

TRATADOS INTERNACIONAIS SOBRE DUPLA TRIBUTAÇÃO DA RENDA E SUAS CONSEQÜÊNCIAS NA TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS OBTIDOS NO EXTERIOR POR PESSOAS JURÍDICAS COM DOMICÍLIO NO BRASIL

Lauriana de Magalhães Silva¹

RESUMO

Os tratados internacionais, ao lado das medidas unilaterais, são formas de solucionar a questão da dupla tributação sobre a renda. Eles vêm ganhando importância à medida que os fluxos de comércio internacional se intensificam. Os modelos propostos por organizações internacionais como ONU e OCDE além do modelo apresentado pelos EUA tendem a tornar homogêneo o tratamento do tema. Os rendimentos obtidos no exterior por pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil passaram a obedecer ao princípio da universalidade, mas a Lei nº 9249/95 tem trazido questões de ordem constitucional que se refletem sobre a interpretação dos tratados contra a dupla tributação da renda. Sem embargo, as práticas internacionais das pessoas jurídicas como um todo demonstra transbordamento e abuso dos tratados contra a dupla tributação.

PALAVRAS-CHAVE: tratados – dupla tributação – modelos de convenções – tributação sobre a renda - pessoas jurídicas – abuso das convenções

ABSTRACT

International Treaties are ways, beside unilateral measures, to solve the question of double international income taxation. Their importance is growing as the international flows of commerce expands. The proposed models by international organizations like UNO and OECD, alongside the USA Model of Double Tax Conventions, tend to keep the treatment homogeneous about the question. The income got in international environment by legal entities (or societies) which are situated in Brazil, have to obey the worldwide income taxation principle. But the law number 9.249/95 started this practice has bring questions that pass through the constitutional sphere. These reflects on double tax conventions interpretation. Besides, international practices of societies around the world (not only in brazilian case) show abuses around double tax conventions application.

KEYWORDS: treaties – double taxation – convention models – income tax - societies – conventions abuses

¹ Bacharel em Direito e Mestranda em Direito Internacional Econômico pela Universidade Católica de Brasília (UCB). Bacharel em Relações Internacionais pela Universidade de Brasília (UnB).

SUMÁRIO

- 1. Introdução**
- 2. A Questão da Dupla Tributação Internacional sobre a Renda**
 - 2.1. Princípios de Conexão em Tributação Internacional**
 - 2.2. Como Identificar a Ocorrência da Dupla Tributação Internacional?**
- 3. Tratados Internacionais Contra Dupla Tributação**
 - 3.1. Tratados Internacionais – Conceitos e Elementos**
 - 3.2. Tratados Internacionais em Matéria Tributária no Direito Brasileiro**
 - 3.3. Medidas Unilaterais para Evitar a Dupla Tributação Internacional**
- 4. Principais características dos Tratados contra Dupla Tributação Internacional sobre a Renda**
 - 4.1. Critérios da ONU, Estados Unidos e OCDE**
 - 4.1.1. Considerações sobre o Modelo da ONU e dos Estados Unidos**
 - 4.1.2. Considerações sobre o Modelo da OCDE**
- 5. Considerações sobre Tratados contra a Dupla Tributação Sobre a Renda Firmados pelo Brasil**
 - 5.1. Breve Análise sobre os casos Suécia e Israel quanto à Tributação sobre Dividendos**
 - 5.2. Aspectos da tributação sobre a renda de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil com investimentos no exterior**
 - 5.3. O Regime da Transparência Fiscal Internacional da Lei nº 9249/95**
- 6. Transparência Fiscal Internacional e Tratados contra a Dupla Tributação Internacional**
 - 6.1 Do Cumprimento Ordinário dos Tratados**
 - 6.2. Treaty Shopping**
 - 6.3. Rule Shopping**
 - 6.4. Triangulação**
 - 6.5. Medidas de Combate ao Abuso de Convenções**
- 7. Conclusões**
- 8. Referências**

1. Introdução

A questão da dupla tributação internacional não é recente. Desde as mais simples trocas comerciais entre países essa questão sempre teve de ser enfrentada pelos contribuintes. Não obstante esse aspecto histórico, à medida que os fluxos comerciais entre os países se tornam mais intensos em tempos de globalização,

aumentam as possibilidades de ocorrência da dupla tributação, visto que a dupla tributação decorre do choque entre soberanias tributárias sob condições específicas.

Para amenizar ou mesmo evitar que esse fenômeno jurídico prejudique esses fluxos que são de interesse direto dos Estados (especialmente os em desenvolvimento), as soberanias tributárias celebram tratados. Tais instrumentos, por vezes, seguem modelos propostos por organizações internacionais, no sentido de uniformizar o tratamento da matéria.

O Brasil, sem negar a sua linha histórica de busca pelo desenvolvimento, vem celebrando, desde meados da década de 60, tratados contra a dupla tributação, especialmente relativos ao imposto sobre a renda. Tais instrumentos visam oferecer ao país, em adição à gradativa abertura comercial iniciada ao final da década de 80, condições mais favoráveis para concorrer no mercado internacional.

O presente trabalho visa lançar linhas gerais acerca da consequência dos tratados internacionais sobre dupla tributação e os rendimentos das pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil que investem no exterior.

Para esse propósito, o estudo foi dividido em cinco partes. Na primeira foi realizado um breve levantamento de variáveis relativas à questão da dupla tributação internacional. Na segunda, trata-se o exame teórico dos tratados firmados para a solução dessa questão. Na terceira, realiza-se o exame pormenorizado dos modelos desses tratados. Na quarta, são realizadas considerações sobre os tratados contra a dupla tributação da renda firmados pelo Brasil e, por fim, na última parte, a necessidade de transparência fiscal internacional e os efeitos dos tratados contra a dupla tributação.

2. A questão da Dupla Tributação Internacional sobre a Renda

É fundamental admitir que os países, clássicas pessoas jurídicas de Direito Internacional, são guardiões da soberania. E, junto dela, do poder de tributar. Esse poder parte do exercício desse atributo fundamental que acompanha o Estado, dele não podendo se desvencilhar integralmente, sob pena de se desintegrar, sem ter condições outras de impor o seu poder sobre o patrimônio dos seus cidadãos, e, logo, financiar suas atividades essenciais. Ensina Heleno TÔRRES que:

desse modo, investido de soberania, dispõe o Estado do poder de institucionalizar um sistema tributário, como expressão do poder de tributar, legitimando-se para atuar com independência legislativa, exclusividade de aplicação e autonomia técnica, em relação a todos os sujeitos submetidos à sua ordem.²

Dada a evolução da história humana, quando os homens desde tempos remotos cruzam as fronteiras territoriais em busca de maior bem-estar, realizando o ainda incipiente comércio internacional, ocorre o desafio sobre qual soberania tributária obedecer. Além disso, questionam-se os basilares direitos dos comerciantes em proteger (pelo menos parcialmente) o fruto da empresa, qual seja o lucro, do soberano poder estatal. Urge, portanto, esclarecer qual o papel dos princípios de conexão no que tange a tributação internacional da renda.

2.1. Princípios de Conexão em Tributação Internacional

Os princípios de conexão estabelecem critérios para definir o exercício do poder estatal de tributar. Em outros termos, eles são as diretrizes que orientam os Estados, relacionando contribuintes e exercício da soberania tributária. Tal fato não significa que sejam utilizados isoladamente, desvinculando-se um dos outros. São eles:

² TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação Internacional Sobre a Renda de Empresas**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2001. p. 65.

a) Territorialidade, também entendida por fonte ou critério objetivo: nesse princípio, os rendimentos obtidos dentro de um Estado geram uma obrigação tributária. A Territorialidade na tributação decorre diretamente do poder soberano, em que só se tributam os rendimentos e proventos de qualquer natureza obtidos na circunscrição das fronteiras nacionais.

Destarte, importa essencialmente determinar a localização da fonte, se está em território nacional ou estrangeiro. Se ela estiver localizada em país estrangeiro, seria inegável que o fato gerador estaria fora do alcance da legislação tributária nacional, pelo critério negativo da soberania em que, um Estado não interfere nas atribuições legislativas de outro, a fim de conservar o equilíbrio e a sustentação do sistema internacional, como explica Heleno Torres, “não permitindo a interferência de outras soberanias tributárias sobre o funcionamento do seu sistema tributário”.³

Quando um Estado tributa a renda apenas que é obtida dentro do seu território, pode gerar como efeito os contribuintes encontrarem outras praças que tributem menos ou que não tributem a renda. Isso implica a migração da renda para outras nações, com o intuito de retirar-se da órbita de incidência da norma tributária mais onerosa. Essa prática tende a incentivar acentuadamente os investimentos para os Estados com tributação mais favorável, conforme informado, desequilibrando economias domésticas.

b) Universalidade, também entendido como residência/domicílio ou nacionalidade,⁴ critério subjetivo: nesse princípio, não importará o lugar em que foi

³ Idem, p. 66.

⁴ Se entendida como princípio de conexão, liga o Estado diretamente à pessoa pela sua origem, independente do seu domicílio (critério subjetivo). A idéia coerente entre nacionalidade e tributação é concerne ao poder de o Estado tributar seu nacional aonde quer que este último esteja, alcançando-o mundialmente.

obtida a renda, seja dentro ou fora das fronteiras, mas sim a residência/domicílio dos contribuintes, independente do lugar em que se tenha produzido.

Comparado com o princípio da territorialidade, a universalidade está mais conforme a realidade do mundo globalizado. Isso por que os investimentos das empresas ultrapassam as fronteiras sem perder o vínculo existente com a controladora ou coligada, sendo possível tributar os rendimentos obtidos internacionalmente.

No Brasil, até o advento da Lei nº 9.249/95 adotava-se o critério da territorialidade para tributar as pessoas jurídicas. Em outros termos, não incidia o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza para os rendimentos obtidos além das fronteiras nacionais. O critério mudou para a tributação da renda em bases universais (*worldwide income taxation*), ou o princípio da universalidade.

Não se pode olvidar que os chamados princípios de conexão raramente ocorrem de modo isolado. As soberanias tributárias tendem a utilizá-los de modo diversificado conforme lhes convém, sob o critério fonte (territorialidade) os rendimentos obtidos na circunscrição dos seus territórios ou residência/nacionalidade (universalidade) os rendimentos obtidos por seus residentes, independente da origem.

2.2. Como Identificar a Ocorrência da Dupla Tributação Internacional?

Ressalte-se que tão somente a existência das operações transnacionais não configura a dupla tributação internacional. Por um lado, se os Estados utilizam os mesmos princípios de conexão (por exemplo, territorialidade), ela não ocorrerá. Por outro lado, se adotarem princípios de conexão com sentidos diversos de tributação de modo coordenado, por exemplo, um Estado tributando a renda em bases universais e outro com uma legislação que não tribute o capital estrangeiro que

produza rendimentos em seu território. Isso significa, em outras palavras, que o simples cruzamento de princípios de conexão não implica, necessariamente, em dupla tributação internacional.⁵

Não obstante essas ressalvas, é salutar o entendimento de que há uma relação direta entre o volume de transações internacionais e o risco de ocorrer a dupla tributação. Apesar de dos critérios de conexão não serem os únicos a definir por si mesmos a ocorrência do fenômeno ou apenas as operações transnacionais, eles estão inseridos no contexto de que os princípios de conexão podem se cruzar de modo desfavorável.

Tem-se, portanto que a dupla tributação advém quando os Estados, agindo individualmente no exercício da sua soberania tributária, “desconsideram o que ocorre nos demais Estados”⁶. Dessa ação resulta a utilização de princípios de conexão que imputam a um mesmo contribuinte a tributação de impostos similares em dois (ou mais) Estados, pela mesma matéria imponible (neste estudo, a renda) e por idêntico período de tempo.⁷

Esmiuçando esse conceito, tem-se que a dupla tributação ocorre quando da reunião dos seguintes fatores, conforme aponta Antônio de Moura Borges:

- a) pluralidade de soberanias fiscais: colisão de soberanias fiscais.⁸

⁵ Ensino extraído da obra de BORGES, Antônio de Moura. **Convenções Sobre Dupla Tributação Internacional**. Teresina: EDUFPI; [São Paulo]: IBDT, 1992.

⁶BORGES, idem, p. 79.

⁷Modelo 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. Apud: BORGES, Antônio de Moura. **Convenções Sobre Dupla Tributação Internacional**. Teresina: EDUFPI; [São Paulo]: IBDT, 1992. p. 69.

⁸ Ibidem, p. 64.

- b) identidade do sujeito passivo: elemento necessário para a configuração da dupla tributação jurídica – duas sob duas soberanias tributárias.
- c) identidade do elemento material do fato gerador: elemento imprescindível à dupla tributação, refere-se aos elementos objetivos sobre os quais o tributo incide.
- d) identidade do imposto: a distinção de ordenamentos jurídicos dificulta estabelecer o que seriam tais impostos idênticos. Mesmo com esse fato, procura-se uma relação de analogia ou semelhança entre os tributos cobrados.
- e) identidade do período: a incidência da norma tributária deve ocorrer sobre fatos geradores incorridos no mesmo período.⁹

Visto que a dupla tributação representa custos de transação,¹⁰ a aumento do fluxo de comércio internacional e a desarmonia no uso dos princípios de conexão tendem a reforçar a necessidade de buscar alternativas jurídicas de âmbito internacional no exercício da soberania tributária, a fim de solucionar tal impasse.

3. Tratados Internacionais contra Dupla Tributação

Os tratados internacionais em matéria tributária representam alternativas jurídicas de natureza negocial, celebradas geralmente entre dois países (caráter bilateral) para a solução de questões que dizem respeito à dupla tributação.

Os Estados, conforme ensina Paulo Borba Casella,

visando a melhor proteção de seus interesses, [os Estados] aceitam limitação voluntária de sua capacidade de tributar seus sujeitos, em troca da segurança ainda que seja esta relativa, dirão vertentes críticas, resultante da adoção de tais mecanismos.¹¹

Os interesses do Estado em celebrar tratados contra a dupla tributação têm por cerne a continuidade do exercício da sua soberania tributária (em estendê-la além das suas fronteiras) e razões econômicas que ultrapassam a esfera puramente

⁹ Ibidem, p. 66.

¹⁰ “A ocorrência de bitributação acarreta repartição injusta dos encargos fiscais, constituindo obstáculo significativo ao comércio e ao fluxo internacional de investimentos”. CASELLA, Paulo B. **Direito Internacional Tributário Brasileiro: Convenções de Bitributação**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 25.

¹¹ CASELLA, Paulo B. **Direito Internacional Tributário Brasileiro: Convenções de Bitributação**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 24.

jurídica. A promoção do desenvolvimento, mediante a atração de fluxos de investimentos e capitais para as suas fronteiras é o argumento constante para a adoção de medidas que favoreçam o comércio internacional.¹²

A fim de compreender com maior precisão, sob a ótica do Direito Internacional, como os tratados buscam solucionar a questão da dupla tributação internacional, é necessário realizar uma breve abordagem acerca da sua conceituação e elementos fundamentais.

3.1. Tratados Internacionais – Conceito e Elementos

José Francisco Rezek conceitua tratado como “o acordo formal, concluído entre sujeitos de direito internacional público, e destinado a produzir efeitos jurídicos”.¹³

A idéia de acordo formal diz respeito que geralmente os tratados são concluídos sob a forma escrita. Como sujeitos de direito internacional público pode-se citar, classicamente, os Estados, mas não se excluem outras pessoas jurídicas como as Organizações Internacionais.¹⁴ Apesar da possibilidade desses últimos sujeitos, prende-se a devido ao critério lógico do exercício da soberania tributária, aos Estados. A celebração de tratados em matéria tributária é de competência de Estados e não de outras pessoas jurídicas.

¹² Robert Gilpin entende que há uma intensa luta dos países em desenvolvimento para fugir da pobreza. ver GILPIN, Robert. **The political economy of international relations**. Princeton, NJ: Princeton University Press, c1987.

¹³ REZEK, José Francisco. **Direito dos Tratados**, Rio de Janeiro : Forense, 1984, p. 21.

¹⁴SILVA, Geraldo Eulálio do Nascimento e ACCIOLY, Hidelbrando. **Manual de Direito Internacional Público**. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 31.

A produção de efeitos jurídicos implica, por sua vez, a finalidade da celebração dos tratados. Por meio deles, os Estados voluntariamente abrem parte de sua soberania a fim de se adequar a uma nova situação de seu interesse. Quanto aos efeitos dos atos jurídicos consubstanciados nos tratados, ensina Rezek, que “desencadeia efeitos de direito, gera obrigações e prerrogativas”.¹⁵

Feitas essas considerações, urge apresentar os elementos fundamentais que compõem os Tratados Internacionais:

- Capacidade das partes contratantes: diz respeito à capacidade jurídica das pessoas de direito internacional público em assumir compromissos.

- Habilitação dos agentes signatários: aqueles que assinam tratados devem ser juridicamente dotados de poderes para tal.

- Objeto lícito e possível: o consenso deve visar objeto possível e lícito no campo do direito e da moral¹⁶.

- Consentimento mútuo: a adoção do texto de um tratado ocorre quando do consentimento mútuo dos seus signatários.

Dentre as diversas classificações apontadas na doutrina merece relevo a distinção entre Tratados Leis e Tratados Contratos e, no campo destes últimos, os executados e os executórios.

Os Tratados Leis, ensina Accioly, são celebrados com o intuito de criar normas gerais de Direito Internacional¹⁷. Os Tratados Contratos, por sua vez, visam regular interesses recíprocos dos Estados, são mais restritos que os tratados leis,

¹⁵ REZEK, op. cit., p. 72.

¹⁶ SILVA, op. cit., p. 32.

¹⁷ Ibidem p. 31.

seguindo a idéia de criação de obrigação específica, restrita aos seus signatários. Nesse último ponto, os tratados executados “dispõem sobre a matéria de modo permanente”¹⁸, enquanto que os tratados executórios são os que “revêem atos a serem executados regularmente, uma vez que apresentem condições necessárias para o seu cumprimento”.¹⁹

Os tratados contra a dupla tributação internacional se enquadram, segundo tais classificações, em tratados contratos executórios. Isso porque a cada vez que a situação jurídica se enquadre em seus contornos, é possível a aplicação dos seus dispositivos.

Em sentido amplo, no caso brasileiro, o exame da Carta de 1988 permite constatar que a execução dos tratados internacionais e a sua incorporação à ordem jurídica interna decorrem de ato complexo, resultante da conjugação de duas vontades: a do Congresso Nacional, que resolve definitivamente sobre tratados, mediante decreto legislativo (conforme disposto na Constituição Federal art. 49, I), e a do Presidente da República que os assina, ratifica e promulga internamente mediante decreto (Constituição Federal art. 84, VIII). O país adota a postura do dualismo moderado, reconhecendo a existência de duas ordens jurídicas, uma interna e outra internacional, mas permitindo permeabilidade centrípeta (do exterior para o interior), mediante dadas circunstâncias constitucionalmente previstas.

¹⁸ Ibidem. p. 28.

¹⁹ Ibidem, p. 28.

3.2. Tratados Internacionais em Matéria Tributária no Direito Brasileiro

Tema de grande monta em relação ao Direito Tributário Brasileiro tem sido a aplicação do artigo 98 do Código Tributário Nacional²⁰ em relação aos temas dualismo e monismo. O pensamento do professor Paulo de Barros Carvalho,²¹ seguindo corrente diversa de Sacha Calmon Navarro Coelho,²² é a prevalecente. Os tratados em matéria tributária não alteram a legislação interna enquanto não ratificados pelo Congresso Nacional, uma vez que o Direito Brasileiro admite a existência de duas ordens (dualismo): a internacional (cujas normas não fazem parte do ordenamento jurídico interno enquanto não ratificadas), e as nacionais, conforme se depreende do art. 94, I da Constituição Federal.²³ Em raciocínio contrário, conforme defende Sacha Calmon, admitir-se-ia a prevalência de uma única ordem (monismo), em que os tratados assinados são incorporados à ordem jurídica interna independente de mecanismos de ratificação.

²⁰ Art. 98 CTN: “Os Tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”. BRASIL. Lei nº 5712, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 27 de outubro de 1966.

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1999. p.78.

²² “O art. 98 reza a autonomia o tratado como fonte autônoma de Direito Tributário, desnecessária a sua introjeção no sistema jurídico interno por ato legislativo específico” COELHO, Sacha Calmon Navarro. Os Tratados em Matéria Fiscal em Face dos Acordos Comerciais Internacionais, Regionais, Bilaterais ou Multilaterais – Uma Visão Jurídica da Questão. pp. 91 a 108. In: UCKMAR, Victor e TORRES, Heleno Taveira. (coord). **Direito Tributário Internacional Aplicado**, Vol.II. São Paulo: Quartier Latin, 2004. Vol 2. p. 92.

²³ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Senado Federal: Brasília. Atualizada até a Emenda Constitucional nº 52 de 8 de março de 2006.

O Supremo Tribunal Federal tem se firmado no primeiro sentido quanto a esse ponto. Segundo acórdão proferido em medida cautelar na ação direta de inconstitucionalidade nº 1480, em que foi relator o Ministro Celso de Mello:²⁴

E M E N T A: - AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - CONVENÇÃO Nº 158/OIT - PROTEÇÃO DO TRABALHADOR CONTRA A DESPEDIDA ARBITRÁRIA OU SEM JUSTA CAUSA - ARGÜIÇÃO DE ILEGITIMIDADE CONSTITUCIONAL DOS ATOS QUE INCORPORARAM ESSA CONVENÇÃO INTERNACIONAL AO DIREITO POSITIVO INTERNO DO BRASIL (DECRETO LEGISLATIVO Nº 68/92 E DECRETO Nº 1.855/96) - POSSIBILIDADE DE CONTROLE ABSTRATO DE CONSTITUCIONALIDADE DE TRATADOS OU CONVENÇÕES INTERNACIONAIS EM FACE DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA - ALEGADA TRANSGRESSÃO AO ART. 7º, I, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA E AO ART. 10, I DO ADCT/88 - REGULAMENTAÇÃO NORMATIVA DA PROTEÇÃO CONTRA A DESPEDIDA ARBITRÁRIA OU SEM JUSTA CAUSA, POSTA SOB RESERVA CONSTITUCIONAL DE LEI COMPLEMENTAR - CONSEQÜENTE IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA DE TRATADO OU CONVENÇÃO INTERNACIONAL ATUAR COMO SUCEDÂNEO DA LEI COMPLEMENTAR EXIGIDA PELA CONSTITUIÇÃO (CF, ART. 7º, I) - CONSAGRAÇÃO CONSTITUCIONAL DA GARANTIA DE INDENIZAÇÃO COMPENSATÓRIA COMO EXPRESSÃO DA REAÇÃO ESTATAL À DEMISSÃO ARBITRÁRIA DO TRABALHADOR (CF, ART. 7º, I, C/C O ART. 10, I DO ADCT/88) - CONTEÚDO PROGRAMÁTICO DA CONVENÇÃO Nº 158/OIT, CUJA APLICABILIDADE DEPENDE DA AÇÃO NORMATIVA DO LEGISLADOR INTERNO DE CADA PAÍS - POSSIBILIDADE DE ADEQUAÇÃO DAS DIRETRIZES CONSTANTES DA CONVENÇÃO Nº 158/OIT ÀS EXIGÊNCIAS FORMAIS E MATERIAIS DO ESTATUTO CONSTITUCIONAL BRASILEIRO - PEDIDO DE MEDIDA CAUTELAR DEFERIDO, EM PARTE, MEDIANTE INTERPRETAÇÃO CONFORME À CONSTITUIÇÃO. PROCEDIMENTO CONSTITUCIONAL DE INCORPORAÇÃO DOS TRATADOS OU CONVENÇÕES INTERNACIONAIS. - **É na Constituição da República** - e não na controvérsia doutrinária que antagoniza monistas e dualistas - **que se deve buscar a solução normativa para a questão da incorporação dos atos internacionais ao sistema de direito positivo interno brasileiro.** 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

²⁴BRASIL.Supremo Tribunal Federal. Ação Direita de Inconstitucionalidade nº 1480. Confederação Nacional do Transporte e Confederação Nacional da Indústria. Relator: Ministro Celso de Mello. 04 de setembro de 1997. **Diário de Justiça**, vol 02, p. 0429. 18 de maio de 2001.

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

SUBORDINAÇÃO NORMATIVA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS À CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. - No sistema jurídico brasileiro, os tratados ou convenções internacionais estão hierarquicamente subordinados à autoridade normativa da Constituição da República. Em conseqüência, nenhum valor jurídico terão os tratados internacionais, que, incorporados ao sistema de direito positivo interno, transgredirem, formal ou materialmente, o texto da Carta Política. O exercício do treaty-making power, pelo Estado brasileiro - não obstante o polêmico art. 46 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (ainda em curso de tramitação perante o Congresso Nacional) -, está sujeito à necessária observância das limitações jurídicas impostas pelo texto constitucional.

CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DE TRATADOS INTERNACIONAIS NO SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO. - O Poder Judiciário - fundado na supremacia da Constituição da República - dispõe de competência, para, quer em sede de fiscalização abstrata, quer no âmbito do controle difuso, efetuar o exame de constitucionalidade dos tratados ou convenções internacionais já incorporados ao sistema de direito positivo interno. Doutrina e Jurisprudência.

PARIDADE NORMATIVA ENTRE ATOS INTERNACIONAIS E NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS DE DIREITO INTERNO. - **Os tratados ou convenções internacionais, uma vez regularmente incorporados ao direito interno, situam-se, no sistema jurídico brasileiro, nos mesmos planos de validade, de eficácia e de autoridade em que se posicionam as leis ordinárias, havendo, em conseqüência, entre estas e os atos de direito internacional público, mera relação de paridade normativa. Precedentes. No sistema jurídico brasileiro, os atos internacionais não dispõem de primazia hierárquica sobre as normas de direito interno. A eventual precedência dos tratados ou convenções internacionais sobre as regras infraconstitucionais de direito interno somente se justificará quando a situação de antinomia com o ordenamento doméstico impuser, para a solução do conflito, a aplicação alternativa do critério cronológico ("lex posterior derogat priori") ou, quando cabível, do critério da especialidade.** Precedentes.

TRATADO INTERNACIONAL E RESERVA CONSTITUCIONAL DE LEI COMPLEMENTAR. - O primado da Constituição, no sistema jurídico brasileiro, é oponível ao princípio pacta sunt servanda, inexistindo, por isso mesmo, no direito positivo nacional, o problema da concorrência entre tratados internacionais e a Lei Fundamental da República, cuja suprema autoridade normativa deverá sempre prevalecer sobre os atos de direito internacional público. Os tratados internacionais celebrados pelo Brasil - ou aos quais o Brasil venha a aderir - não podem, em conseqüência, versar matéria posta sob reserva constitucional de lei complementar. É que, em tal situação, a própria Carta Política subordina o tratamento legislativo de determinado tema ao exclusivo domínio normativo da lei

complementar, que não pode ser substituída por qualquer outra espécie normativa infraconstitucional, inclusive pelos atos internacionais já incorporados ao direito positivo interno. LEGITIMIDADE CONSTITUCIONAL DA CONVENÇÃO Nº 158/OIT, DESDE QUE OBSERVADA A INTERPRETAÇÃO CONFORME FIXADA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. - A Convenção nº 158/OIT, além de depender de necessária e ulterior intermediação legislativa para efeito de sua integral aplicabilidade no plano doméstico, configurando, sob tal aspecto, mera proposta de legislação dirigida ao legislador interno, não consagrou, como única consequência derivada da ruptura abusiva ou arbitrária do contrato de trabalho, o dever de os Estados-Partes, como o Brasil, instituírem, em sua legislação nacional, apenas a garantia da reintegração no emprego. Pelo contrário, a Convenção nº 158/OIT expressamente permite a cada Estado-Parte (Artigo 10), que, em função de seu próprio ordenamento positivo interno, opte pela solução normativa que se revelar mais consentânea e compatível com a legislação e a prática nacionais, adotando, em consequência, sempre com estrita observância do estatuto fundamental de cada País (a Constituição brasileira, no caso), a fórmula da reintegração no emprego e/ou da indenização compensatória. Análise de cada um dos Artigos impugnados da Convenção nº 158/OIT (Artigos 4º a 10). (Grifos nossos).

A discussão passa a girar, a partir desse ponto, acerca da possibilidade de nova lei ordinária revogar compromissos assumidos internacionalmente. Vale verificar, para solução de tal controvérsia, que a posição acima tem prevalecido, no sentido da especialidade. Os tratados internacionais são incorporados ao ordenamento jurídico interno como leis ordinárias especiais. José Francisco Rezek aponta solução quanto à necessidade de verificação do texto do artigo 98 do Código Tributário Nacional, em que “uma lei complementar à Constituição [no caso do CTN, recepcionada como complementar], disciplinando quanto por esta tenha sido entregue ao seu domínio, pode, sem dúvida, vincular a produção legislativa ordinária ao respeito pelos tratados em vigor”.²⁵

²⁵ REZEK, *Ibidem*. p. 474.

3.3. Medidas Unilaterais para Evitar a Dupla Tributação Internacional

Além dos tratados internacionais em matéria tributária, resta uma segunda alternativa: a possibilidade do próprio ordenamento jurídico interno em se Estado amoldar a fim de evitar a dupla tributação.

Marcílio Franca Filho aponta as três possibilidades de medidas unilaterais:

- a) isenção (*tax exemption*) quando o Estado se nega a impor qualquer exação (ou aplica uma exação progressiva) a certas categorias reituais de fonte estrangeira;
- b) crédito de imposto (*tax credits*) quando concede ao contribuinte o direito subjetivo de abater dos impostos sobre a renda devidos ao Estado de residência, sob a forma de crédito, os valores pagos no estrangeiro sobre as mesmas categorias reituais;
- c) dedução de impostos com despesas, que consiste na possibilidade de deduzir da base de cálculo do imposto doméstico, sob a forma de despesa, o valor dos tributos efetivamente pagos no exterior²⁶.

Tais posturas se figuram no momento em que o Estado percebe que a onerosidade excessiva sobre determinados contribuintes tende a ser desvantajosa se comparada ao benefício. No entanto, deve-se questionar quanto à generalidade da aplicação de tais medidas de fato a todos os que, de fato, se enquadram em tal situação jurídica que goze dessas benesses. Além disso, é necessário observar se as medidas unilaterais são conformes aos princípios tributários esculpidos na Constituição, a fim de evitar benefícios cujos fundamentos não se adiram à ordem constitucional vigente.

Realizados esses breves apontamentos acerca das alternativas possíveis para se evitar a dupla tributação sobre a renda (tratados internacionais e medidas unilaterais), pende uma abordagem um pouco mais aprofundada acerca dos tratados contra a dupla tributação sobre a renda.

²⁶ FRANCA FILHO, Marcílio Toscana. **Princípios da Tributação Universal sobre a Renda**. In: Revista de Informação Legislativa. Brasília, 35 n. 37 jan/mar 1988. pp. 86-87.

4. Principais Características dos Tratados contra a Dupla Tributação sobre a Renda

O efeito que se espera da celebração dos tratados relativos à dupla tributação é quanto à pretensão de reduzir a um denominador comum entre soberanias as questões que lhes interessem nesse aspecto específico. A tributação sobre a renda merece contornos especiais, principalmente quando sujeita à ocorrência de fatos geradores sujeitos tanto à tributação em bases universais quanto à territorialidade relacionadas aos contraentes.

Os tratados contra a dupla tributação da renda visam, em sentido mais amplo, a estimulação do fluxo de investimentos internacionais. A matéria pode ser vista sob dois importantes aspectos: a) das rendas produzidas por não-residentes dentro do Estado; b) das rendas produzidas por residentes fora do Estado. O presente estudo, por suas limitações intrínsecas no sentido de verificar os efeitos dos tratados contra a dupla tributação sobre investimentos realizados por pessoas jurídicas brasileiras no exterior, restringe-se ao segundo aspecto.

Não obstante essa restrição, cumpre informar que a matéria dos tratados contra a dupla tributação possui uma base histórica bastante rica, profundamente arraigada à evolução do comércio ao longo do tempo.

A primeiras preocupações nesse sentido que se têm notícia, conforme aponta Klaus Vogel,²⁷ foram relacionados aos impostos diretos. No século XIX, aponta-se dois marcos, na celebração de Tratado entre Prússia e a Saxônia (16 de abril de

²⁷ VOGEL, Klaus. **On Double Taxation Conventions**. Kluwer Law International Great Britain: Selwood Printind Ltd, 3rd Edition, 1999.

1869) e o Tratado entre a Áustria e a Hungria (18 de dezembro de 1869 a jan de 1970).

Posteriormente, com o fim da Primeira Guerra Mundial, em 1928, a Liga das Nações passou a desenvolver modelo de tratados uniformes relativos às noções de estabelecimento permanente e aspectos relativos a *royalties*. Mais adiante a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE, sucessora da OEEC) iniciou uma série de proposições (a partir do ano de 1963) de modelos de tratados contra a bitributação, abarcando os mais diversos temas, que foram ampliados conforme as necessidades de cada época.

Foram criados ainda modelos voltados a países em desenvolvimento, como o do Grupo Andino em 1971, que tinha por ênfase o princípio da fonte como limite à soberania tributária. A partir de 1980, as Nações Unidas desenvolve modelo com estrutura semelhante à adotada pela OCDE, com vistas a dar maior ênfase às relações entre países industrializados e os que estão em desenvolvimento.

Em meados da década de 1970, os Estados Unidos lançaram modelo que serve de base para negociações em matéria de dupla tributação, configurando sua força política no trato de questões em matéria tributária internacional.

Apesar de a maioria dos tratados que versam sobre bitributação ser bilateral, há ainda tratados multilaterais, conforme os celebrados para a negociação e formação de elos econômicos no interior de Organizações Internacionais tais como: Comunidade Africana, Conselho para Assistência Econômica Mútua (COMECON), Países Nórdicos, Mercado Comum do Sul (Mercosul), União Européia.

4.1. Critérios da ONU, dos EUA e da OCDE

Os modelos de convenções contra a dupla tributação da ONU, EUA e OCDE contém dispositivos bastante semelhantes quanto à tributação sobre a renda de pessoas jurídicas. Não obstante tais semelhanças, definições como estabelecimento permanente, lucros, juros, dividendos precisam ser verificados com cautela por que neles observam-se ênfases que essas entidades de Direito Internacional quiseram dar ao elaborar seus respectivos modelos. Ressalte-se ainda que não foi estabelecido ainda um princípio de conexão único. Os países desenvolvidos defendem a tributação em bases universais, enquanto que os países em desenvolvimento defendem a tributação sobre a fonte. Essa diferença de posição, segundo Francisco Dornelles, “reflete mais os interesses que decorrem do estágio de desenvolvimento econômico em que se encontra cada um deles”.²⁸

Nesse sentido, é necessário fazer uma breve análise acerca dos principais dispositivos constantes nesses modelos de convenção, a fim de verificar tais nuances.

4.1.1. Considerações sobre o Modelo da ONU e dos Estados Unidos

O modelo de tratado contra a dupla tributação da Organização das Nações Unidas (ONU) e dos Estados Unidos possuem tons distintos. Inicialmente pode-se acreditar que enquanto que os dispositivos da ONU percebe-se a preocupação de inserção internacional dos países em desenvolvimento, no modelo dos Estados Unidos a preocupação é de preservar a segurança jurídica e condicionar as

²⁸ DORNELLES, Francisco. Acordos para Eliminar a Dupla Tributação de Renda – A posição do Brasil. Palestra pronunciada por Francisco Neves DORNELLES, Presidente da Comissão de Estudos Tributários Internacionais, na Associação Brasileira de Direito Financeiro, em 30 de maio de 1974. Disponível em: http://www.dornelles.com.br/inicio/index.php?option=com_content&task=view&id=411&Itemid=85. Acesso em 15 de agosto de 2007.

negociações para a formulação do tratado a um denominador já previamente estabelecido, semelhante a um tratado de adesão. É preciso verificar se essa postura inicial é, de fato, verificável no que tange tais modelos.

Cumpra informar que a análise se dá de modo comparativo entre os dois modelos, abordando-se aspectos fundamentais quanto aos principais conceitos pertinentes à tributação de pessoas jurídicas, segundo base tabular.

Tabela 1. Comparação dos Modelos de Tratados contra a Dupla Tributação da Organização das Nações Unidas e dos Estados Unidos da América

Artigo/ Assunto	Modelo ONU	Modelo EUA
Art 5 /Estabelecimento Permanente	no termo se compreendem: o lugar de direção da empresa, sucursal ou filial, escritório, fábrica, oficina, mina, poços de gás ou petróleo, pedreira ou qualquer outro lugar de extração de recursos naturais bem como um canteiro de obras ou de construção, montagem ou instalação, que se mantenha em período determinado (6 meses no mínimo)	no termo se compreendem: o lugar de direção da empresa, sucursal ou filial, escritório, fábrica, oficina, mina, poços de gás ou petróleo, pedreira ou qualquer outro lugar de extração de recursos naturais bem como um canteiro de obras ou de construção, montagem ou instalação, que se mantenha em período determinado (mais de 12 meses)
Art 7/Lucros	atribuída ao Estado Contratante onde estejam situadas, a menos que exerçam sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente, caso em que a tributação se fará unicamente na medida em que os lucros forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.	atribuída ao Estado Contratante onde estejam situadas, a menos que exerçam sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente, caso em que a tributação se fará unicamente na medida em que os lucros forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente. Renda de películas são <i>royalties</i> , por exemplo.

Artigo/ Assunto	Modelo ONU	Modelo EUA
Art.9 /Empresas Associadas	A cláusula permite a um Estado Contratante tributar os lucros que teriam sido obtidos por uma empresa que, em razão de participação direta ou indireta de uma outra localizada no Estado Contratante, ou de ter as mesmas pessoas seja na direção, controle ou capital, não fora a ligação de ambas empresas, nas suas relações comerciais ou financeiras, por condições aceitas ou impostas que difiram das que seriam estabelecidas entre empresas independentes, não os auferiu.	Idêntica à ONU e OCDE , mas acrescenta um parágrafo ao final, em que afirma maior controle por parte do Estado para controlar evasão fiscal.
Art.10/ Dividendos	A tributação dos dividendos pelo Estado de residência, possível porém a opção de poder o Estado Contratante fonte dos rendimentos, tributá-los em um determinado percentual (não definido)	Artigo idêntico no modelo americano, mas este estabelece percentual variando de 5% para participações de pelo menos 10% e 15 % para os outros casos
Art 11/Juros	Os juros provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante serão tributáveis no Estado Contratante de residência	Estipula tributação exclusiva para quem recebe no Estado de residência, como o modelo da ONU.

Fonte dos dados: VOGEL, Klaus. *On Double Taxation Conventions*. Kluwer Law International Great Britain: Selwood Printind Ltd, 3rd Edition, 1999. Elaboração da autora.

Tais modelos, conforme visto acima, são bastante representativos dos interesses que permeiam a sua celebração. No entanto, pouca modificação há, em termos absolutos, entre esses dois modelos quanto à tributação das pessoas jurídicas. Caberia uma avaliação acerca da relevância da distinção desses contornos. Criticamente, poder-se-ia enfatizar: os prazos distintos para a definição de estabelecimento permanente; a questão de ativos como *royalties*; maior preocupação com a evasão fiscal no modelo dos EUA; definição de percentual para tributação de dividendos.

Não se pode olvidar que o modelo de tratado contra a dupla tributação dos EUA se aplica apenas em relação a esse Estado. O modelo das Nações Unidas tem caráter universal, apesar de não ser o mais utilizado. Pende, portanto, uma breve análise acerca do modelo mais usado mundialmente, isto é, o da OCDE.

4.1.2. Considerações sobre o Modelo da OCDE

O modelo de tratado contra a dupla tributação da OCDE é o mais importante por dois motivos fundamentais. Primeiramente, ele é tomado por base para a elaboração da maioria dos tratados que versam sobre o tema em todo o globo. Em segundo lugar, por que a OCDE é integrada principalmente por países desenvolvidos, o que leva a crer no seu maior poder de barganha frente a países em desenvolvimento.

Vale lembrar que o foco ideológico essencial da redução das barreiras para o comércio internacional é a promoção do benefício comum.²⁹ Sob esse ponto de vista, a evolução do modelo da OCDE tem acompanhado as mudanças econômicas vivenciadas pelo globo desde meados da década de 60 quando foi apresentado pela primeira vez. As alterações efetuadas quando da reedição ao longo de tantos anos não têm sido substanciais, mas sim tópicas, conforme a orientação dos integrantes da organização internacional.

O modelo em estudo vem acompanhado de uma série de notas explicativas que servem de fundamento para a interpretação das suas cláusulas fundamentais. Essas notas delineiam orientações que serviram e vêm servindo até mesmo para a construção de outros modelos como os da ONU e dos EUA.

²⁹ Para estudos mais aprofundados sobre o tema, ver: RICARDO, David. **Princípios de Economia Política e Tributação**. 4. ed Lisboa: Fundação Gulbenkian, 2001.

O modelo da OCDE é estruturado do modo a seguir:

- Capítulo I – Campo de Aplicação da Convenção
- Art 1º - esfera subjetiva – definição dos sujeitos
- Art 2º - esfera objetiva – impostos visados
- Capítulo II - Definições
- Art. 3º - Definições Gerais
- Art.4º - Residência Fiscal
- Art5º - Estabelecimento Permanente
- Capítulo III – Tratamento das Rendas
- Art 6º - Rendimento dos Bens Imobiliários
- Art 7º - Lucros das Empresas
- Art 8º - Navegação marítima, interior e aérea
- Art 9º - Empresas Associadas
- Art. 10 – Dividendos
- Art. 11 – Juros
- Art 12 – *Royalties*

Tabela 2. Modelo de Convenção contra a Dupla Tributação Internacional da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (excertos)

Assunto	Modelo OCDE
Estabelecimento Permanente	Significa um lugar fixo de negócios, mediante o qual uma empresa realiza toda ou parte de sua atividade. Nesse termo se compreendem: o lugar de direção da empresa, sucursal ou filial, escritório, fábrica, oficina, mina, poços de gás ou petróleo, pedreira ou qualquer outro lugar de extração de recursos naturais bem como um canteiro de obras ou de construção, montagem ou instalação, que se mantenha em período determinado (mas o prazo é de 12 meses no mínimo)
Lucros	Os lucros de uma empresa do Estado Contratante devem ser tributáveis apenas naquele estado a menos que a empresa realize negócios no outro estado contratante por intermédio de um estabelecimento permanente lá situado. Se a empresa realiza negócios como supramencionado, os lucros devem ser tributados no outro Estado mas apenas o quanto deles for atribuível àquele estabelecimento permanente.

Duas hipóteses:

Empresas Associadas

- a) onde uma empresa de um Estado Contratante participa diretamente ou indiretamente no gerencialmente controle ou capital de uma empresa no outro estado contratante ou
- b) as mesmas pessoas participam diretamente ou indiretamente no gerenciamento, controle ou capital de uma empresa de um Estado Contratante e uma empresa do outro Estado Contratante.

Dividendos

Dividendos pagos por uma companhia que é residente de um Estado Contratante para um residente do outro Estado Contratante devem ser tributados naquele outro Estado. Para empresas controladas com mais de 25% das ações a alíquota é de 5%; para os demais casos, 15%.

Tabela 2. Modelo de Convenção contra a Dupla Tributação Internacional da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (excertos) (continuação)

Assunto	Modelo OCDE
Juros	Os juros obtidos em um Estado Contratante e pagos a um residente em outro Estado Contratante devem ser tributados naquele outro Estado.

Fonte dos dados: VOGEL, Klaus. **On Double Taxation Conventions**. London: Kluwer Law International. 1991. pp. 213-707. Tabela elaborada pela autora.

É constante o fato de que as convenções contra a dupla tributação vêm seguindo aproximadamente esse modelo, especialmente aquelas que o Brasil é signatário. Por esse motivo, merece destaque estudar o caso brasileiro, a fim de averiguar a postura nacional, nos últimos anos, acerca da dupla tributação internacional quanto às pessoas jurídicas que investem no exterior.

5. Considerações sobre os Tratados contra a Dupla Tributação da Renda firmados pelo Brasil

Nos tratados contra dupla tributação assinados pelo Brasil vêm seguindo, em linhas gerais, os modelos da ONU e OCDE, privilegiando-se o princípio da fonte pagadora. Esse fato é compreensível, tendo em vista o fato de ser o Brasil país em desenvolvimento e, portanto, importador de capital.³⁰ Em termos quantitativos, os tratados contra a dupla tributação podem ser organizados conforme a seguinte tabela:

Tabela 3. Tratados contra Dupla Tributação celebrados pelo Brasil por década

1960	1970	1980	1990	2000
Japão 1967	França 1971	Noruega 1981	Holanda 1990	Portugal 2001
	Dinamarca 1974	Argentina 1982	Coréia 1991	Chile 2003
	Alemanha 1975	Canadá 1985	Filipinas 1991	Israel 2005
	Áustria 1975	Equador 1986	Hungria 1991	África do Sul 2006
	Espanha 1975		Índia 1991	México 2006
	Suécia 1975		República Tcheca e Eslováquia 1991	Ucrânia 2006
	Bélgica 1976		China 1992	
	Itália 1979		Finlândia 1997	
	Luxemburgo 1979			

Fonte dos dados: sítio da Receita Federal do Brasil. Disponíveis em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AcordosInternacionais/AcordosDuplaTrib.htm>. Acesso em: 15 de agosto de 2007. Tabela elaborada pela autora.

Desde o primeiro tratado sobre o tema, firmado com o Japão em 1967, o país tem evoluído na elaboração de seus dispositivos normativos, alterando posicionamentos ao longo do tempo. Sob esse ponto de vista, é conveniente, a título

³⁰ Vale ressaltar que a Alemanha denunciou recentemente o tratado firmado com o Brasil em 2005, devido a dificuldade com a retomada das negociações – mas a reciprocidade ainda está acontecendo em alguns pontos, diplomaticamente.

de ilustração, verificar a mudança de posicionamento do país em relação a tratados contra a dupla tributação celebrados nas últimas três décadas.

5.1. Breve Análise dos Casos Suécia e Israel quanto à Tributação sobre Dividendos

O marco temporal inicial da análise refere-se à segunda década de atuação do Brasil na celebração de tratados contra a dupla tributação, no caso, Suécia em 1975. O marco final, por sua vez, a um dos últimos instrumentos firmados dessa natureza, no caso, Israel em 2005.

Quanto à matéria em análise, toma-se a distribuição de rendimentos na forma de dividendos. Isso pela capital importância que o tema vem assumindo nos últimos anos devido ao recrudescimento das relações econômicas em termos de empresas com investimentos internacionais. Confronta-se os excertos pertinentes dos dois tratados, marcando no último, as alterações que impliquem mudança de postura no tratamento do tema.

Feitas essas considerações, segue abaixo tabela comparativa dos dispositivos que informam o tratamento recebido pelos dividendos em dois tratados contra a dupla tributação celebrados pelo Brasil:

Tabela 4. Comparação entre Tratados contra a Dupla Tributação celebrados pelo Brasil: Suécia em 1975 e Israel em 2005 (excerto sobre dividendos)

Suécia	Israel
1. Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro estado.	1. Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado.
2. Todavia, esses dividendos podem ser tributados 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:	2. Todavia, esses dividendos poderão também ser tributados no Estado Contratante em que resida a sociedade que os pague e de acordo com a legislação desse Estado, mas, se o beneficiário efetivo dos dividendos for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim exigido não poderá exceder:

a) 15 por cento do montante dos dividendos se o beneficiário for uma sociedade (excluindo-se as sociedades de pessoas);

b) 25 por cento do montante dos dividendos em todos os demais casos.

As autoridades competentes dos estados contratantes estabelecerão, de comum acordo, a forma de aplicar esta limitação.

Este parágrafo não afetará a tributação de sociedade com referência aos lucros que deram origem aos diversos pagos

3. O disposto nos parágrafos 1 e 2 não se aplica quando o beneficiário dos dividendos, residente de um Estado Contratante, tiver, no outro Estado Contratante de que é residente a sociedade que paga os dividendos, um estabelecimento permanente a que estiver ligada efetivamente a participação geradora dos dividendos. Neste caso serão aplicáveis as disposições do artigo 7º.

4. O termo "dividendos" usado no presente artigo, designa os rendimentos provenientes de ações, ações ou direitos de fruição, ações de empresas mineradoras, partes de fundador ou outros direitos de participação em lucros, com exceção de créditos, bem como rendimentos de outras participações de capital assemelhados aos rendimentos de ações pela legislação fiscal do estado contratante em que a sociedade que os distribuir seja residente.

a) **10 por cento do montante bruto dos dividendos, se o beneficiário efetivo detiver diretamente pelo menos 25 por cento do capital da sociedade que paga os dividendos;**

b) **15 por cento do montante bruto dos dividendos em todos os demais casos.**

O presente parágrafo não afetará a tributação da sociedade com referência aos lucros que originarem os dividendos

3. O termo "dividendos", conforme empregado no presente Artigo, significa os rendimentos provenientes de ações, ações ou direitos de fruição, ações de empresas mineradoras, partes de fundador ou outros direitos de participação em lucros, com exceção de créditos, assim como rendimentos de outras participações de capital **sujeitos ao mesmo tratamento tributário** que os rendimentos de ações pela legislação do Estado em que a sociedade que os distribui é residente.

4. As disposições dos parágrafos 1º e 2º não se aplicarão se o beneficiário efetivo dos dividendos, residente de um Estado Contratante, exercer, no outro Estado Contratante de que é residente a sociedade que pague os dividendos, **atividade empresarial por intermédio de um estabelecimento permanente aí situado e a participação geradora dos dividendos estiver efetivamente ligada a esse estabelecimento permanente.** Nesse caso, aplicar-se-ão as disposições do Artigo 7º.

5. Quando uma sociedade residente da Suécia tiver um estabelecimento permanente no Brasil, esse estabelecimento permanente poderá aí estar sujeito a um imposto 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.

6. A limitação da alíquota do imposto prevista nos parágrafos 2, a e 5 não se aplica aos dividendos ou lucros pagos ou remetidos antes da expiração do 3º ano calendário, contado a partir do ano em que a convenção entrar em vigor.

5. Quando um residente de um Estado Contratante mantiver um estabelecimento permanente no outro Estado Contratante, esse estabelecimento permanente poderá aí estar sujeito a um imposto retido na fonte de acordo com a legislação desse outro Estado Contratante. **Tal imposto, porém, não poderá exceder 10 por cento do montante bruto dos lucros desse estabelecimento permanente, determinado após o pagamento do imposto de renda de sociedade referente a esses lucros.**

6. **Quando uma sociedade residente de um Estado Contratante receber lucros ou rendimentos do outro Estado Contratante, esse outro Estado não poderá cobrar nenhum imposto sobre os dividendos pagos pela sociedade, exceto na medida em que esses dividendos forem pagos a um residente desse outro Estado ou na medida em que a participação geradora dos dividendos estiver efetivamente ligada a um estabelecimento permanente situado nesse outro Estado, nem cobrar nenhum imposto a título de tributação dos lucros não distribuídos da sociedade, mesmo se os dividendos pagos ou os lucros não distribuídos consistirem, total ou parcialmente, de lucros ou rendimentos provenientes desse outro Estado.**

Fonte dos dados: sítio da Receita Federal do Brasil. Disponíveis em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AcordosInternacionais/AcordosDuplaTrib.htm>. Acesso em: 15 de agosto de 2007. Tabela elaborada pela autora. (grifos nossos)

O tratado contra dupla tributação entre Brasil e Israel possui redação mais complexa se comparada com a do tratado contra dupla tributação assinado entre Brasil e Suécia. Há uma riqueza maior de detalhes na confecção do tratado que passa a especificar a situação precisa dos rendimentos nos estados contratantes.

Comparando-se os primeiros parágrafos dos excertos de tratado em exame, percebe-se que enquanto a tributação dos dividendos distribuídos do Brasil para a Suécia é um dever lá, essa mesma tributação em relação a Israel é uma possibilidade. No segundo parágrafo, a visível mudança de alíquotas, o que torna o

tratamento entre Brasil e Israel mais brando que aquele e Suécia. A alíquota máxima para a participação residual no patrimônio da empresa coligada é de 15 por cento no primeiro caso e de 25 por cento no segundo caso.

A definição de dividendos nos dois tratados é equivalente. Além disso, ambos os tratados contêm normas antielisivas, no que se refere à tributação em empresas que são estabelecimentos permanentes, merecendo tratamento específico.³¹ Está presente ainda, nos dois tratados, a possibilidade de retenção na fonte dos rendimento obtidos por estabelecimentos permanentes situados em cada Estado parte. Contudo a tributação na fonte acordada com Israel possui alíquota inferior à do tratado com a Suécia.

O tratado contra dupla tributação Brasil-Israel, ao final do artigo pertinente aos dividendos, há regra de isenção quanto à tributação desses rendimentos na origem da transferência e em relação aos lucros não distribuídos da sociedade. Tal regra conhece duas exceções: a) quando pagos a residente no Estado origem da remessa; b) a participação nos dividendos estiver relacionada a um estabelecimento permanente situado na origem da remessa.

Se, a exemplo dos acordos celebrados junto à Organização Mundial do Comércio, fosse aplicado o princípio da nação mais favorecida a fim de tornar homogêneo o tratamento dado aos investimentos dos diversos países, talvez a Suécia reclamasse junto ao Brasil a aplicação das mesmas condições favoráveis constantes no tratado contra a dupla tributação Brasil-Israel.

³¹ A respeito das Companhias Controladas Estrangeiras, ver: CARDOSO, Daniel Gatschnigg. A "CFC Legislation" Brasileira e os Impactos na Competitividade Internacional. **Repertório IOB Jurisprudência : tributário, constitucional e administrativo**, nº 3, p. 125-116, 1. quin. fev. de 2006.

5.2. Aspectos da Tributação sobre a Renda de Pessoas Jurídicas domiciliadas no Brasil com Investimentos no Exterior

Não se pode olvidar a importância que assume as questões legislativas internas quanto ao tratamento do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas. A competência tributária para sua instituição é da União, conforme texto constitucional em vigor:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...)

III - renda e proventos de qualquer natureza; (...)

§ 2º - O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da *universalidade* e da progressividade, na forma da lei;

O tratamento da tributação sobre a renda das pessoas jurídicas é em termos gerais disciplinado pelo Código Tributário Nacional, art. 43, e pelo Decreto nº 3000 de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda) artigos 146 a 619 – principalmente quanto à percepção de rendimentos obtidos segundo o princípio da territorialidade. Além disso, de acordo com esse Decreto, conforme art. 246, as pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil que tiverem investimento no exterior (isto é, obtiverem rendimentos, lucros ou ganhos de capital) serão tributadas com base no lucro real e devem (art. 251) manter sua escrituração em observância das leis comerciais e fiscais. Tal escrituração deve ser abrangente, incluindo os ganhos de capital e rendimentos advindos do exterior.

Para a determinação do lucro real, segundo o Decreto 3.000/99 (RIR) não são dedutíveis, segundo seu art. 374:

os juros, pagos ou creditados a empresas controladas ou coligadas, domiciliadas no exterior, relativos a empréstimos contraídos, quando, no balanço da coligada ou controlada, constar a existência de lucros não disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil.

Feitas tais considerações acerca da tributação realizada em relação às pessoas jurídicas com investimentos no exterior, parte-se para a explicação acerca do art. 25 da Lei nº 9249 de 1995.

5.3. Regime de Transparência Fiscal Internacional da Lei 9.249/95.

Seguindo essencialmente as linhas fundamentais do Regulamento do Imposto de Renda, o art. 25 da Lei n. 9249 de 1995 reza que:

Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

§ 1º Os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na apuração do lucro líquido das pessoas jurídicas com observância do seguinte:

I - os rendimentos e ganhos de capital serão convertidos em Reais de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que forem contabilizados no Brasil;

II - caso a moeda em que for auferido o rendimento ou ganho de capital não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais;

§ 2º Os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I - as filiais, sucursais e controladas deverão demonstrar a apuração dos lucros que auferirem em cada um de seus exercícios fiscais, segundo as normas da legislação brasileira;

II - **os lucros** a que se refere o inciso I serão adicionados ao lucro líquido da matriz ou controladora, na proporção de sua participação acionária, para apuração do lucro real;

III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, até a data do balanço de encerramento;

IV - as **demonstrações financeiras das filiais**, sucursais e controladas que embasem as demonstrações em Reais deverão ser mantidas no Brasil pelo prazo previsto no art. 173 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

§ 3º Os lucros auferidos no exterior por coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I - os lucros realizados pela **coligada serão adicionados ao lucro líquido, na proporção da participação da pessoa jurídica no capital da coligada;**

II - os lucros a serem computados na apuração do lucro real são os **apurados no balanço ou balanços levantados pela coligada no curso do período-base da pessoa jurídica;**

III - se a pessoa jurídica **se extinguir** no curso do exercício, deverá **adicionar ao seu lucro líquido, para apuração do lucro real, sua participação nos lucros da coligada apurados por esta em balanços levantados até a data do balanço de encerramento da pessoa jurídica;**

(...)

§ 5º **Os prejuízos e perdas decorrentes das operações referidas neste artigo não serão compensados com lucros auferidos no Brasil.**

§ 6º Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo **método da equivalência patrimonial**, continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente, sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º.³² (grifo nosso)

O professor Alberto Xavier é crítico ao sistema de tributação instaurado com os contornos acima. Desse modo, ele acredita que

vai mais longe que o princípio da universalidade (...) pois manda adicionar ao lucro da sociedade domiciliada no Brasil, a **totalidade do lucro obtido pelas controladas ou coligadas no exterior**, na proporção da participação no capital social destas, ainda que tais lucros tenham sido integralmente **retidos e não distribuídos**.³³ (grifos nosso)

Acredita-se ainda em ausência de equilíbrio entre a obediência à escrituração contábil a partir do regime de competência e a efetiva disponibilidade da renda³⁴ prevista no artigo 43 do Código Tributário Nacional que reza:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza **tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:** (...)

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (*Parágrafo incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001*)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (*Parágrafo incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001*)

Entende-se que esse argumento não prospera. A escrituração contábil já apura os lucros entre coligadas e controladas no país, em obediência às leis

³² BRASIL. Lei nº 9249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 27 de dezembro de 1995.

³³ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 439.

³⁴ Sobre esse tema, ver: JÚNIOR, Alberto Pinto Souza. A Disponibilidade de Lucros Oriundos do Exterior. **Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT**, Belo Horizonte, n. 2, mar./abr. 2003.

comerciais e tributárias e não há descompasso no lançamento das receitas de lucros e sua apuração em forma de investimentos no ativo permanente. Em suma, seja no Brasil, seja no exterior, tais rendimentos serão tributados sob parâmetros similares.

Caberia uma explicação acerca da constitucionalidade do parágrafo 5º do mencionado art. 25 da Lei 9249/95 que poderia implicar em enriquecimento ilícito do Estado uma vez que a ausência de absorção de prejuízos advindos de investimentos em coligadas e controladas existentes no exterior resulta maior base de cálculo.³⁵ A principal questão de ordem prática a favor do Estado é que a fiscalização do real prejuízo advindo de investimentos em coligadas e controladas. Parece ser esta a solução mais cômoda. A incapacidade de fiscalização por parte do Estado não representaria, sob ponto de vista crítico, motivo suficiente para infringir os princípios tributários constitucionais que protegem o contribuinte de tal excesso.

Em adição à discussão sobre esse dispositivo, professor Alberto Xavier alega que o art. 25 da lei em referência confronta os preceitos dos moldes dos tratados contra a bitributação. Ele entende que

segundo o art. VII do Modelo da OCDE, os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse estado a não ser que a empresa exerça a atividade no outro estado contratante por meio de um estabelecimento permanente (que não tenha personalidade jurídica própria) aí situado.³⁶

Essa orientação é pertinente aos tratados contra a dupla tributação conforme examinado anteriormente. Conforme visto, o Brasil toma por base as parcelas do Modelo da OCDE que lhe convém e inclusive em relação à tributação de

³⁵ Uma Ação Direta de Inconstitucionalidade contra tal legislação já foi ajuizada perante o Supremo Tribunal Federal pelo Sindicato Interestadual de Indústria de Materiais e Equipamentos Ferroviários e Rodoviários sob nº 2852 questionando a matéria. No entanto, tal ação não prosperou devido à ilegitimidade da parte para a propositura da referida ação.

³⁶ XAVIER, Alberto, op. cit., p. 447.

investimentos em empresas permanentes no outro Estado Contratante. Alberto Xavier, nesse tocante, acrescenta:

[S]e a empresa exercer sua atividade deste modo, os seus lucros podem ser tributados no outro estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável.³⁷

Frente a esse arcabouço teórico e legal, resta saber os efeitos observados quanto ao cumprimento de tratados contra a dupla tributação em relação às pessoas jurídicas residentes no Brasil que investem no exterior.

6. Transparência Fiscal Internacional e Tratados Contra a Dupla Tributação Internacional

Os tratados internacionais contra dupla tributação comprometem os países signatários. Seus efeitos são sentidos principalmente em relação a estes, mas podem transbordar, quando comparados uns aos outros, especialmente em relação aos contribuintes. Em outras palavras, existem duas óticas essenciais: a do Estado, que percebe a possibilidade de solucionar a dupla tributação mantendo a órbita de incidência da legislação tributária de modo cooperativo e o foco de atrair investimentos; e a ótica do contribuinte, que percebe nos tratados contra a dupla tributação modo de não sofrer o peso da carga tributária excessiva, o que muito provavelmente resulta em importante vantagem competitiva internacional.

Frente à legislação interna, conforme discutido em seção anterior, os tratados internacionais são absorvidos como leis ordinárias para o ordenamento pátrio, envoltas pelo critério da especialidade. Desse modo, em relação à tributação sobre a renda de pessoas jurídicas, entende-se que prevalece a regra constante no tratado contra a dupla tributação e não necessariamente a prevista na Lei nº 9429/95, a

³⁷ Ibidem.

qual, diante de omissões relativas à tributação de pessoas jurídicas residentes no texto do tratado, seria aplicada subsidiariamente.

6.1. Do Cumprimento Ordinário dos Tratados

Entre os efeitos esperados do cumprimento dos tratados, há o ordinário, isto é, a realização dos fins previstos. Sob a visão do Estado esse deve ser o resultado por excelência, pois se assim não o fosse, não haveria – pelo menos a princípio – necessidade de celebrar tratados. A idéia é o cumprimento das regras do tratado, sem transbordamentos. Isso significaria, em outros termos, uma via única de acessos a investimentos, qual seja, exclusivamente entre seus signatários, sem distorções de interpretação.

No entanto, o cumprimento pura e simplesmente do texto do tratado contrato não é, sob a ótica individual que seja o mais viável. Na busca pela melhor forma de reduzir os custos, os contribuintes percebem nos tratados oportunidade de não serem tributados, podendo causar efeitos não desejados pelos Estados signatários. Entre as formas de abuso de tratados contra a dupla tributação, destacam-se: *treaty shopping*, *rule shopping* e a triangulação.

6.2 Treaty Shopping

Essa é a principal forma de abuso de tratados contra a dupla tributação. Atribui-se efeitos negativos a tal prática por risco de erosão da base tributária. Para Heleno TÔRRES, o *treaty shopping* consiste em:

[A]to planejado de selecionar, dentre os tratados contra a dupla tributação internacional existentes, o que melhor convier para efeito de uma dada operação que deve ser praticada com algum residente de um outro país com qual o seu não possua nenhum acordo semelhante, mediante interposição de uma pessoa jurídica ou entidade qualificável como

residente em um dos estados signatários para obter as respectivas vantagens que as cláusulas da convenção possam lhes oferecer.³⁸

Em outros termos, o contribuinte planeja as suas ações internacionalmente a fim de pagar menos impostos utilizando-se de uma terceira pessoa. O professor Heleno Torres aponta ainda como elementos do *treaty shopping*: a) o direcionamento dos negócios com vistas à convenção mais conveniente, em outras palavras, que visa a um resultado fisicamente mais favorável para a operação; b) o beneficiário não reside no país cuja convenção é visada; c) interposição de pessoa qualificável como residente no país signatário do acordo selecionado, distinto do país da fonte de rendimento; d) distanciamento da legislação tributária do país de origem dos rendimentos com o uso do benefício concedido por intermédio do tratado visado.³⁹

6.3 Rule Shopping

Outro modo de abuso dos tratados contra a dupla tributação consiste em qualificar ou desqualificar elemento objetivo nele constante para obter tratamento jurídico mais favorável, para Heleno Torres, “oferecido pela convenção a um outro tipo de renda”.⁴⁰ Esse procedimento visa conseguir menores alíquotas ou tratamentos diferentes pela legislação tributária a depender da interpretação. Por exemplo, determinado tratado contra a dupla tributação prevê isenção quanto aos lucros distribuídos sob a forma de dividendos, em contrapartida, ocorre tributação sobre os juros e ganhos de capital. O contribuinte requalifica o negócio jurídico,

³⁸ TORRES, Heleno. **Direito Tributário Internacional**. São Paulo: RT, 2001. p. 332.

³⁹ Ibidem, p. 329-330.

⁴⁰ Ibidem. p. 337.

incorporando os juros obtidos e os ganhos de capital ao patrimônio da empresa coligada e, em seguida os distribuiria sob a forma dos lucros não tributados.

6.4. Triangulação

Ocorre, segundo explica Heleno Torres, “quando a empresa matriz controla, por meio do estabelecimento permanente, um terceiro sujeito”.⁴¹ Essa forma de abuso advém da manifestação de mais de uma soberania tributária em relação a uma mesma hipótese de incidência.

Essa postura tem lugar especialmente quando a matriz estabelece relações comerciais indiretas com o terceiro sujeito e diretas com o estabelecimento permanente situado em outro país. Vale ressaltar que pode não envolver apenas dois países. Isso por que os tratados contra a dupla tributação envolvem uma extensa rede por todo o globo, o que dá ao contribuinte que visa realizar negócios em escala internacional, a possibilidade de ser minimamente onerado.

6.5 Medidas de Combate ao Abuso das Convenções

Pode-se distinguir as medidas de combate em: a) unilaterais – relativas à mudanças no ordenamento interno, desenhado por meio de normas antielisivas; b) bilaterais – relacionadas a cláusulas convencionais próprias, isto é, os países procuram fazer alterações nos acordos ou mediante procedimento amigável, diplomaticamente a fim de combater a elisão fiscal.

Helena TÔRRES cita recomendações da OCDE, as quais, em resumo, são:

- a) limitação da aplicação da convenção, utilizando o critério da transparência fiscal. Percebe-se como de difícil adoção, uma vez que celebrado o tratado contra a dupla tributação internacional, o abuso seria por intermédio da aplicação desse

⁴¹ Ibidem, p. 343.

tratado. Estar-se-ia limitando a própria vontade dos entes soberanos em partilhar o interesse de combater a dupla tributação;

b) afastamento dos benefícios de algumas sociedades, utilizando critério de exclusão. Vale ressaltar que esse critério deve ser constitucionalmente motivado sob risco de atingir a igualdade de tributação entre contribuintes com a mesma capacidade contributiva;

c) exclusão de benefícios da convenção às sociedades que não possuam suas rendas tributadas sob quaisquer dos Estados contratantes no acordo;

d) afastamento de cláusulas que concedam isenção ou redução de impostos (*the channel approach*). Essa parece não ser uma postura amplamente favorável no que trata dos tratados contra a dupla tributação, pois retiraria benefícios considerados estratégicos pelos Estados. Além disso, requereria de todas as soberanias tributárias a sua adoção.

e) adequação ao método de tributação adotado (*bona fide approach*) – favorecer e distinguir as sociedades que agem de boa-fé, adequadas ao critério de tributação das que não possuem as mesmas características.⁴²

Essas sugestões são de ordem prática e concorrem, de fato, para uma melhor aplicação dos tratados contra dupla tributação, a fim de evitar as distorções proporcionadas pelos abusos das convenções.

7. Conclusões

A dupla tributação internacional sobre a renda figura, conforme exposto, é uma das preocupações mais relevantes no que tange a abertura ao comércio exterior pelo Brasil. A realização de tratados contra esse fenômeno não é a via única para a solução do impasse. Existe a possibilidade de adoção de medidas unilaterais.

Além disso, os princípios de conexão, não podem isoladamente ser vistos como os únicos elementos de análise acerca da dupla tributação (especialmente da renda). Em determinadas hipóteses, mesmo a colisão de soberanias tributárias pode não acarretar o fenômeno. Não obstante esse fato, reconhece-se uma relação direta entre a intensidade do fluxo comercial e as ocorrências de bitributação internacional.

⁴² Ibidem, p. 360-374.

Os modelos fornecidos por organizações internacionais tendem a auxiliar os Estados a estabelecer diretrizes para a resolver tal demanda. Esses modelos apresentam definições úteis que tendem a assumir caráter universal (dada a origem) e podem ser interpretados como impulso inicial para a tomada de posturas de ordem homogeneizante.

Outra variável de destaque é em relação ao comportamento dos contribuintes. As sociedades domiciliadas em um dado país (como o Brasil), passam a agir, em relação aos tratados, de modo a atingir o melhor resultado, qual seja, a redução ou eliminação da carga tributária sobre os rendimentos auferidos das suas operações.

Em relação à prática internacional, o Brasil assiste ao desenvolvimento de apuradas técnicas para evitar a tributação por parte dos contribuintes (que não raro configuram abuso dos tratados). A elaboração de um arcabouço legislativo integra a reação do país a tais práticas. Não obstante esse fato, tal atitude vem sendo duramente criticada por não contemplar com precisão o contido nos tratados contra a dupla tributação conforme apontou Alberto Xavier. Outro ponto de vista, defendido pela OCDE, é a adoção de medidas multilaterais que desestimulem o transbordamento do texto dos tratados.

Tal situação perpassa o tratamento da renda obtida no exterior por pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil. Ela figura nos mais importantes debates acerca da relação entre dupla tributação internacional e planejamento tributário e merece, certamente, estudos mais aprofundados.

8. Referências

BORGES, Antônio de Moura. **Convenções Sobre Dupla Tributação Internacional**. Teresina: EDUFPI; [São Paulo]: IBDT, 1992.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Senado Federal: Brasília. Atualizada até a Emenda Constitucional nº 52 de 8 de março de 2006.

BRASIL. Lei nº 5712, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 27 de outubro de 1966.

BRASIL. Lei nº 9249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 27 de dezembro de 1995.

BRASIL. Sítio da Receita Federal do Brasil. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AcordosInternacionais/AcordosDuplaTrib.htm>. Acesso em: 15 de agosto de 2007

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direita de Inconstitucionalidade nº 1480. Confederação Nacional do Transporte e Confederação Nacional da Indústria. Relator: Ministro Celso de Mello. 04 de setembro de 1997. **Diário de Justiça**, vol 02, p. 0429. 18 de maio de 2001

CARDOSO, Daniel Gatschnigg. A "CFC Legislation" Brasileira e os Impactos na Competitividade Internacional. **Repertório IOB Jurisprudência : tributário, constitucional e administrativo**, nº 3, p. 125-116, 1. quin. fev. de 2006

CASELLA, Paulo B. **Direito Internacional Tributário Brasileiro: Convenções de Bitributação**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Os Tratados em Matéria Fiscal em Face dos Acordos Comerciais Internacionais, Regionais, Bilaterais ou Multilaterais – Uma Visão Jurídica da Questão. pp. 91 a 108. In: UCKMAR, Victor e TORRES, Heleno Taveira. (coord). **Direito Tributário Internacional Aplicado**, Vol.II. São Paulo: Quartier Latin, 2004. Vol 2.

COELHO, Werner Nabiça. Sobre a prevalência do tratado internacional na sistemática jurídica do Estado do Brasil. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 7, n. 114, 26 out. 2003. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4360>>. Acesso em: 15 jun. 2007.

DORNELLES, Francisco. Acordos para Eliminar a Dupla Tributação de Renda – A posição do Brasil. Palestra pronunciada por Francisco Neves DORNELLES, Presidente da Comissão de Estudos Tributários Internacionais, na Associação Brasileira de Direito Financeiro, em 30 de maio de 1974. Disponível em: http://www.dornelles.com.br/inicio/index.php?option=com_content&task=view&id=411&Itemid=85. Acesso em 15 de agosto de 2007

FRANCA FILHO, Marcílio Toscana .**Princípios da Tributação Universal sobre a Renda. Revista de Informação Legislativa.** Brasília, 35 n. 37 jan/mar 1988.

GILPIN, Robert. **The political economy of international relations.** Princeton, NJ: Princeton University Press, c1987

JÚNIOR, Alberto Pinto Souza.**A Disponibilidade de Lucros Oriundos do Exterior .** Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT, Belo Horizonte, n. 2, mar./abr. 2003. Disponível em: <http://www.editoraforum.com.br/sist/conteudo/lista_conteudo.asp?FIDT_CONTEUDO=12924>. Acesso em: 20 mai 2007

REZEK, José Francisco. **Direito dos Tratados**, Rio de Janeiro : Forense, 1984.

RICARDO, David. **Princípios de Economia Política e Tributação.** 4. ed Lisboa: Fundação Gulbenkian, 2001

SILVA, Geraldo Eulálio do Nascimento e ACCIOLY, Hidelbrando. **Manual de Direito Internacional Público.** São Paulo: Saraiva, 2002. p. 31

TORRES, Heleno. **Direito Tributário Internacional.** São Paulo: RT, 2001.

_____, Heleno. **Pluritributação Internacional Sobre as Rendas de Empresas.** São Paulo: RT, 2001.

VOGEL, Klaus. **On Double Taxation Conventions.** Kluwer Law International Great Britain: Selwood Printind Ltd, 3rd Edition, 1999.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil.** Rio de Janeiro: Forense, 2004.