

MÉTODOS PARA EVITAR A PLURITRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL

Luciano Felício Fuck¹

RESUMO:

A intensidade do fenômeno da pluritributação internacional tem sido combatida por diversos métodos. Este breve estudo pretende identificar e comparar tais métodos, a fim de constatar se há substancial diferença quanto à eficiência no seu emprego

PALAVRAS CHAVE: Pluritributação – Métodos – Comparação - Eficiência

ABSTRACT

The intensive multiple international taxation phenomenon has been avoided by different methods. This paper will identify and compare such methods to verify if there is substantial difference when they are applied.

KEYWORDS: Multiple taxation – Methods – Comparison – Efficiency.

SUMÁRIO

- 1. Introdução**
- 2. Pluritributação internacional**
 - 2.1. Definição de pluritributação internacional**
 - 2.2. Concretização da Pluritributação Internacional**
- 3. Métodos para evitar a pluritributação internacional**
 - 3.1. Método da isenção**
 - 3.1.1. Modalidades do método da isenção**
 - 3.1.2. Cláusulas condicionais do método da isenção**
 - 3.2. Método da divisão do produto**
 - 3.3. Método da imputação**
 - 3.3.1. Modalidades do método da imputação**
 - 3.3.1.1. Imputação Integral e Ordinária**
 - 3.3.1.2. Imputação direta e indireta**
 - 3.3.2. Imputação fictícia**
 - 3.4. Método da dedução**
 - 3.5. Método da redução da alíquota**
 - 3.6. Método da redução do tributo**
- 4. Comparação dos métodos**
 - 4.1. Eficiência**
 - 4.1.1. Eficiência dos métodos da dedução, redução da alíquota, redução do tributo e divisão do produto**
 - 4.1.2. Eficiência dos métodos da imputação e da isenção**

¹ Luciano Felício Fuck é graduado em Direito pela Universidade de Brasília (UnB), Mestre pela Universidade de Munique – Alemanha (LMU) e advogado tributarista em Brasília-DF. Email: lucianofelicio@gmail.com

4.2. Impacto dos métodos

4.2.1. Impacto sobre a administração tributária

4.2.2. Impacto sobre o sujeito passivo

4.2.3. Impacto sobre a concorrência

5. Conclusões

6. Referências

1. Introdução

Tendo em vista o desenvolvimento do comércio internacional, a pluritributação internacional é cada vez mais freqüente e suas conseqüências desempenham papel cada vez mais acentuado nos eventos transnacionais, isto é, que extrapolam as fronteiras nacionais. Dessa forma, de modo a incentivar as relações comerciais e econômicas que se submetem a mais de uma soberania fiscal, foram criados diversos métodos para impedir, eliminar ou amenizar a pluritributação internacional.

Nesse sentido, este breve estudo pretende identificar e comparar tais métodos, a fim de constatar se há substancial diferença quanto à eficiência no seu emprego.

Em primeiro lugar, definir-se-á a pluritributação internacional, destacando seus elementos essenciais e suas formas de concretização. A seguir, o funcionamento, características e efeitos dos métodos serão analisados. Por fim, comparar-se-ão as técnicas expostas para determinar a forma mais adequada para evitar a pluritributação internacional.

2. Pluritributação internacional

Apesar de a controvérsia sobre a definição da pluritributação internacional não ser objeto do presente estudo, é imprescindível precisar seus elementos essenciais, distinguindo-a de fenômenos semelhantes, e identificar suas formas de concretização, a fim de compreender a mecânica dos métodos e compará-los adequadamente.

2.1. Definição de pluritributação internacional

A expressão pluritributação internacional denomina fenômeno em que há concorrência de normas tributárias semelhantes de mais de um Estado sobre o mesmo objeto tributário do sujeito passivo,² isto é, determinado dado empírico, ocorrido e encontrado na experiência cotidiana, e não instituto ou ficção jurídica.³

Neste artigo, será adotada a definição que predomina na doutrina e é adotada pelos modelos de tratados internacionais da OCDE.⁴ Segundo tal posição, a pluritributação internacional é o fenômeno em que dois ou mais Estados soberanos impõem sobre o mesmo sujeito passivo tributos semelhantes em razão dos mesmos elementos materiais do fato gerador em idênticos períodos.⁵

Nesse sentido, são identificados como elementos essenciais no fenômeno da pluritributação internacional: (i) a pluralidade de soberanias tributárias; (ii) a identidade de sujeito passivo; (iii) a identidade do objeto tributário; (iv) a semelhança dos tributos; e (v) a identidade do período.⁶

A pluralidade de soberanias tributárias indica que é necessário o envolvimento de, ao menos, dois sujeitos de direito internacional – seja diretamente, seja por meio

² GROß-BÖLTING, Klaus. **Internationales Steuerrecht**. 2º ed. Köln: O. Schmidt, 2004. p. 65.

³ Cf. TÔRRES, Heleno. **Pluritributação Internacional sobre as rendas de empresas**. 2º ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 378.

⁴ OCDE, **Comentários ao Modelo da OCDE para tratados contra a dupla tributação internacional**. 2003. nº. 1.

⁵ É a denominada definição afirmativa incondicionada jurídica intermédia em sentido estrito, neste ponto. Cf. BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. Teresina: EDUFPI, 1992. p. 64.

⁶ Cf. BÄCHLE & RUPP, **Internationales Steuerrecht**, Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 2002. p. 21. JACOBS, Otto H. **Internationale Unternehmensbesteuerung**. 5º ed. München: Beck, 2002. p. 3.

de mera divisão política⁷ – para configuração da pluritributação internacional. A mera concorrência de normas tributária de um único Estado soberano não constitui pluralidade de soberanias tributárias, mas pluritributação interna ou *bis in idem*.

A identidade de sujeito passivo refere-se ao devedor dos tributos. Assim, a mesma pessoa, seja física, seja jurídica, deve ser responsável por adimplir as obrigações tributárias, seja o contribuinte seja o terceiro responsável. De outra sorte, denomina-se pluritributação econômica quando não se verifica a identidade do sujeito passivo e há a ocorrência dos demais elementos, isto é, dois ou mais Estados impõem semelhantes tributos relativos ao mesmo período sobre os mesmos elementos materiais do fato gerador.⁸

A identidade do objeto, diz respeito ao elemento material do fato gerador dos tributos, como precisa BORGES⁹. Com efeito, a consideração material da hipótese de incidência – o núcleo do fato gerador,¹⁰ aquilo que é tributado – deve ser idêntico nos tributos considerados.

Além disso, a semelhança dos tributos refere-se à estrutura do tributo, sendo prescindível a perfeita igualdade entre as hipóteses de incidência, uma vez que as diferenças dos sistemas tributários devem ser ponderadas. Isto é, deve-se indagar se os tributos são sobre a propriedade, sobre a de renda ou sobre a produção e circulação.¹¹ De certa forma, os elementos supramencionados da identidade do sujeito passivo e da identidade do objeto já indicam semelhança entre os tributos.

⁷ FROTSCHER, Gerrit. **Internationales Steuerrecht**. München: Beck, 2001. p. 5.

⁸ VOGEL & LEHNER-VOGEL. **Doppelbesteuerungsabkommen**. 4º ed. München: Beck, 2003. *Einleitung* N°. 4 p. 118.

⁹ BORGES, Antônio de Moura Borges, op. cit., nota 5 *supra*., p. 66.

¹⁰ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 9º ed. São Paulo: Saraiva, 1989. p. 147.

¹¹ FROTSCHER, Gerrit, op. cit., nota 7 *supra*., p. 6.

Além desses aspectos, a base de cálculo também representa importante critério para avaliar se determinados tributos são semelhantes entre si.

A identidade do período, por sua vez, só é relevante no caso de tributos periódicos.¹² Com efeito, somente os tributos periódicos podem incidir sobre o mesmo objeto mais de uma vez, tornando necessária à identificação precisa sobre a que período refere-se o valor cobrado.

2.2. Concretização da pluritributação internacional

O princípio da soberania fiscal possibilita que cada Estado, ao construir um sistema tributário autônomo,¹³ estabeleça unilateralmente as hipóteses de incidência da obrigação tributária em seu território.¹⁴ A única estrita limitação imposta pelo direito internacional à soberania fiscal para a imposição de tributos é a existência de conexão suficiente entre o evento tributado e o Estado, denominada de *genuine link*.¹⁵ Essa conexão suficiente é estipulada por critérios ligados ao objeto tributário, como a localização de bens, a fonte de renda etc., ou ao sujeito passivo, como a residência ou a nacionalidade do contribuinte.

A partir desses critérios, os Estados aplicam dois princípios para estipular o alcance das normas tributárias: o princípio da fonte e o da universalidade. De acordo com o princípio da fonte, ou da territorialidade, as soberanias fiscais circunscrevem

¹² XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 6º. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 33.

¹³ BORGES, Antônio de Moura, op. cit., nota 5 *supra*, p. 44.

¹⁴ ROSE, Gerd. **Grundzüge des Internationalen Steuerrechts**. 5º ed. Köln: Gabler, 2000. p. 25.

¹⁵ TÔRRES, Heleno, op. cit., nota 3 *supra*, p. 69.

todas operações econômicas, propriedades, enfim todos os elementos materiais localizados em seu território, independentemente do contribuinte. O objeto do tributo está conectado à soberania fiscal. Por outro lado, conforme o princípio da universalidade as soberanias fiscais abrangem os sujeitos passivos e tributam a totalidade de bens, operações financeiras e eventos a eles ligados, independentemente da localização do objeto.¹⁶ O contribuinte está conectado à soberania fiscal.

Dessa forma, ambos os princípios têm reflexos internacionais. O Estado que utiliza o princípio da fonte, denominado Estado da fonte, extrapola sua fronteira para alcançar os sujeitos passivos no exterior, tributando todos elementos materiais dentro de seu território. De outra sorte, o Estado que faz uso do princípio da universalidade, seja o Estado da residência, seja o Estado da nacionalidade, extravasa sua fronteira para alcançar elementos materiais localizados no estrangeiro, abrangendo a totalidade do patrimônio, renda etc. de determinado indivíduo.

Geralmente, os Estados valem-se de ambos os princípios, impondo tributos sobre a maior quantidade de eventos possíveis. Enquanto o princípio da fonte é sempre utilizado pelas soberanias tributárias, alguns Estados abrem mão do princípio da universalidade.¹⁷ Nesse contexto, diversos eventos transnacionais detêm repercussão econômica e são alcançados por mais de um sistema tributário. A forma mais comum de concretização da pluritributação internacional é exatamente o encontro do princípio da fonte aplicado por uma soberania fiscal com o da

¹⁶ VOGEL & LEHNER-VOGEL, op. cit., nota 8 *supra*. *Einleitung* N°. 2.. p. 117.

¹⁷ VOGEL, Klaus. Worldwide vs. source taxation of income – A review and re-evaluation of arguments. **International Tax Review**. 1988, p. 216, 217.

universalidade aplicado por outra. Além disso, dois Estados aplicando o mesmo princípio podem imputar tributos semelhantes sobre o mesmo elemento material, seja pela diferença interpretativa das respectivas administrações tributárias, seja pela própria complexidade do evento ou da situação do contribuinte.

Normalmente, quando há concorrência entre normas tributárias entre Estado da fonte e Estado que aplica o princípio da universalidade, este detém a responsabilidade de prevenir ou eliminar a pluritributação. Desde o final do Séc. XIX é opinião predominante que o Estado da fonte em relação ao Estado da residência e ao Estado da nacionalidade tem prioridade na tributação das atividades econômicas, por ter maior participação na sua realização, seja devido à infra-estrutura colocada à disposição, seja por meio de gastos diretos. Como VON SCHANZ afirma, normalmente o Estado da fonte tem maior participação econômica (*wirtschaftliche Zugehörigkeit*) no objeto tributário,¹⁸ isto é, papel mais relevante na produção, viabilização, conservação ou valorização do objeto tributário. Ademais, por aplicar o princípio da universalidade e abranger todos os bens, rendas e elementos materiais do sujeito passivo, possuem o Estado da residência e o da nacionalidade mais informações e subsídios sobre o contribuinte, tendo maior responsabilidade na observância de sua capacidade contributiva.

Logo, concretiza-se a pluritributação internacional de duas formas: (i) a abrangência do fato gerador pelo mesmo princípio por soberanias tributárias distintas ou (ii) o encontro entre o princípio da fonte e o da universalidade aplicado por Estados diversos, cabendo, nesse último caso, em geral a quem aplica o princípio da universalidade evitar a pluritributação internacional.

¹⁸ VOGEL, Klaus, op. cit., nota 17 *supra*, p. 219.

3. Métodos para evitar a pluritributação internacional

A fim de evitar a pluritributação internacional, os Estados empregam distintos métodos tanto em medidas internas quanto internacionais. Esses métodos são a técnica ou o mecanismo com que a pluritributação internacional será evitada ou, ao menos, amenizada¹⁹ e são aplicados de acordo com suas características: unilateralmente, no caso de medidas internas, e multilateralmente, na hipótese de medidas internacionais. A aplicação de qualquer método importa necessariamente redução da arrecadação da tributação pelos Estados.²⁰

Em que pese quase todos os Estados adotarem medidas internas contra a pluritributação internacional, seu caráter unilateral induz a limitações mais brandas à tributação e menos efetivas. Com efeito, não só os Estados são naturalmente reticentes em reduzir sua receita tributária, como necessitam de poder de barganha no momento de negociar as medidas internacionais. Assim, restrições mais rígidas e mais aptas a evitarem a pluritributação internacional muitas vezes são preteridas pelas medidas internas.

As medidas internacionais, por sua vez, constituem tratados internacionais em que duas ou mais soberanias tributária comprometem-se em limitar sua pretensão tributária, em vista da ameaça de concretização da pluritributação internacional.²¹ Em oposição às medidas internas, os tratados contra a pluritributação internacional (TPI) implicam maior segurança jurídica para contribuintes e cooperação entre

¹⁹ ROSE, Gerd, op. cit., nota 14 *supra*, p. 57.

²⁰ BORGES, Antônio de Moura Borges, op. cit., nota 5 *supra*, p. 104.

²¹ FROTSCHER, Gerrit, op. cit., nota 7 *supra*, p. 24. BORGES, Antônio de Moura, op. cit., nota 4 *supra*, p. 68.

Estados signatários. As medidas internacionais têm caráter especial em relação às medidas internas e estabelecem, em caso de concorrência internacional de normas tributárias, qual Estado renunciará total ou parcialmente ao exercício de sua soberania tributária.²² As convenções não estipulam qualquer nova hipótese de incidência ou aumentam a abrangência daquelas já existentes. Elas não criam ou incrementam qualquer obrigação tributária,²³ mas detêm apenas efeito negativo.²⁴ A seu turno, a renúncia tributária prevista em tratado internacional deve beneficiar ao contribuinte e não ao outro Estado signatário.²⁵

Conforme MÖSSNER, evitar significa tanto impedir como eliminar a pluritributação internacional.²⁶ Por um lado, ela é impedida, quando solucionada antes de ter sido concretizada, isto é, ela não ocorre, pois sua configuração é prevenida. Por outro lado, a pluritributação internacional pode ser eliminada quando o método é utilizado após sua concretização, ou seja, ela chega a existir, mas é resolvida posteriormente. Há dois métodos para prevenir – a isenção e a divisão do produto – e quatro métodos para eliminar a pluritributação internacional: a imputação, a dedução, a redução da alíquota, a redução do tributo.

²² Cf. SCHAUMBURG, Harald. **Internationales Steuerrecht**. 2º ed. Köln: O. Schmidt, 1998. p. 753. KLUGE, Volker. **Das Internationale Steuerrecht**. 4º ed. München: Beck, 2000. p. 656. VOGEL & LEHNER-VOGEL, op. cit., nota 8 *supra*, *Einleitung* Nr. 70, p. 137.

²³ REITH, Thomas. **Internationales Steuerrecht**. München: Vahlen, 2004. p. 93.

²⁴ XAVIER, Alberto. op. cit., nota 12 *supra*, p. 154.

²⁵ DORNELES, Francisco O. N. Acordos para Eliminar a Dupla Tributação da Renda. **Revista de Direito Tributário**. p. 251-257, 1978. p. 251.

²⁶ MÖSSNER, Jörg Manfred. Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung. In: VOGEL, Klaus (Coord.). **Grundfragen des internationalen Steuerrechts**. Köln: O. Schmidt, 1985. p. 135, 141.

3.1. Método da isenção

O método da isenção é típico da Europa continental e já aparece no tratado entre Prússia e Áustria de 21 de junho de 1899, em que os dois Estados dividiam entre si as hipóteses de incidência para tributar exclusivamente no caso de dupla tributação internacional.²⁷

Essa técnica prevê dispositivos que excluem a obrigação tributária, criando exceção à hipótese de incidência dos tributos, ou seja, há exoneração endógena diante da redução legal da norma material tributária,²⁸ impedindo o surgimento da obrigação tributária, seja por critério pessoal, relativo ao contribuinte, seja por um critério real, relativo ao objeto.²⁹ A isenção impede a formação *ab ovo* do crédito tributário, daí que a pluritributação internacional é impedida, isto é, solucionada preventivamente, antes de constituída. Dessa forma, uma das soberanias fiscais envolvidas na concorrência de normas tributárias renunciará a aplicação de sua norma tributária enquanto reconhece que o outro Estado retém exclusivamente o direito de tributar a situação em comento. Ao excepcionar a hipótese de incidência e impedir o surgimento da obrigação tributária, esse método, entretanto, afeta a aplicação das demais normas tributárias que incidem em etapas posteriores, inclusive as benéficas ao contribuinte, por exemplo, deduções e aspectos da capacidade contributiva relativos aos bens e às relações econômicas isentos.³⁰

²⁷ VOGEL, Klaus. Die Zukunft der deutschen Abkommenspolitik Befreiungs- oder Anrechnungsmethode? In: GASSNER & outros (Coord.). **Die Zukunft des Internationalen Steuerrechts**. Wien: Linde, 1999. p. 59, 61.

²⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Edição revista e atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 916-9.

²⁹ Cf. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 8º. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 874.

³⁰ MÖSSNER, Jörg Manfred, op. cit., nota 26 *supra*, p. 135, 149.

Esse mecanismo é, em geral, empregado nas medidas internacionais, seja pelo Estado da fonte, seja pelo Estado da residência, mas raramente aparece nas medidas internas. Deve-se cuidar, entretanto, que aplicação do método isentivo, sobretudo quando decorrente de medida internacional, não prejudique a situação do contribuinte, como p. ex. na desconsideração dos prejuízos obtidos no exterior.³¹

3.1.1. Modalidades do método da isenção

Há duas modalidades predominantes no emprego do método da isenção: a isenção integral e a isenção com progressividade. Na isenção integral, os bens tidos como isentos não interferem de qualquer forma no cálculo final do tributo.³² A isenção com progressividade, por outro lado, apesar de excluir a incidência das normas tributárias, considera os elementos materiais do fato gerador isento para aferir a alíquota incidente no cálculo do tributo sobre os demais eventos.

No caso de alíquotas progressivas, a isenção integral privilegia os contribuintes com negócios transnacionais em relação aos demais, submetidos a única soberania tributária.³³ De fato, enquanto a universalidade dos objetos tributáveis destes é considerada na determinação da alíquota incidente, os bens, rendas, lucros e produtos relacionados aos eventos transnacionais não repercutem sequer na aferição da alíquota, quando aplicada a isenção integral, restando desprezados aspectos significativos da capacidade contributiva.

³¹ Cf. VOGEL, Klaus. Wesen und Wirkungen der Freistellung. Besonders bei negativen Einkünften und Vermögenswerten, in: VOGEL, Klaus e outros (coord.) **Freistellung im internationalem Steuerrecht**. München: Beck, p. 1-19, 1996, p. 1 e ss.

³² OCDE, op. cit., nota 5 *supra*, Art. 23, n°. 14.

³³ BORGES, Antônio de Moura. **Meios de solução de conflitos Internacionais de Dupla Tributação DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL** Vol. 9. 1989. p. 2.389, 2.399.

A fim de corrigir tal distorção, desenvolveu-se a isenção com progressividade, a qual, devido a seu caráter oneroso, deve ser expressamente prevista direta e especificamente para abranger cada hipótese de isenção. Destarte, a previsão de isenção com progressividade em normas internas não é suficiente para alcançar isenções concedidas em tratados internacionais.³⁴

Do mesmo modo, a isenção com progressividade pode beneficiar o contribuinte, uma vez que prejuízos obtidos no exterior, embora não sejam admitidos para compensar outros bens na base de cálculo, devem ser considerados no momento de estabelecer a alíquota.

3.1.2. Cláusulas condicionais do método da isenção

A renúncia à aplicação da norma tributária no método da isenção é normalmente incondicional, ou seja, prescinde de outros fatores, como o efetivo exercício da competência tributária pelo outro Estado. Todavia, quando nenhum Estado tributa o sujeito passivo ou há disparidade na interpretação de tratados internacionais pelas respectivas administrações tributárias, o método da isenção, antes de evitar a pluritributação internacional, acarreta a dupla não-tributação internacional, ou seja, o contribuinte em atividade transnacional não é tributado por nenhuma das soberanias tributárias a que está legitimamente submetido. Para evitar tais incidentes, que retratam o oposto da pluritributação internacional, duas cláusulas foram desenvolvidas, condicionando a aplicação do método da isenção.

Por um lado, o método da isenção pode ser condicionado pela sujeição de tributação (*subject-to-tax clause*), que determina ao contribuinte provar a efetiva

³⁴ SCHAUMBURG, Harald, op. cit., nota 22 *supra*, p. 1.042. VOGEL & LEHNER-VOGEL, op. cit., nota 8 *supra*, Art. 23 N°. 39. p. 1.701.

imposição, pagamento e não-restituição de tributo semelhante no exterior, sob pena de perder o benefício isentivo.

Por outro lado, alguns Estados adotam cláusulas de substituição do método (*swicht-over-clause*), que alteram o método da isenção para outro, quando as autoridades tributárias dos Estados pactuantes encontram-se em desacordo quanto à aplicação do método da isenção.³⁵

3.2. Método da divisão do produto

Segundo BORGES, o método da divisão do produto prevê acordo entre dois Estados para repartição do exercício da competência tributária, de modo que apenas um deles tribute determinadas operações ou bens, porém dividindo em seguida com o outro o valor arrecadado.³⁶ Ou seja, apenas um Estado permaneceria com o direito de tributar, como no método da isenção, mas caberia a ele também dividir o produto apurado. Só por meio de medidas internacionais esse mecanismo pode ser utilizado. Apesar de tal método prevenir a pluritributação internacional, evitando sua concretização, ele pressupõe vínculo, colaboração e coordenação muito estreitos entre os Estados e as respectivas autoridades tributárias. Infelizmente, tais condições são raríssimas no atual cenário internacional, tornando sua viabilidade bastante limitada.

3.3. Método da imputação

O método da imputação, ou do crédito, foi desenvolvido como técnica unilateral para evitar a pluritributação internacional, instituída na Grã-Bretanha pelo *Income*

³⁵ BÄCHLE & RUPP, op. cit., nota 6 *supra*, p. 209.

³⁶ BORGES, Antônio de Moura, op. cit., nota 33 *supra*, p. 2.389 (2.401).

Tax Act 1918 sect. 257 em relação a tributos de outras nações do Império Britânico e no mesmo ano estabelecido nos Estados Unidos da América para tributos estrangeiros.³⁷

Conforme essa técnica, o Estado tributa os bens ou atividades com repercussão internacional, mas concede crédito ao contribuinte equivalente ao valor real pago no exterior, abatendo-o de sua dívida tributária. A técnica da imputação atua durante o cálculo do valor do tributo no lançamento, na própria constituição do crédito tributário, isto é, após a ocorrência do fato gerador, a incidência da norma tributária, o surgimento da obrigação tributária, a apuração da base de cálculo, a definição da alíquota e o desconto das deduções. Desse modo, o método da imputação elimina a pluritributação internacional após sua configuração,³⁸ uma vez que ambos Estados exercem sua soberania tributária e em ambos existe a obrigação tributária.

Por referir-se a tributo estrangeiro, a concessão do crédito depende de prova pelo contribuinte da cobrança, do pagamento de tributo semelhante, em virtude do mesmo elemento material do gerador, por autoridade estrangeira, e sem previsão de restituição.

Segundo XAVIER, citando GOUTHÈRE, o crédito por tributo estrangeiro pago funciona como moeda para pagamento do imposto, de modo que seu valor deve ser acrescentar o rendimento bruto do contribuinte, quando relevante para o cálculo do tributo.³⁹ Todavia, este entendimento não é justificável à luz da finalidade de eliminar a pluritributação internacional, pois este crédito constitui mero substitutivo do tributo

³⁷ VOGEL, Klaus, op. cit., nota 27 *supra*, p. 59 (61).

³⁸ MÖSSNER, Jörg Manfred, op. cit., nota 26 *supra*, p. 135, 159.

³⁹ XAVIER, Alberto, op. cit., nota 12 *supra*, p. 820.

já pago para outra administração tributária. Ou seja, não há incremento da capacidade contributiva do sujeito favorecido pela imputação fictícia, mas mero reparo da distorção provocada pela pluritributação internacional.

Acrescentar tal importância ao rendimento bruto do contribuinte nos tributos sobre a renda importaria apenas penalizar o contribuinte pela utilização do método, reduzindo sua eficiência e dificultando consideravelmente a completa eliminação da pluritributação internacional, pois, na maioria dos casos, o contribuinte será submetido à carga tributária maior do que se não possuísse investimentos transnacionais, mas apenas internos.

Esse mecanismo é utilizado de forma abrangente tanto nas medidas internas, quanto nas medidas internacionais contra a pluritributação internacional, pelo Estado da residência. Atualmente, verifica-se grande tendência de crescimento de prestígio deste método,⁴⁰ substituindo antigos acordos que previam o método da isenção exclusiva ou majoritariamente.

3.3.1. Modalidades do método de imputação

O método da imputação pode ser empregado em distintas modalidades, de acordo com os limites do crédito concedido e requisitos subjetivos, conforme a seguir detalhado.

3.3.1.1. Imputação integral e ordinária

O método da imputação pode ser empregado tanto na forma integral, quanto na ordinária. Na imputação integral o valor total pago no exterior é concedido internamente como crédito, sem qualquer limitação, até compensar completamente

⁴⁰ WILLIAMS, David W. Practical issues in the application of double tax conventions. Cahiers de Droit Fiscal International LXXXIIIb, IFA, 1998, p. 21, 24.

o tributo interno. Na imputação ordinária, em oposição, o crédito concedido é limitado pela parte do tributo interno respectiva aos bens e atividades tributados também no exterior e que a aplicação do método do crédito foi concedida.⁴¹

No caso da imputação ordinária, o contribuinte estará submetido sempre a maior carga tributária entre as soberanias tributárias envolvidas: se a carga tributária for maior no Estado concedente do crédito, restará ali resíduo a ser cobrado. Se, ao contrário, o ônus for menor no outro Estado, o crédito será limitado ao valor do tributo interno respectivo aos eventos transnacionais, não afetando a tributação aos demais objetos. Em nenhuma das duas modalidades existe, entretanto, reembolso no caso do crédito ser maior que o valor total do tributo nacional.⁴²

Na imputação ordinária, o valor máximo do tributo estrangeiro a ser creditado possui duas formas de cálculo: efetiva e proporcional.⁴³ Na imputação ordinária efetiva, aplica-se a alíquota nacional sobre a parte da base de cálculo, à qual é concedido o crédito. No que tange à imputação ordinária proporcional, o limite máximo será calculado por meio de uma proporção direta em que o limite máximo a ser creditado está para o tributo total, assim como a parte da base de cálculo a qual será concedida a imputação está para a totalidade da base de cálculo.

A diferença das duas formas de cálculo se dá apenas na hipótese de alíquota progressiva, quando sobre a base de cálculo não é homogeneamente aplicada alíquota única, mas distintas alíquotas para cada nível de renda. Nesse caso, a imputação ordinária efetiva, por aplicar sempre a maior alíquota, é mais benéfica ao contribuinte que a imputação ordinária proporcional.

⁴¹ BORGES, Antônio de Moura op. cit., nota 33 *supra*, p. 2.389, 2.402.

⁴² REITH, Thomas, op. cit., nota 23 *supra*, p. 279. FROTSCHER, Gerrit, op. cit., nota 7 *supra*, p. 90.

⁴³ Cf. XAVIER, Alberto, op. cit., nota 12 *supra*, p. 822.

Ademais, os limites de créditos podem ser apurados de forma conjunta ou separadamente de acordo com vários critérios. Enquanto a chamada a apuração em base total (*overall limitation*) estipula único limite com base em todos os bens e eventos passíveis de creditamento, a apuração por cada país (*per country limitation*) exige o cálculo de limites de créditos do contribuinte em grupos de acordo com o país em que o tributo foi pago. Além disso, há a apuração por categorias de específica de bens, rendimentos ou atividades estipuladas legalmente (*per category limitation*)⁴⁴, p. ex., rendimentos com transporte, venda de matérias primas, exportação etc. e a apuração por itens (*per item limitation*), em que cada bem ou evento é calculado em separado.⁴⁵ Quanto menos agrupada e mais compartimentada a apuração do limite para o crédito, mais complexo e menos flexível o sistema de imputação e maior a tendência prejudicial ao contribuinte, na medida em que impede a compensação entre as situações submetidas a menor ônus tributário no exterior, que não utilizam todo o potencial de limite crédito internamente, e aquelas submetidas a maior carga tributária externamente.⁴⁶

3.3.1.2. Imputação direta e indireta

A imputação, ainda, pode ser direta e indireta com relação à identidade do sujeito passivo. A imputação direta refere-se somente à pluritributação internacional, exigindo a identidade do sujeito passivo. A imputação indireta, de outra sorte, evita também a dupla tributação econômica, prescindindo do requisito da identidade do

⁴⁴ ROHATGI, Roy. **Basic International Taxation**, London: Kluwer, 2002. p. 214.

⁴⁵ CARRERO, José Manuel Calderón. **La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación**. Madrid: McGraw-Hill, 1997. p. 227.

⁴⁶ FROTSCHER, Gerrit, op. cit., nota 7 *supra*, p. 95.

sujeito passivo. Ou seja, quem adimpliu a obrigação tributária no exterior, não é necessariamente quem obtém o crédito internamente.

3.3.2. Imputação fictícia

Como resultado da mecânica do método da imputação, quanto menor o ônus tributário no exterior, menor a renúncia à arrecadação tributária no Estado concedente do crédito. Todavia, esta característica implica que os benefícios fiscais concedidos, geralmente, por Estados em desenvolvimento, sejam absorvidos por aquele que aplica o método, ao invés de beneficiarem os contribuintes, anulando o esforço empreendido para incentivar os investimentos.

A fim de sanar ou amenizar essa deturpação do mecanismo, surgiram soluções para que os contribuintes, e não a receita dos países desenvolvidos, possam aproveitar os benefícios fiscais, como os créditos fictícios – *tax sparing*. Nesse caso, o contribuinte deduz do tributo nacional não o valor adimplido no exterior, mas crédito fictício, como se não existisse qualquer benefício fiscal. De outra sorte, o denominado crédito presumido (*matching credit*) preestabelece alíquota presumida como incidente no exterior para efeitos da concessão de crédito internamente, independentemente da real alíquota aplicada.

Segundo VASCONCELLOS, apesar de preservarem os sacrifícios tributários realizados por Estados menos favorecidos economicamente, os créditos fictícios e presumidos constituem formas de subvenções oficiais de empresas, pois há renúncia de arrecadação em prol de particulares.⁴⁷ Tal crítica não prospera, pois os

⁴⁷ VASCONCELLOS, Roberto França de. Aspectos Econômicos dos Tratados Internacionais em matéria Tributária. **Revista de Direito Tributário Internacional**. Belo Horizonte, nº. 1. p. 147-191, 2005, p. 169.

créditos fictícios e presumidos não estabelecem benefícios gratuitos a determinados contribuintes, mas atendem a finalidade corretiva em excepcionais relações bilaterais, restaurando situação benéfica anterior. De fato, os créditos fictícios e presumidos só são adotados em medidas internacionais, geralmente entre países desenvolvidos e em desenvolvimento, de modo a reduzir o prejuízo destes na ineficácia de seus incentivos fiscais.⁴⁸ A rigor, a prevalecer o argumento de que basta renúncia de arrecadação para haver subvenção, o método da isenção também constituiria subvenção oficial.

3.4. Método da dedução

De acordo com esse método, o valor do tributo cobrado e adimplido no exterior é deduzido da base de cálculo do tributo interno. Esse mecanismo atua durante a constituição do crédito tributário, mas após o surgimento da obrigação tributária e concretizada a pluritributação internacional.⁴⁹

Somente na hipótese extrema do tributo estrangeiro ser capaz de anular ou tornar negativa a base de cálculo, a pluritributação internacional seria eliminada. Em situações específicas, ainda, o método da dedução pode ser até mais benéfico ao contribuinte que os métodos isentivo ou do crédito, como *v.g.* quando há prejuízo internamente, mas lucro no exterior, no caso de tributo sobre a renda, de modo que o método da dedução aumente ainda mais a renda negativa para efeitos tributários

⁴⁸ VOGEL, Klaus, op. cit., nota 31 *supra*, p. 3.

⁴⁹ SCHAUMBURG, Harald, op. cit., nota 22 *supra*, p. 615.

ou quando o valor do tributo no exterior é muito elevado, principalmente em relação ao limite do crédito que poderia ser obtido por meio do método da imputação.⁵⁰

Esse método é empregado apenas em medidas internas, geralmente de forma subsidiária.

3.5. Método da redução da alíquota

Por meio do método da redução da alíquota, prevê-se alíquota reduzida para determinados eventos transnacionais submetidos à pluritributação internacional. Todavia, nenhum Estado aplica a alíquota zero, necessária para a eliminação da pluritributação internacional. Daí que esse mecanismo tem eficácia bastante limitada, utilizado apenas subsidiariamente ou em combinação com outro método, a fim mitigar parcialmente os efeitos negativos da pluritributação internacional. Essa técnica atua na alíquota do tributo,⁵¹ durante a constituição do crédito tributário e após a concretização da pluritributação internacional. Em geral, o método da redução da alíquota é empregado por medidas internas. Todavia, os TPI também prevêem disposições semelhantes, que fixam alíquotas máximas para o Estado da fonte, enquanto estabelecem outro mecanismo para o Estado da residência, de regra o método da imputação, a fim de dividir a perda de receita no combate à pluritributação internacional.

3.6. Método da redução do tributo

⁵⁰ Cf. SCHMIDT-HEINICKE. *Einkommensteuergesetz – Kommentar*. 24°. ed. München: Beck, 2005. § 34c Nr. 17. p. 2.008.

⁵¹ ROSE, Gerd, op. cit., nota 14 *supra*, p. 62.

De acordo com o método da redução do tributo, é concedida minoração na fixação do valor final do tributo, quando concretizada a pluritributação internacional. Assim, o mecanismo atuará sobre o valor final do tributo, deduzindo valor fixo ou variável, como *v.g.* fração dos investimentos realizados no exterior pelo contribuinte.⁵²

Esse método é empregado apenas por medidas internas e geralmente o desconto está condicionado a certas atividades estratégicas definidas pela Estado concedente, raramente compensando a tributação no exterior. Assim, mais do que eliminar a pluritributação internacional, esse mecanismo procura fomentar estas atividades, constituindo apenas em meio subsidiário de desonerar parcialmente o contribuinte.

4. Comparação dos métodos

Expostos os diversos métodos e seu funcionamento, indaga-se qual a forma mais adequada para impedir ou eliminar a pluritributação internacional. É certo que os mecanismos podem ser combinados,⁵³ tanto em medidas internas quanto internacionais, porém, ainda assim, é imprescindível determinar a técnica predominante, que atuará como regra geral, abrangendo a maioria dos casos. Daí a importância de eleger um método como principal. Nesse sentido, a comparação tomará como base os casos de dupla tributação internacional, em especial o caso mais comum: concorrência entre o Estado da fonte e o Estado da residência. Serão

⁵² Cf. XAVIER, Alberto, *op. cit.*, nota 12 *supra*, p. 828.

⁵³ VOGEL & LEHNER-VOGEL, *op. cit.*, nota 8 *supra*, Art. 23 N°. 8. p. 1660.

adotados dois parâmetros para comparação dos métodos: a eficiência e o impacto dos métodos.

4.1. Eficiência

A eficiência dos métodos baseia-se no conceito de eficiência econômica como a maior capacidade de êxito no menor custo de execução possível.⁵⁴ A capacidade de êxito refere-se à chance do mecanismo evitar por completo a pluritributação internacional na maior quantidade de casos e condições possíveis. O custo de execução, por outro lado, revela a complexidade e a economicidade da aplicação da técnica. Ressalte-se que este custo não se refere à perda de receita direta do Estado ou ao ônus tributário do sujeito passivo – dados extremamente relevantes e, por isso, discutidos como impactos dos mecanismos –, mas ao custo operacional e burocrático, isto é, ao esforço de aplicação de ambos os métodos.

4.1.1. Eficiência dos métodos da dedução, redução da alíquota, redução do tributo e divisão do produto

De início, constata-se que os métodos da dedução, da redução da alíquota e da redução do tributo somente eliminam por completo a pluritributação internacional em raros casos. Na realidade, essas técnicas foram desenvolvidas já como forma de diminuir a onerosidade dos efeitos da pluritributação internacional e não de solucionar por completo o problema, daí seu uso subsidiário. Com efeito, enquanto a relação entre tributos pagos no exterior e base de cálculo interna quase sempre é muito expressiva, a redução da alíquota ou do tributo raramente é prevista de forma bastante significativa, mas bastante limitada. Destarte, esses métodos eliminam a

⁵⁴ WONNACOTT & WONNACOTT. **Economia**. 2º ed. São Paulo: Makron Books, 1994. p. 15.

pluritributação internacional somente em situações restritas e excepcionais, abrangendo apenas uma quantidade mínima de casos.

De outra sorte, o método da divisão do produto demanda condições irreais de cooperação e coordenação entre os Estados para seu adequado funcionamento, sendo mais indicado para evitar a pluritributação interna, na qual tais condições são possíveis.

Independentemente do custo de execução, que por certo não é inexpressivo, esses métodos não possuem capacidade de êxito mínima para serem suficientemente eficientes na eliminação completa da pluritributação internacional. Dada a expressiva diferença na capacidade de êxito entre estes e aqueles métodos, a opção pelo método principal ideal restringe-se atualmente ao método da isenção ou da imputação.

4.1.2. Eficiência dos métodos da imputação e da isenção

Apenas os métodos da isenção e da imputação abrangem quantidade suficiente e mínima de casos e condições ao evitar completamente a pluritributação internacional, razão pela qual são os métodos mais usados nos tratados internacionais destinados a essa finalidade.

Por um lado, o método da isenção possui grande capacidade de êxito, impedindo a cobrança de tributo e evitando invariavelmente a concorrência tributária antes de sua ocorrência.

Por outro lado, o método da imputação elimina a pluritributação internacional quando o crédito é maior ou igual ao tributo cobrado pelo determinado evento. No caso de o crédito ser menor que o tributo, na hipótese de maior carga tributária no Estado que confere o crédito, há resíduo que será cobrado e haverá obrigação

tributária semelhante em ao menos dois sistemas tributários distintos, devidos pelo mesmo contribuinte em relação ao mesmo elemento material do fato gerador e ao mesmo período, permanecendo os elementos da pluritributação internacional. Nesta última hipótese, apesar de a onerosidade excessiva do sujeito passivo ter sido, em termos, neutralizada, persiste a pluritributação internacional nos moldes como definida.

Logo, no que tange à capacidade de êxito, o método da isenção leva certa vantagem em relação ao método da imputação: enquanto este só elimina a pluritributação internacional no caso de a carga tributária interna ser igual ou inferior ao ônus tributário aplicado externamente, a técnica da isenção previne a pluritributação internacional independentemente da disparidade das cargas tributárias entre os Estados envolvidos. Registre-se que, na maioria dos casos, há concorrência tributária entre o Estado da fonte e o Estado da residência, possuindo este maior carga tributária. Isto é, como em geral cabe ao Estado da residência sacrificar sua receita e evitar a pluritributação internacional,⁵⁵ aplicando o método da imputação, não há eliminação completa da pluritributação internacional, mas mera redução da onerosidade do sujeito passivo.

Quanto ao custo de execução, normalmente, o método da imputação exige, em relação ao contribuinte, diversas providências, como traduções oficiais, contabilidade de conversão das moedas estrangeiras, produção de provas de cobrança, pagamento e inexistência de restituição, além de outros fatores imprescindíveis para a concessão do crédito. Além dos aspectos destacados no impacto ao contribuinte,

⁵⁵ Cf. Acima item 2.2.

há outros que se apresentam para a administração tributária,⁵⁶ como v.g. a necessidade de maior controle para evitar fraudes contábeis e na comprovação do efetivo pagamento do tributo estrangeiro e de precisar a natureza do tributo cobrado no exterior; o cálculo do limite do crédito; a utilização dos elementos estrangeiros em todas as etapas de cálculo do tributo; o exame da legislação tributária estrangeira; e a análise das diferenças relevantes entre os sistemas tributários.

De outra sorte, o método da isenção dispensa estas formalidades, demandando apenas que o evento tributável encontre-se na situação isentiva. Segundo TOCHACKOVA, o método da isenção só seria menos complexo que o da imputação, quando utilizado na modalidade integral, pois a isenção com progressividade demanda a contabilidade da universalidade de fatos geradores, independentemente da isenção.⁵⁷ Todavia, o argumento não procede. De fato, apesar de a isenção com progressividade considerar a universalidade dos elementos materiais circunscritos ao contribuinte, como o método da imputação, ela limita essa consideração à estipulação da alíquota incidente, ignorando os objetos isentos em relação aos demais aspectos tributários, como base de cálculo, deduções, exceções e benefícios fiscais referentes, além de outros elementos da capacidade contributiva. Mesmo a cumulação com outras cláusulas, como a *subject-to-tax*, que demanda a produção de prova pelo contribuinte do exercício do poder tributário pelo outro Estado e o efetivo pagamento, o método da isenção é menos

⁵⁶ BORGES, Antônio de Moura Borges, op. cit., nota 5 *supra*, p. 105.

⁵⁷ TOCHACKOVA, Andrea. Freistellungs- und Anrechnungsmethode als Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, in: SUTTER/WIMPISSINGER (Coord.), **Freistellungs- und Anrechnungsmethode in den Doppelbesteuerungsabkommen**. Wien: Linde, 2002. p. 17, 21.

complexo que o da imputação, pois não há necessidade de provar, calcular e converter para moeda local o valor exato do tributo cobrado no estrangeiro.

Portanto, não só o método isentivo abrange maior número de casos, como privilegia a economicidade e a simplicidade na sua aplicação, detendo maior eficiência na prevenção da pluritributação internacional.

4.2. Impacto dos métodos

Além de evitar a pluritributação internacional, os métodos da isenção e da imputação têm diversos outros efeitos, repercutindo sobre a administração tributária, sobre os sujeitos passivos e também sobre a concorrência nos Estados envolvidos.

Os impactos desses efeitos constituem critérios relevantes na escolha do método principal, seja por seus aspectos positivos e seja pelos negativos. Naturalmente, o impacto dos métodos poderia ser entendido como custo de execução quando da apreciação da eficiência de cada método. Devido ao seu papel fundamental, porém, essas influências devem ser analisadas separadamente.

4.2.1. Impacto sobre a administração tributária

Quanto à administração tributária, os efeitos cruciais dos métodos são a perda de receita tributária e a captação de capitais estrangeiros.

No que tange à perda de receita, o Estado abre mão da incidência da norma em si, no método da isenção, inexistindo o crédito tributário, enquanto no método da imputação, renuncia-se ao produto final da norma tributária.

Normalmente, a renúncia de receita tributária é superior quando aplicado o método da isenção, apesar da modalidade de isenção com progressividade reduzir tal renúncia. De outra sorte, a modalidade ordinária da imputação acarreta maior

receita tributária que a imputação integral, pois limita o crédito obtido pelo contribuinte. Ademais, quanto mais limitada a composição do crédito, *per country*, *per item*, etc. e menos flexível a compensação dos potenciais tributários, menor a perda da receita tributária. Assim, o método da imputação, na grande maioria dos casos representa menor perda de receita, pois permite a cobrança do resíduo na diferença entre as cargas tributárias incidentes.

No que se refere à captação de capital estrangeiro, o método da imputação apresenta duas desvantagens em relação ao método isentivo. Por um lado, a menor redução da receita é contraposta necessariamente à maior pressão tributária e menor atratividade do mercado interno ao capital estrangeiro. Por outro lado, a aplicação do método da imputação torna ineficazes os benefícios fiscais concedidos pelos demais Estados, salvo quando estipulados créditos fictícios.⁵⁸

Mesmo quando prevista a imputação fictícia, raramente este método é mais atrativo aos investimentos externos que o método da isenção, pois geralmente ainda há resíduo a ser pago no Estado que concede o crédito e persiste a pluritributação internacional e a complexidade da arrecadação tributária. Dessa forma, ao favorecer a captação de recursos externos, o método da isenção privilegia o Estado da fonte, amparando não só a justiça entre contribuintes, como a justiça entre os Estados,⁵⁹ coerentemente com a maior participação econômica do Estado da fonte na realização do evento ou na conservação da propriedade tributada.⁶⁰

4.2.2. Impacto sobre o sujeito passivo

⁵⁸ Cf. acima item 4.2.2.

⁵⁹ VOGEL, Klaus. **Which Method Should the European Community Adopt for the Avoidance of Double Taxation?** Bulletin for International Fiscal Documentation, 2002, p. 4, 7.

⁶⁰ Cf. Acima item 2.2.

Uma vez que no método da imputação prevalece a maior carga tributária entre os Estados envolvidos, este tende a ser mais oneroso para o contribuinte e o responsável tributário que o método isentivo.⁶¹ Com efeito, se o Estado que confere o crédito tem maior carga tributária, o crédito concedido não será suficiente para compensar o tributo e o resíduo será cobrado. Ao contrário, quando a carga tributária for menor, a quantia a maior só poderá ser compensada com o tributo referente a outros eventos no caso da imputação integral e de modo algum haverá reembolso.⁶² Evidentemente, nem sempre a aplicação do método da imputação implicará maior pressão tributária para o contribuinte, como, por exemplo, no caso de prejuízo obtido no exterior, mas em grande parte dos casos a quantia de tributos devida será maior.

Além disso, a complexidade e os custos adicionais do método da imputação também dificultam a remessa de lucros e bens, o reinvestimento interno e a distribuição de lucros para os sócios.⁶³ Ou seja, a aplicação do método da imputação dá menos flexibilidade aos sujeitos passivos com atividade no exterior, acrescentando custos e outras dificuldades para as mencionadas operações.

4.2.3. Impacto sobre a concorrência

Além dos sujeitos ativos e passivos da relação tributária, os métodos afetam ainda o equilíbrio dos mercados em questão. De fato, eventual vantagem ou desvantagem do contribuinte em relação aos demais competidores importa desequilíbrio concorrencial. O problema é dificultado porque há pelo menos dois

⁶¹ Cf. BORGES, Antônio de Moura Borges, op. cit., nota 5 *supra*, p. 103.

⁶² Cf. acima item 3.3.1.1.

⁶³ VOGEL, Klaus, op. cit., nota 27 *supra*, p. 63.

mercados pertinentes em relações que extrapolam as fronteiras nacionais: o mercado no Estado da residência ou da nacionalidade e aquele no Estado da fonte.

Quando há concorrência de normas tributárias no Estado da fonte e no Estado da residência, sendo este o principal responsável pela solução da pluritributação internacional, a aplicação do método da isenção implica manutenção do equilíbrio tarifário no Estado da fonte, ou seja, neutralidade fiscal à importação⁶⁴ (*Kapitalimportneutralität*). Isto é, os investidores externos estarão submetidos à mesma carga tributária que os investidores internos no Estado da fonte,⁶⁵ independentemente da diferença entre as cargas tributárias. Além disso, a modalidade de isenção com progressividade permite amenizar a diferença competitiva no Estado da residência.⁶⁶

De outra sorte, o método da imputação acarreta igualdade de pressão tributária no mercado do Estado da residência, ou seja, neutralidade fiscal à exportação (*Kapitalexportneutralität*),⁶⁷ quando a carga tributária do Estado de residência é maior que no Estado da fonte. Assim, investimentos no exterior ou no mercado interno são tributados no mesmo nível no Estado de residência. Entretanto, a aplicação da maior carga tributária, determinada pelo método da imputação, reduz a competitividade das empresas nos mercados estrangeiros, prejudicando o sucesso de empreendimentos no exterior.

⁶⁴ VASCONCELLOS, Roberto França de, op. cit., nota 47 *supra*, p. 167.

⁶⁵ REITH, Thomas, op. cit., nota 23 *supra*, p. 278. VOGEL & LEHNER-VOGEL, op. cit., nota 8 *supra*, Art. 23 Nr. 7 p. 1.659.

⁶⁶ Cf. acima item 4.1.2.

⁶⁷ REITH, Thomas, op. cit., nota 23 *supra*, p. 278. VOGEL & LEHNER-VOGEL, op. cit., nota 8 *supra*, Art. 23 N°. 7 p. 1.659.

Infelizmente, não é possível manter a igualdade de tratamento tributário em ambos os mercados concomitantemente, quando há diferença das cargas fiscais. Nesse caso, deve-se priorizar a neutralidade no estado da fonte, pois é lá onde ocorre a atuação das empresas, onde se localizam as propriedades e onde é produzida a riqueza sujeita a pluritributação. De fato, é a igualdade competitiva que estimula o investimento externo e permite o desenvolvimento do comércio internacional. Ademais, as empresas estrangeiras já se encontram normalmente em certa desvantagem, devido às diferenças de cultura, língua, mercado, barreiras alfandegárias, além de outros fatores que dificultam a integração, constituindo a neutralidade fiscal à importação de capital contribuição fundamental para a captação de recursos externos.

Além disso, há o risco da denominada dupla não-tributação, em que não há tributação nem no Estado da fonte, nem no Estado da residência. Isto é, apesar de o evento ser potencialmente tributável por dois ou mais Estados, nenhum deles exercita seu poder de tributar, restando o evento livre de qualquer pressão fiscal.⁶⁸ No caso do método da imputação, apenas a aplicação de créditos fictícios ou presumidos no valor do tributo correspondente seria capaz de provocar tal anomalia, tendo certa vantagem em relação ao método isentivo. Todavia, a dupla não-tributação poderia ser afastada também no método da isenção por meio das cláusulas *subject-to-tax* e *switch-over*.⁶⁹

⁶⁸ XAVIER, Alberto, op. cit., nota 12 *supra*, p. 45.

⁶⁹ VOGEL, Klaus, op. cit., nota 26 *supra*, p. 67.

5. Conclusões

Tendo em vista os pontos acima apresentados, restam destacados apenas dois métodos como principais: o método da isenção e o método da imputação, uma vez que constatada a baixa eficiência dos métodos da redução da alíquota, da redução do tributo, da dedução e da divisão do produto.

A favor do método isentivo pesa sua maior eficiência na prevenção da pluritributação internacional, haja vista sua maior capacidade de êxito e menor custo de execução. Ademais, em geral, o método da isenção é menos oneroso para o contribuinte, facilita a distribuição e a remessa de lucros para o exterior, favorece o Estado da fonte e a captação de investidores estrangeiros e privilegia a neutralidade fiscal à importação de capital.

Quanto ao método da imputação, é expressivamente menor a perda da arrecadação pelo Estado. Ademais, o mecanismo do crédito favorece o Estado da residência e possibilita a neutralidade fiscal à exportação de capital, evitando a saída de capitais, e não permite o favorecimento tributário do contribuinte em relação a seus concorrentes.

Além disso, cláusulas específicas permitem que o método da imputação não neutralize benefícios fiscais concedidos no exterior e que o método da isenção evite a dupla não-tributação.

De forma geral, o método da isenção apresenta mais vantagens que o da imputação, tanto do ponto de vista pragmático como do teórico,⁷⁰ ao ser mais eficiente e privilegiar a relação econômica do Estado da fonte. A decisão, porém, sobre o método principal deve ser pautada por critérios não só jurídicos, mas políticos. Com efeito, certas dicotomias, como arrecadação tributária e onerosidade

⁷⁰ VOGEL, Klaus, op. cit., nota 62 *supra*, p. 7.

do contribuinte; favorecimento ao Estado da fonte e ao Estado da residência; neutralidade fiscal à importação e neutralidade fiscal à exportação, ou captação e remessa de capitais são solucionadas de acordo com a política tributária vigente no país.

Ademais, distintos são os pontos relevantes em medidas internas e internacionais. Cabe à administração tributária e aos Estados em acordo selecionar aquele método que mais atende suas políticas tributárias e comerciais.

6. Referências

ARRERO, José Manuel Calderón. **La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación**. Madrid: McGraw-Hill, 1997.

BÄCHLE, Ekkehard & RUPP, Thomas, **Internationales Steuerrecht**, Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 2002.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Edição revista e atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. Teresina: EDUFPI, 1992.

_____. **Meios de solução de conflitos Internacionais de Dupla Tributação** DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL , Vol. 9. 1989. p. 2.389-418.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 8º. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

DORNELES, Francisco O. N. Acordos para Eliminar a Dupla Tributação da Renda. **Revista de Direito Tributário**. p. 251-257, 1978.

FROTSCHER, Gerrit. **Internationales Steuerrecht**. München: Beck, 2001.

GROß-BÖLTING, Klaus. **Internationales Steuerrecht**. 2º ed. Köln: O. Schmidt, 2004.

JACOBS, Otto H. **Internationale Unternehmensbesteuerung**. 5º ed. München: Beck, 2002.

KLUGE, Volker. **Das Internationale Steuerrecht**. 4º ed. München: Beck, 2000.

MÖSSNER, Jörg Manfred. **Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung** in: VOGEL, Klaus (Coord.). *Grundfragen des internationalen Steuerrechts*. Köln: O. Schmidt, 1985. p. 135-69.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 9^o ed. São Paulo: Saraiva, 1989.

OCDE. **Comentários ao Modelo da OCDE para tratados contra a dupla tributação internacional**. 2003.

REITH, Thomas. **Internationales Steuerrecht**. München: Vahlen, 2004.

ROHATGI, Roy. **Basic International Taxation**, London: Kluwer, 2002.

ROSE, Gerd. **Grundzüge des Internationalen Steuerrechts**. 5^o ed. Köln: Gabler, 2000.

SCHAUMBURG, Harald. **Internationales Steuerrecht**. 2^o ed. Köln: O. Schmidt, 1998.

SCHMIDT, Ludwig. **Einkommensteuergesetz – Kommentar**. 24^o. ed. München: Beck, 2005. Citado SCHMIDT-AUTOR

TOCHACKOVA, Andrea. Freistellungs- und Anrechnungsmethode als Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, in: SUTTER & WIMPISSINGER (Coord.), **Freistellungs- und Anrechnungsmethode in den Doppelbesteuerungsabkommen**. Wien: Linde, 2002.

TÔRRES, Heleno. **Pluritributação Internacional sobre as rendas de empresas**. 2^o ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

VASCONCELLOS, Roberto França de. Aspectos Econômicos dos Tratados Internacionais em matéria Tributária. **Revista de Direito Tributário Internacional**. Belo Horizonte, n. 1. p. 147-191, 2005.

VOGEL, Klaus. Which Method Should the European Community Adopt for the Avoidance of Double Taxation? **Bulletin for International Fiscal Documentation**, 2002, p. 4-10.

_____. Wesen und Wirkungen der Freistellung. Besonders bei negativen Einkünften und Vermögenswerten, in: VOGEL, Klaus & outros (coord.) **Freistellung im internationalem Steuerrecht**. München: Beck, 1996. p. 1-19

_____. Worldwide vs. source taxation of income – A review and re-evaluation of arguments. **International Tax Review** 1988, p. 216-29, 310-20 e 393-402.

_____. Die Zukunft der deutschen Abkommenspolitik Befreiungs- oder Anrechnungsmethode? In: GASSNER & outros (Coord.). **Die Zukunft des Internationalen Steuerrechts**. Wien: Linde, 1999. p. 59-70.

VOGEL, Klaus & LEHNER, Moris. **Doppelbesteuerungsabkommen**. 4^o ed. München: Beck, 2003. Citado VOGEL & LEHNER-AUTOR.

WILLIAMS, David W. Practical issues in the application of double tax conventions. **Cahiers De Droit Fiscal International** LXXXIIIb, IFA, 1998, p. 21-57.

WONNACOTT, Paul & WONNACOTT, Ronald. **Economia**. 2^o ed. São Paulo: Makron Books, 1994.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 6^o. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.