, a Alemanha denunciou⁹¹ esse tratado. O motivo que levou a denúncia desse tratado, as causas e sua consequência serão analisados no tópico 5.3.

A Convenção que possuía trinta e um artigos foi elaborada nos moldes das orientações da OCDE, apesar de o Brasil, como já mencionado, não ser membro dessa organização.

De acordo com o artigo 1º da Convenção, a aplicação da mesma visa às pessoas residentes de um ou de ambos os Estados contratante. O artigo 4º, 1, explica o que vem a ser a expressão “residente de um Estado contratante”:

Para os fins do presente acordo, a expressão ‘residente de um Estado Contratante’ designa qualquer pessoa que, em virtude da legislação desse Estado, esteja aí sujeita a imposto em razão de seu domicílio, de sua residência, de sua sede de direção ou de qualquer outro critério de natureza análoga.

De acordo com essa definição, percebe-se, assim, que o tratado visava também às pessoas jurídicas de direito privado. É necessário, no entanto, que para a concessão dos benefícios dos impostos, a pessoa jurídica possuísse um estabelecimento permanente no território do Estado contratante.

⁹⁰ Cf. FUCK, Luciano Felício, op. cit., p. 256.

⁹¹ Denúncia ou retirada é ato unilateral do Estado consistente na vontade de deixar de ser parte de um tratado internacional. Soares menciona que o termo “retirada” – também chamado “recesso” – refere-se aos casos de denúncia de tratados multilaterais que instituem organizações internacionais. Se se tratar da denúncia de um tratado bilateral, obviamente resultar-se-á na extinção do tratado. Já, se se tratar da denúncia de um tratado multilateral, a extinção será unicamente para o Estado denunciante. Segundo a Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados de 1969, o Estado que desejar manifestar à notificação da denúncia deverá fazê-la por escrito, mediante notificação, carta ou instrumento, e com antecedência mínima de doze meses. A desobrigação do tratado pelo Estado retirante somente produzirá efeitos após o decurso do prazo previsto. Ver: SOARES, Guido Fernando Silva Soares, op. cit., p. 76.

Como definição de estabelecimento permanente o artigo 5º, 1, dispõe:

Para os fins do presente acordo, a expressão "estabelecimento permanente" designa uma instalação fixa de negócios em que a empresa exerça toda ou parte de sua atividade.

E o artigo 5º, 2, complementa:

A expressão "estabelecimento permanente" abrange especialmente: a) sede de direção; b) uma sucursal; c) um escritório; d) uma fábrica; e) uma oficina; f) uma mina, uma pedreira ou qualquer outro local de extração de recurso naturais; g) um canteiro de construção ou de montagem, cuja duração exceda doze meses.

O tributo visado, no caso do Brasil, foi, unicamente, o imposto de renda, com exceção, no entanto, “das incidências sobre remessas excedentes a atividades de menor importância”⁹². Enquanto que o imposto visado no caso da Alemanha foi o imposto de renda⁹³, o imposto de sociedades⁹⁴ – esses dois incluindo a sobretaxa⁹⁵ respectiva –, o imposto de capital⁹⁶ e o imposto comercial⁹⁷.

5.2. Métodos previstos na Convenção a fim de evitar a dupla tributação

Os métodos previstos nessa convenção a fim de evitar a dupla tributação foram quatro: o método da isenção com progressividade e da isenção integral; o método da imputação ordinária e com créditos fictícios.

⁹² Artigo 2º, 1, “b” da Convenção sobre dupla tributação internacional firmado entre Brasil e Alemanha.

⁹³ Em alemão: *Einkommensteuer*.

⁹⁴ Em alemão: *Körperschaftsteuer*.

⁹⁵ Em alemão: *Ergänzungsabgabe*.

⁹⁶ Em alemão: *Vermögensteuer*.

⁹⁷ Em alemão: *Gewerbesteuer*.

a) Método da isenção progressiva e da isenção integral

A convenção firmada entre o Brasil e a Alemanha apresentou dois modos de isenção: a progressiva e a integral.

As hipóteses de isenção progressiva determinadas na convenção vêm dispostas no artigo 24, 1:

No caso de um residente da República Federal da Alemanha, serão excluídos da base de cálculo sobre a qual incide o imposto alemão os seguintes rendimentos: a) rendimentos de bens imobiliários que façam parte do ativo de um estabelecimento permanente situado no Brasil e ganhos obtidos através da alienação de tais bens; b) lucros de uma empresa e ganhos aos quais se aplicam o artigo 7º⁹⁸ e o parágrafo 2º do artigo 13⁹⁹; c) dividendos mencionados no artigo 10¹⁰⁰, pagos a uma empresa residente da República Federal da Alemanha

⁹⁸ Artigo 7º “Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros serão tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente”.

⁹⁹ Artigo 13, 2: “Os ganhos provenientes da alienação de bens mobiliários que façam parte do ativo de um estabelecimento permanente que uma empresa de um Estado Contratante possua no outro Estado Contratante, ou de bens mobiliários constitutivos de uma instalação fixa de que disponha um residente de um Estado Contratante no outro Estado Contratante para o exercício de uma profissão liberal, incluindo ganhos provenientes da alienação desse estabelecimento permanente (isolado ou com o conjunto da empresa) ou dessa instalação fixa são tributáveis no outro Estado. No entanto, os ganhos provenientes da alienação de navios ou aeronaves utilizados no tráfego internacional e de bens mobiliários pertinentes à exploração de tais navios ou aeronaves só são tributáveis no Estado Contratante em que estiver situada a sede da direção efetiva da empresa”.

¹⁰⁰ Artigo 10, 1 a 3: “1. Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro estado. 2. Todavia, esses dividendos podem ser tributados também no Estado Contratante onde reside a sociedade que os paga, e de acordo com a legislação desse Estado, mas o imposto assim estabelecido não poderá exceder 15% do montante bruto dos dividendos. Este parágrafo não afetará a tributação da sociedade com referência aos lucros que deram origem aos dividendos pagos. 3. Não obstante as disposições do parágrafo 2º, o impostos alemães sobre dividendos pagos a uma sociedade residente do Brasil por uma sociedade residente da República Federal da Alemanha, de cujo capital no mínimo 25% pertençam, direta ou indiretamente, à primeira sociedade ou a ela juntamente com outras pessoas que a controlem ou que estejam sob controle comum, não poderá exceder 25,75% do montante bruto desses dividendos, desde que a alíquota do impostos de renda alemão de sociedade incidentes sobre lucros distribuídos seja inferior àquela incidente sobre lucros não distribuídos e que a diferença entre essas duas alíquotas seja de 15 pontos percentuais ou mais”.

por uma empresa residente do Brasil se, no mínimo, 25% do capital da empresa brasileira pertencer diretamente à empresa alemã; d) remunerações às quais se aplicam o artigo 15¹⁰¹ e os parágrafos 1º e 3º do artigo 18¹⁰²; e) lucros aos quais se aplica o parágrafo 6º do artigo 10¹⁰³.

Esse mesmo artigo ainda ressalva que a República Federal da Alemanha conservava o direito de levar em conta na determinação de suas alíquotas de imposto os rendimentos assim excluídos. Verifica-se, assim, nesse dispositivo, a progressividade da isenção.

Sendo assim, os rendimentos mencionados nas alíneas “a” a “e” são excluídos da base de cálculo sobre o qual incide o imposto alemão, no entanto, a Alemanha conservava o direito de considerar a alíquota de imposto dos rendimentos isentos. Operava-se, portanto, a isenção progressiva.

Ainda, é importante mencionar que, de acordo com o mesmo artigo, essa regra era igualmente aplicada: “a todo o capital situado no Brasil, se os rendimentos desse capital forem ou puderem vir a ser excluídos da base de

¹⁰¹ Artigo 15, 1: “1. Com ressalva das disposições dos artigos 16, 18, 19, 20 e 21, os salários ordenados e outras remunerações similares que um residente de um Estado Contratante receber em razão de um emprego serão tributáveis somente nesse Estado, a não ser que o emprego seja exercido no outro Estado Contratante. Se o emprego for aí exercido, as remunerações correspondentes são tributáveis nesse outro Estado”.

¹⁰² Artigo 18, 1 e 3: “1. As remunerações, incluindo as pensões, pagas por um Estado Contratante, um estado federal (“Land”), uma de suas subdivisões políticas ou autoridade local, quer diretamente, quer através de fundos por eles constituídos, a uma pessoa física, em consequência de um emprego, só são tributáveis nesse Estado. Todavia, se o emprego for exercido no outro Estado Contratante por um nacional desse Estado que não seja um nacional do primeiro Estado, as remunerações serão tributáveis somente no outro Estado; 3. O disposto no parágrafo 1º aplica-se igualmente à remuneração paga, sob um programa de assistência ao desenvolvimento de um Estado Contratante, uma de suas subdivisões políticas ou autoridade local, através de fundos fornecidos exclusivamente por esse Estado, uma de suas subdivisões políticas ou autoridade local, a um perito ou a um voluntário designado para o outro Estado Contratante com o consentimento desse outro Estado”.

¹⁰³ Artigo 10, 6: “Quando um residente da República Federal da Alemanha tiver um estabelecimento permanente no Brasil, esse estabelecimento permanente poderá aí estar sujeito a um imposto retido na fonte de acordo com a legislação brasileira. Todavia, esse imposto não poderá exceder 15% do montante bruto dos lucros do estabelecimento permanente, determinado após o pagamento do imposto de renda de sociedade referentes a esses lucros”.

cálculo, sobre a qual incide o imposto alemão”.¹⁰⁴

Diferentemente da isenção progressiva, a integral não interfere no cálculo do tributo, quer na fixação da base de cálculo, quer na fixação da alíquota.

Abaixo, destacam-se algumas hipóteses de isenção integral que foram previstas na convenção. Assim, o imposto não incidia sobre:

Artigo 7, 1: os lucros de empresas que atuassem no Estado Contratante, exceto se essas empresas exercessem sua atividade por intermédio de um estabelecimento permanente.

Artigo 8º: Os lucros provenientes da exploração, no tráfego internacional, de navios ou aeronaves só se tributava no Estado Contratante em que estivesse situada a sede da direção efetiva da empresa.

Artigo 10, VII: lucros ou dividendos de uma sociedade residente de um país contratante provenientes do outro Estado contratante.¹⁰⁵

Artigo 11, III: juros pagos ao governo do outro Estado contratante.¹⁰⁶

Artigo 14, I: os rendimentos obtidos pelo exercício de profissão liberal ou de outras atividades independentes.

¹⁰⁴ Artigo 24, 1 da Convenção sobre dupla tributação internacional firmado entre Brasil e Alemanha.

¹⁰⁵ Artigo 10, 7: “7. Quando uma sociedade residente de um Estado Contratante receber lucros ou rendimentos provenientes do outro Estado Contratante, esse outro Estado não poderá tributar os dividendos pagos pela sociedade a pessoas não residentes desse outro Estado, ou sujeitar os lucros não distribuídos da sociedade a um imposto sobre lucros não distribuídos, mesmo se os dividendos pagos ou os lucros não distribuídos consistirem total ou parcialmente de lucros ou rendimentos provenientes desse outro Estado”.

¹⁰⁶ É importante ressaltar que a Convenção determina essa extensão a uma sua subdivisão política, ou qualquer agência (inclusive uma instituição financeira) de propriedade exclusiva daquele governo, ou subdivisão política. São isentos, portanto, os juros pagos a uma pessoa jurídica de direito público do outro Estado pactuante.

Artigo 15, I: salários e remunerações de trabalhadores.¹⁰⁷

Artigo 19, II: as pensões, anuidades ou outros pagamentos periódicos realizados pela Alemanha – ou por um estado federal – como compensação por danos resultantes de ação militar ou perseguição política.¹⁰⁸

Artigo 21, 2: transferências de dinheiro para estudantes e aprendizes que não ultrapassassem o valor de R\$ 3.681,30 por ano.

b) Método da imputação ordinária e com créditos fictícios

O terceiro método previsto na convenção é a imputação ordinária do tributo. Conforme já mencionado no tópico 4.6.1, a imputação ordinária consiste na tributação dos bens ou serviços nos dois países contratantes com a possibilidade de o contribuinte poder deduzir os tributos pagos no exterior a fim de abater de sua dívida internamente.

Essa dedução, no entanto, estava limitada ao valor do tributo interno: “isto é, ainda que o tributo pago no Estado da Fonte seja superior, o contribuinte somente pode se creditar até o valor devido internamente”.¹⁰⁹

Essa é, inclusive, a diferença da imputação ordinária com a imputação integral. Enquanto na ordinária há um limite no valor do abatimento do tributo internamente, a integral prevê a possibilidade de serem deduzidos todos os impostos. Sem dúvida é esse o motivo, como lembra Borges, pelo qual os Estados evitam o uso da imputação integral nos acordos internacionais.¹¹⁰

¹⁰⁷ Excetua-se, no entanto, os artigos 16, 18, 19, 20 e 21 da Convenção.

¹⁰⁸ Ressalta-se que essa hipótese de isenção integral foi concedida unicamente pelo Brasil. Ver: FUCK, Luciano Felício. Op. cit., p. 258.

¹⁰⁹ Cf. FUCK, Luciano Felício, op. cit., p. 259.

¹¹⁰ Cf. BORGES, Antônio de Moura 2002, p. 100.

Na Convenção Internacional entre o Brasil e a Alemanha, a imputação ordinária era o método principal. Assim, nas transações internacionais que não fossem alcançadas por outros métodos, seria utilizado o método da imputação ordinária ou limitada.

Por fim, a Convenção previa a imputação com créditos fictícios. A finalidade desse método era desonerar as atividades que iriam investir no Brasil. Vale ressaltar, que esse método somente era aplicado em relação aos impostos alemães¹¹¹ a fim de aumentar, no Brasil, os investimentos por parte do empresariado alemão.

5.3. Motivo, causas e consequência da denúncia da Convenção

O real motivo da denúncia da Convenção não foi esclarecido pelo Governo Alemão. A embaixada Alemã no Brasil alegou que o motivou pela denúncia consistiu na tentativa, em vão, do Governo alemão, de submeter o acordo a uma revisão.¹¹²

Na verdade, houve uma tentativa de revisão realizada no mês de fevereiro de 2005, na cidade de Berlin, no entanto, segundo a embaixada Alemã, essa revisão fracassou motivo pelo qual a Governo Federal Alemão denunciou o tratado.¹¹³

¹¹¹ Cf. FUCK, Luciano Felício, op. cit., p. 259.

¹¹² Disponível em <http://clipping.planejamento.gov.br/Noticias.asp?NOTCod=229496>. Acesso em 5 de novembro de 2007.

¹¹³ Idem.

Já o Governo Alemão alegou incompatibilidade da Convenção com a política atual da Alemanha no que diz respeito a Convenções sobre dupla tributação firmadas com países em desenvolvimento.¹¹⁴

Uma das possíveis causas para a denúncia desse tratado pela Alemanha, segundo Rothmann, foi a interpretação divergente dada pelos países no que diz respeito ao artigo 12 da Convenção.¹¹⁵

A divergência se resume na posição de o Brasil interpretar literalmente o artigo 12, sem, no entanto, estendê-lo aos demais serviços técnicos. O correto, de acordo com Rothmann, é uma interpretação teleológica do tratado – mais comum na prática internacional.¹¹⁶ A Alemanha, por sua vez, dava interpretação extensiva ao artigo a fim de caracterizar os demais serviços técnicos como rendimentos de empresas, tal como previsto no artigo 7º da mesma Convenção.¹¹⁷

Luciano Fuck aponta mais duas causas para possível denúncia do tratado: uma delas é a elevada carga tributária brasileira que oneram as contribuições sociais que não eram abrangidas pela Convenção; e a outra são os avanços da economia brasileira o que não justificava mais a concessão de benefícios apenas unilaterais.¹¹⁸

Como consequência da denúncia desse tratado tem-se que haverá um

¹¹⁴ Cf. FUCK, Luciano Felício, op cit., p. 260.

¹¹⁵ ROTHMANN, Gerd. **Problemas de Qualificação na Aplicação das Convenções contra a Bitributação Internacional**, *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 76, 2002, p. 33. Ver: FUCK, Luciano Felício, op cit., p. 260.

¹¹⁶ Ibidem, p. 33.

¹¹⁷ Cf. FUCK, Luciano Felício, op cit., p. 260.

¹¹⁸ Ibidem, p. 261.

desestímulo a novos investimentos podendo, inclusive, prejudicar os investimentos que já estão em andamento.

Nesse sentido conclui Luciano Fuck:

A denúncia do tratado, porém, implica não só na perda de benefícios e garantias para os contribuintes, colocando-os em desvantagem tanto interna quanto externamente, como também prejuízo para a segurança jurídica e interrupção da cooperação entre as duas administrações tributárias.¹¹⁹

6. Conclusão

Ao final desse estudo chega-se a conclusão de que os dois objetos do Direito Tributário Internacional – a dupla tributação internacional e a evasão fiscal internacional – são temas de grande relevância para o Direito Internacional, haja vista serem nocivos às relações tributárias internacionais por criarem empecilho aos investimentos estrangeiros.

Como meios eficazes para solução desses problemas, encontra-se a principal fonte do Direito Tributário Internacional que são as Convenções Internacionais. No caso da dupla tributação, essas Convenções tornam-se ainda mais relevantes se preverem o principal método para evitá-la, que é o método da imputação.

Esse foi o caso da Convenção Internacional firmada entre o Brasil e a Alemanha e que vigorou por quase trinta anos. Com a vigência dessa Convenção, os investimentos alemães no Brasil aumentaram, haja vista a concessão de possibilidade da compensação dos tributos.

Não obstante a necessidade da manutenção da relação comercial entre o Brasil e a Alemanha, não há previsibilidade de um novo acordo internacional a fim de evitar a bitributação.

¹¹⁹ Ibidem, p. 262.

Talvez, para que haja um novo acordo será necessário que o Brasil passe a adotar, como regra, o método da isenção ao invés do método da imputação tal como faz a Alemanha.

Ressalta-se que o método da imputação vem deixando de ser utilizado nos acordos internacionais, pois possui regras complexas que atrasam os negócios internacionais. Complexidade essa que reverte em maior custo tanto ao contribuinte quanto à entidade fiscalizadora.¹²⁰ Além disso, esse método resulta numa baixa competitividade das empresas no exterior razão pela qual os investimentos por parte de empresas estrangeiras tornam-se menor.¹²¹

Em contrapartida, o método da isenção privilegia o Estado da fonte em relação ao Estado da residência, além de favorecer um tratamento de isonomia entre os contribuintes-concorrentes. Essa isonomia faz com que os investimentos aumentem, pois tanto as empresas nacionais quanto as estrangeiras ficam no mesmo nível.

Portanto, um novo acordo internacional entre o Brasil e a Alemanha será ideal e necessário. No entanto, para que isso venha a ocorrer será preciso alguns anos de estudos e negociações,¹²² além de o Brasil, talvez, ter de se afastar do método da imputação e passar a utilizar o método da isenção como regra.

Nesse sentido argumenta Luciano Fuck:

¹²⁰ Cf. FUCK, Luciano Felício, op. cit., p. 263.

¹²¹ Idem.

¹²² A Convenção Internacional objeto desse estudo, conforme se verificou no tópico nº 5.1, levou quase oito anos para ser concluída.

Essa é a oportunidade para as autoridades fiscais brasileiras se afastarem do método da imputação e incentivar a neutralidade na importação.¹²³

7. REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, São Paulo: Saraiva, 2006.

BORGES, Antônio de Moura, **Convenções sobre a Dupla Tributação Internacional**, Teresina: EDUFPI, 1992.

_____. **Considerações sobre a Dupla Tributação Internacional**. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2088&p=1>. Acesso em 5 de novembro de 2007.

FUCK, Luciano Felício. **A denúncia da Convenção entre Brasil e Alemanha e os métodos para evitar a dupla tributação internacional**, Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário, Vol. 2 nº 2, Julho/Dezembro 2006.

JO, Hee Moon. **Introdução ao Direito Internacional**. São Paulo: LTr, 2000.

MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de Direito Internacional Público**, 2ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

MELLO, Celso de Albuquerque. **Direito constitucional internacional: uma introdução**. Rio de Janeiro: Renovar, 1994.

MEDEIROS, Antônio Paulo Cachapuz de. **O Poder de celebrar Tratados**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1995.

REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

REZEK, J. Francisco. **Direito Internacional público: curso elementar**. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005.

ROTHMANN, Gerd. **Problemas de Qualificação na Aplicação das Convenções contra a Bitributação Internacional**, Revista Dialética de Direito Tributário, nº 76, 2002.

SOARES, Guido Fernando da Silva. **Curso de Direito Internacional Público**. v. 1, 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SILVA, Geraldo Eulálio do Nascimento e Hildebrando Accioly. **Manual de Direito Internacional Público**. 15.ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

¹²³ Cf. FUCK, Luciano Felício, op. cit., p. 264.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Pode o *Soft Law* ser considerado fonte do Direito Internacional Tributário?** Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário, Vol. 2 nº 1, Janeiro/Junho 2007, p. 13.

XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**, Rio de Janeiro: Forense, 2002.

Sites:

<http://clipping.planejamento.gov.br/Noticias.asp?NOTCod=229496>. Acesso em 5 de novembro de 2007.

<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AcordosInternacionais/AcordosDuplaTrib.htm>. Acesso em 5 de novembro de 2007.