

# VII Congresso Nacional de Estudos Tributários

**IBET: há 30 anos ensinando a convencer com a autoridade do argumento**

**Presidente do Congresso: PAULO DE BARROS CARVALHO**  
**Coordenação: PRISCILA DE SOUZA**

**8, 9 e 10 de dezembro de 2010**  
**Hotel Renaissance em São Paulo**

**IBET**

Instituto Brasileiro de Estudos Tributários

<b>JÚLIO M. DE OLIVEIRA E ANDRÉ LUIZ DOS SANTOS PEREIRA</b> DOS REGIMES ESPECÍFICOS DE TRIBUTAÇÃO DO PIS E DA COFINS – DISTORÇÕES CONTRIBUTIVAS EM RAZÃO DE ALÍQUOTAS CON- CENTRADAS.....	759
<b>LAVÍNIA MORAES DE ALMEIDA NOGUEIRA JUNQUEIRA</b> PARAÍSO FISCAIS: LEGISLAÇÃO BRASILEIRA NO CONTEXTO INTER- NACIONAL .....	779
<b>LUÍS CESAR SOUZA DE QUEIROZ</b> ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS .....	805
<b>LUÍS EDUARDO SCHOUERI</b> INSTRUMENTOS PARA EVITAR A BITRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL DA RENDA .....	851
<b>LUÍS FERNANDO DE SOUZA NEVES</b> LIMITES DA COMPETÊNCIA E CONTRIBUIÇÕES DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO – CIDE .....	885
<b>MANTOVANNI COLARES CAVALCANTE</b> A COMPETÊNCIA DOS ÓRGÃOS JULGADORES ADMINISTRATIVOS FIS- CAIS PARA AFASTAR A APLICAÇÃO DE NORMA TRIBUTÁRIA INCONS- TITUCIONAL .....	903
<b>MARCELO DE LIMA CASTRO DINIZ</b> COISA JULGADA E MUDANÇA DA JURISPRUDÊNCIA: RESCISÃO, INE- XISTÊNCIA OU PERMANÊNCIA.....	927
<b>MÁRCIO SEVERO MARQUES</b> INFRAÇÕES E CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. NORMAS PRI- MÁRIAS SANCIONADORAS E A BOA-FÉ DO CONTRIBUINTE.....	953
<b>MARCOS RODRIGUES DE MELLO</b> O PROCESSO ADMINISTRATIVO FEDERAL E O CARF .....	971
<b>MARCOS VINÍCIUS NEDER</b> RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA E O LANÇAMENTO FISCAL .....	987
<b>OSVALDO SANTOS DE CARVALHO</b> APLICAÇÃO SUBSIDIÁRIA DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL AOS PRO- CESSOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTÁRIOS.....	1019
<b>PAULO AYRES BARRETO</b> ATO SIMULADO E SONEGAÇÃO FISCAL .....	1049

# INSTRUMENTOS PARA EVITAR A BITRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL DA RENDA

**Luís Eduardo Schoueri**

*Professor Titular de Direito Tributário da Faculdade de Direito  
da Universidade de São Paulo; Professor da Universidade  
Presbiteriana Mackenzie; Vice-Presidente do Instituto  
Brasileiro de Direito Tributário; Advogado e parecerista*

## I. Introdução

O fenômeno da bitributação surge pela coincidência de mais de uma pretensão tributária de natureza semelhante, sobre o mesmo contribuinte, em virtude da mesma circunstância e relativa ao mesmo período. Dada a inexistência de um princípio, oriundo do direito internacional, que vede a bitributação, passam os Estados a adotar medidas visando a afastá-la ou a mitigar seus efeitos.

Com efeito, se é verdade que, conforme Armin Spitaler, o tema da bitributação internacional é antiquíssimo, tão vetusto quanto o mais antigo imposto<sup>1</sup>, igualmente antigas são as medidas visando a afastá-la<sup>2</sup>.

1. Cf. Armin Spitaler. *Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern*, 2ª ed., Colônia, Otto Schmidt, 1967 (reprodução da primeira edição, de 1936), p. 1.

2. Assim é que se cita o caso dos moradores de Oponte e de outras cidades a leste da Lócrida, que, ao estabelecerem uma colônia, Naupakta, a oeste da

Quando se aborda o tema da eliminação da bitributação internacional, faz-se referência às medidas unilaterais e às medidas bilaterais. As primeiras decorrem de previsões da legislação interna dos Estados, editadas unilateralmente, e comumente adotam como forma o “método da isenção” ou o “método do crédito”.

Pelo método da isenção, o Estado de residência isenta os rendimentos auferidos no exterior por seus residentes; já no “método do crédito” ou “método da imputação”, o imposto pago no exterior pode ser deduzido do imposto devido no Estado da residência sobre a renda universal do contribuinte.

Ao lado das medidas unilaterais contra a bitributação, estão os acordos de bitributação: medidas bilaterais de que se valem os Estados para, por meio de concessões mútuas, evitar ou mitigar os efeitos da bitributação.

A rigor, a presença de medidas unilaterais para evitar a bitributação acaba por relativizar a importância dos acordos de bitributação no que diz respeito à mitigação ou eliminação de sobreposições de pretensões tributárias. Desta forma, é simplista dizer que os acordos de bitributação têm como única finalidade evitar a dupla tributação. Esta pode ser evitada através da edição de medidas unilaterais pelos países.

Sobressaem-se, assim, outras finalidades dos acordos de bitributação, tais como o incentivo aos investimentos, sobretudo em países em desenvolvimento, o combate à evasão fiscal, a troca de informações entre os Estados Contratantes, entre outras.

Dada a importância de tais instrumentos, cuja finalidade vai além da mitigação da dupla tributação, o objetivo do presente estudo é, justamente, discorrer sobre algumas questões relevantes em matéria de acordos de bitributação.

---

Lócrida, receberam isenção do imposto em sua terra de origem. Cf. Manuel Pires, *Da Dupla Tributação Jurídica Internacional sobre o Rendimento*, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, s.d., p. 178.

## II. Histórico dos Acordos de Bitributação

Já no final do século XIX, passaram os Estados a adotar acordos bilaterais para evitar a bitributação da renda. No começo, tratava-se de Estados com uma relação muito estreita, ou mesmo membros de uma federação<sup>3</sup>. Com o encerramento da Primeira Guerra, começou a se construir uma rede de tais acordos na Europa central<sup>4</sup>, fenômeno este que acabou se alastrando pelo resto do mundo, a partir do fim da Segunda Guerra<sup>5</sup>.

Para que se compreenda a evolução dos acordos de bitributação, é necessário que se estudem os esforços empreendidos internacionalmente para a sua celebração e para a existência de uma certa semelhança entre eles.

Nesse sentido, muito contribuiu o trabalho da Sociedade das Nações, que elaborou um modelo uniforme de acordo de bitributação a ser seguido pelos países. A origem dos estudos sobre a bitributação, na Sociedade das Nações, pode ser localizada, em um memorando, de 15 de janeiro de 1921, elaborado por Sir Basil P. Blackett, K.C.B., a pedido da Seção Financeira da Comissão Econômica e Financeira daquela organização. No memorando, que versava sobre a superposição de impostos no império britânico, dizia-se que se produz a bitributação sempre que um país recebe o imposto por ali estar a fonte de riqueza, enquanto o outro, por a pessoa estar domiciliada em seu território.

---

3. Nesse sentido, a convenção entre a Prússia e a Saxônia, sobre impostos diretos, celebrada em 16.4.1869; entre a Áustria e a Hungria, sobre a tributação de empresas, de 18.12.1869/7.1.1870; o tratado para afastar a bitributação, celebrado entre Prússia e Áustria, em 21.6.1899.

4. Itália e Alemanha celebraram tal acordo em 1925; Inglaterra e Estados Unidos ainda tinham, na época, uma postura mais tímida: a Inglaterra celebrou um acordo com a Irlanda, em 1922/28 e os Estados Unidos celebraram um tratado, de alcance parcial, com a França, em 1932 e com o Canadá, em 1936.

5. Cf. Klaus Vogel, *Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen. Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen*, 3ª ed., Munique, C.H. Beck, 1996, p. 102.

O referido memorando também expôs a situação do império britânico e indicou a postura a ser adotada pelos domínios que queriam evitar a bitributação<sup>6</sup>.

Ainda em 1921, quatro especialistas em finanças públicas – Bruins (Holanda), Einaudi (Itália), Seligman (EUA) e Stamp (Grã Bretanha) foram encarregados pelo Comitê Financeiro da Sociedade das Nações de apresentar um relatório sobre os problemas econômicos concernentes ao fenômeno da bitributação e às possíveis soluções para a sua eliminação. Em 1922, o mesmo Comitê encarregou do estudo da bitributação e evasão fiscal, de um ponto de vista administrativo e prático, um grupo composto por altos funcionários das administrações fiscais da Bélgica, França, Itália, Holanda, Reino Unido, Suíça e Checoslováquia.

O relatório dos economistas foi concluído em 1923, e o dos peritos técnicos em 1925. Entre 1926 e 1927, com o auxílio de especialistas europeus e norte-americanos, o Comitê elaborou quatro modelos de acordos, que tratavam, além dos impostos diretos, do imposto de sucessões, da assistência administrativa e da assistência judiciária. Tais modelos foram aprovados em 1928 por representantes de 28 Estados (inclusive países que não eram membros da Sociedade das Nações). No mesmo ano, o Conselho da Sociedade das Nações instituiu um Comitê Permanente para Assuntos Fiscais, que se reuniu dez vezes, desde 1929 até 1945, publicando relatórios de suas reuniões. No decurso da última reunião do Comitê antes da Segunda Guerra, foi sugerida a revisão dos modelos de 1928, o que foi iniciado em Haia, em 1940 e concluído em 1943, na cidade do México, quando surgiu a primeira revisão, que passava a consagrar os interesses dos países menos desenvolvidos, com a aceitação da tributação no Estado da fonte. Encerrado o conflito mundial, realizou-se em Londres a 10<sup>a</sup> reunião do Comitê, que adotou novo modelo de convenção.

---

6. Cf. Alegria Borrás, *La Dobre Imposicion: Problemas Juridico-Internacionales*, Madrid, 1974, p. 110.

Interessante notar que, enquanto na reunião do México, a prevalência fora dos países menos desenvolvidos e daí resultou um modelo privilegiando a tributação na fonte, o encontro de Londres teve maior peso dos representantes dos países desenvolvidos, dando-se, daí, um modelo que privilegiava a tributação pelo Estado da residência. Um exemplo pode ser dado pelas disposições relativas a juros, royalties, rendas e pensões, cuja tributação se reservava ao Estado da residência do titular dos rendimentos<sup>7</sup>.

Embora os trabalhos da Sociedade das Nações tenham sido retomados pela Organização das Nações Unidas (ONU), tendo a Comissão das Finanças Públicas proposto, já em sua primeira reunião, o exame e revisão daqueles trabalhos, havendo diversas reuniões sobre o assunto, em 1954, na 18ª sessão do Conselho Econômico e Social, foi considerada desnecessária e feita cessar a atividade da Comissão, sem que dali tivesse resultado qualquer revisão do modelo<sup>8</sup>.

Em 1956, foi instituído o Comitê Fiscal da então denominada Organização Europeia de Cooperação Econômica (OECE), com o mandato de apresentar um novo modelo de acordo de bitributação. A OECE foi substituída, em 1961, pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e, em 6 de julho de 1963, o Comitê Fiscal concluiu seus trabalhos com um relatório e um anexo, no qual fazia constar um modelo de acordo de bitributação no qual, à semelhança do modelo de Londres, prevalecia a tributação pelo Estado da residência.

O Comitê Fiscal converteu-se, em 1971, no até hoje existente Comitê para Assuntos Fiscais, continuando a trabalhar em seu modelo e em seus comentários, revisados, pela primeira

7. Cf. Alegria Borrás, *op. cit.* (nota 6), pp. 109-122; Manuel Pires, *op. cit.* (nota 2), pp. 186-188; Klaus Vogel, *op. cit.* (nota 5), pp. 102-103; Victor Uckmar, "I Trattati Internazionali in Materia Tributaria", Victor Uckmar (coord.), *Corso di Diritto Tributario Internazionale*, 2ª ed., Milão, CEDAM, 2002, p. 84.

8. Cf. Manuel Pires, *op. cit.* (nota 2), pp. 189-191.

vez, em 1977 (criando-se o modelo de 1977) e, a partir de 1991, considerando-se a constante evolução, decidiu-se adotar um modelo em folhas soltas, com revisões periódicas desde 1992. O modelo da OCDE teve uma influência marcante nos acordos de bitributação celebrados desde a sua publicação<sup>9</sup>.

A importância dos trabalhos da OCDE estendeu-se até mesmo aos trabalhos que foram feitos na ONU. Com efeito, esta Organização, após a interrupção dos trabalhos em 1954, retomou-os depois de 13 anos, constituindo-se, em 4 de agosto de 1967, um grupo de peritos das convenções fiscais entre países desenvolvidos e países em desenvolvimento.

Reunindo-se oito vezes, entre 1969 e 1979, o grupo acabou por elaborar o modelo de Convenção das Nações Unidas Relativa à Dupla Tributação entre aqueles países, concluído em 1980<sup>10</sup>. Os trabalhos assim concluídos não satisfizeram plenamente os países em desenvolvimento, o que pode ser explicado por terem se baseado nos trabalhos da OCDE, que haviam sido elaborados a partir do princípio da residência. Assim, na crítica de Francisco Dornelles, o modelo da ONU apenas mitigava os efeitos daquele princípio, sem, contudo, o recusar<sup>11</sup>. O modelo da ONU sofreu uma revisão, publicada em 11 de janeiro de 2001, sendo esta a sua última versão.

Em matéria de bitributação, prevalecem os acordos bilaterais. Acordos multilaterais são mais raros, podendo-se citar um, de 1971, entre 14 países africanos reunidos na então *Organisation Commune Africaine et Malgache*; dois entre países então pertencentes ao Conselho de Ajuda Econômica Mútua (Comecon), um acordo entre Dinamarca, Noruega, Finlândia

9. Cf. Victor Uckmar, *op. cit.* (nota 7), pp. 102-103.

10. Cf. Manuel Pires, *op. cit.* (nota 2), p. 193.

11. Cf. Francisco Neves Dornelles, "O Modelo da ONU para Eliminar a Dupla Tributação da Renda, e os Países em Desenvolvimento", *Princípios Tributários no Direito Brasileiro e Comparado. Estudos em Homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*, Rio de Janeiro, Forense, 1988, pp. 195-232 (201).

e Islândia<sup>12</sup> e um celebrado entre os integrantes da Comunidade do Caribe (Caricom).

### III. Acordos de Bitributação e Lei Interna

Uma das mais relevantes discussões acerca dos acordos de bitributação diz respeito à observância, obrigatória ou não, pelos Estados Contratantes.

Vem à tona, aqui, o tema da relação entre os acordos de bitributação e a lei interna, tradicionalmente tratado pela doutrina como uma questão de “prevalência” das normas internacionais.

Assim, a questão da prevalência tem sua origem na polêmica entre os defensores do “dualismo” e do “monismo”. Segundo os “dualistas”, encabeçados por Triepel<sup>13</sup>, na Alemanha e Anzilotti<sup>14</sup>, na Itália e, no Brasil, Irineu Strenger<sup>15</sup>, a ordem jurídica nacional e a internacional seriam independentes, quer quanto a sua origem, quer quanto às relações de que tratam; assim, descabido seria falar em conflito entre normas dos dois sistemas: se não há pontos de contato, inexiste conflito. A tal entendimento, contrapunham-se os “monistas”, os quais reconheciam a existência de um único sistema jurídico, dali se desdobrando entre aqueles que davam prevalência às normas do direito internacional e outros que viam maior importância no direito interno. Representam a corrente monista os integrantes da Escola de Viena (Kelsen<sup>16</sup> e Verdross, que receberam, no País,

12. Cf. Klaus Vogel, *op. cit.* (nota 5), p. 105.

13. Cf. Karl Heinich Triepel, “As relações entre o direito interno e o direito internacional”, *Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais*, out, 1966, pp. 7-64.

14. Cf. Charles Rousseau, *Droit International Public*, 9ª ed., Paris, Dalloz, 1979, p. 4.

15. Cf. Irineu Strenger, *Direito Internacional Privado*, v. I, São Paulo, RT, 1986, p. 78.

16. Cf. Celso de Albuquerque Mello, *Curso de Direito Internacional Público*, v. 1, 14ª ed., Rio de Janeiro, Renovar, 2002, pp. 111-112; Haroldo Valladão, *Direito Internacional Privado*, Rio de Janeiro, Freitas Bastos, 1968, pp. 36-53; Oscar

o apoio de Marotta Rangel, Haroldo Valladão, Oscar Tenório e Celso de Albuquerque Mello).

Todavia, no estudo da relação entre os acordos de bitributação e a lei tributária interna, o tema dos limites à jurisdição dos Estados parece ser mais relevante do que a tradicional discussão sobre a questão de prevalência.

De fato, deve-se reconhecer que os acordos de bitributação e a lei interna pertencem a ordens jurídicas distintas (internacional e nacional, respectivamente), bem como que tais acordos visam a delimitar os contornos nos quais se admitirá que o legislador tributário doméstico atue.

Para que se proceda ao exame da temática ora tratada, faz-se necessário apresentar breves considerações acerca da noção jurídica de “jurisdição”.

No campo processual, o termo “jurisdição” é definido como uma das funções do Estado, na qual este substitui os titulares de interesses em conflito para, de maneira imparcial, buscar a solução da controvérsia que os envolve. A pacificação dos conflitos realiza-se, então, através da atuação da vontade do direito objetivado no Estado<sup>17</sup>.

Celso de Albuquerque Mello classifica o exercício da jurisdição no território nacional como um dos direitos fundamentais dos Estados<sup>18</sup>.

A jurisdição, exercida pelo Estado em seu território, caracteriza-se como geral e exclusiva. Geral porque o Estado, em seu território, exerce as competências de ordem legislativa,

---

Tenório, *Direito Internacional Privado*, v. I, Rio de Janeiro, Freitas Bastos, 1965, pp. 65-67; Vicente Marotta Rangel, “Os Conflitos entre o Direito Interno e os Tratados Internacionais”, *Boletim da Sociedade Brasileira de Direito Internacional*, ano XXIII, n<sup>os</sup> 45/46, 1967, pp. 29-64.

17. Cf. Antonio Carlos de Araújo Cintra, Ada Pellegrini Grinover e Cândido Rangel Dinamarco, *Teoria Geral do Processo*, 21<sup>a</sup> ed., São Paulo, Malheiros, 2005, p. 139.

18. Cf. Celso de Albuquerque Mello, *op. cit.* (nota 16), p. 432.

administrativa e judicial; exclusiva porque, no exercício dessa jurisdição, o Estado local não enfrenta a concorrência de qualquer outra jurisdição, uma vez que é detentor do monopólio do uso legítimo da força pública<sup>19</sup>.

A noção de jurisdição apresenta, concomitantemente, as facetas de *função, atividade e poder*. É *função* do Estado resolver os conflitos interindividuais, através de uma *atividade* ordenada e regulada pelo Direito. Outrossim, a jurisdição consubstancia uma manifestação do poder estatal, conceituado como a capacidade de decidir imperativamente e impor decisões<sup>20</sup>.

Partindo do conceito de poder, pode-se afirmar ser a jurisdição a aplicação e concretização do Direito pelo Estado, que dita as regras, aplica-as aos casos concretos e, quando necessário, utiliza-se de atos coercitivos para assegurar suas decisões<sup>21</sup>.

Parece natural, nesse passo, associar as noções de jurisdição (notadamente na sua faceta de poder) e soberania. Com efeito, parece assentado admitir que o poder normativo primário do Estado serve de alicerce da soberania, ao passo que os contornos da aplicação e concretização de tal poder definirão a jurisdição deste mesmo Estado.

Consoante observa Alberto Xavier, uma das principais funções do Direito Internacional Público é a demarcação das esferas de validade das diversas ordens nacionais. Determina-se, desta forma, a quem, como e quando as leis nacionais dos Estados soberanos podem ser aplicadas, no que o autor chama de atribuição de *jurisdictions*. A soberania seria, portanto, *uma*

---

19. Cf. José Francisco Rezek, *Direito internacional público: curso elementar*, 7ª ed., São Paulo, Saraiva, 1998, pp. 160-161.

20. Cf. Antonio Carlos de Araújo Cintra, Ada Pellegrini Grinover e Cândido Rangel Dinamarco, *op. cit.* (nota 17), p. 139.

21. Cf. Marília Machado Gattei, "A importância da jurisdicionalização dos procedimentos de solução de controvérsias da OMC", Alberto do Amaral Júnior (coord.), *Direito do Comércio Internacional*, São Paulo, Juarez de Oliveira, 2002, pp. 108-109.

*pré-condição da jurisdição, de tal modo que esta só existe onde a primeira existir e, inversamente, perde o seu título onde aquela cessar*<sup>22</sup>.

Assim, somente após a referida determinação de jurisdição é que os Estados podem definir o âmbito de incidência de suas leis. Por consequência, a existência de efetiva jurisdição deve ser vista como pressuposto inafastável para a aplicação da lei.

Um exemplo da importância da questão da jurisdição na definição do âmbito de aplicação das leis pode ser referido a partir das implicações que a reunificação alemã (em 1990) trouxe à extensão da jurisdição da antiga Alemanha Ocidental (República Federal da Alemanha).

A Lei Fundamental da República Federal da Alemanha (*Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland*) foi promulgada em 23 de maio de 1949 pelo conselho parlamentar (composto por representantes dos parlamentos dos Estados – *Länder*) da então Alemanha Ocidental para ser uma espécie de constituição federal alemã, reconhecendo no art. 146 que quando a Alemanha restabelecesse sua completa união e liberdade, as disposições de tal norma passariam a ser aplicáveis a todo o território alemão.

A designação da referida norma como “lei fundamental” (*Grundgesetz*) em lugar de “constituição” (*Verfassung*) revela que tanto tal norma quanto o próprio Estado federal que ela estabelecia (“República Federal da Alemanha”) eram soluções provisórias, as quais deveriam durar apenas até a reunificação.

O processo de reunificação da Alemanha, visto à época pelos membros do parlamento da Alemanha Ocidental como um processo político que deveria ocorrer em curto espaço de

---

22. Cf. Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 6ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 2004, p. 13.

tempo, acabou, contudo, sendo atrasado em quatro décadas com a deflagração da Guerra Fria.

Finalmente, na reunificação optou-se por adotar a fórmula de uma adesão dos Estados da Alemanha Oriental (“República Democrática da Alemanha”) à República Federal da Alemanha. Em lugar de promulgar-se uma nova constituição, como chegou a ser cogitado à época, decidiu-se pela manutenção da vigência da Lei Fundamental (com a edição de algumas alterações), a qual passou a ser a norma constitucional da moderna Alemanha reunificada.

Essa opção implicou uma efetiva extensão da jurisdição da República Federal da Alemanha a todo o território alemão, estabelecendo o pressuposto necessário à aplicação do ordenamento jurídico de tal Estado à Alemanha reunificada.

Ou seja: as leis que, por um limite de jurisdição, valiam apenas para os primitivos Estados da República Federal da Alemanha, passaram a valer igualmente para os novos Estados, no mesmo momento em que se estendeu a jurisdição.

Isso vale também para a matéria tributária: uma vez estendida a jurisdição para os cinco novos Estados, a lei tributária alemã passou a ser ali aplicável.

Num raciocínio inverso, pode-se cogitar da hipótese em que um Estado se desligasse daquela união: cessada a jurisdição, automaticamente aquela lei tributária não mais seria ali aplicável.

Em síntese: estendida a jurisdição, amplia-se o âmbito de incidência da norma; restringida a jurisdição, igualmente se impede o alcance da lei.

Aplicando-se para o Direito Tributário Internacional o raciocínio até aqui exposto, chega-se à constatação de que as leis tributárias de um determinado Estado podem apenas ser aplicadas até *os limites de sua jurisdição*. Inversamente, o poder de tributar do Estado não pode ultrapassar os referidos limites jurisdicionais.

Em linhas gerais, a territorialidade em matéria tributária é um princípio geral que delimita a soberania fiscal dos Estados,

de modo que estes somente possam tributar fatos que guardem um *elemento de conexão* com aquele Estado<sup>23</sup>.

Vale recorrer, nesse passo, a um exemplo bastante ilustrativo, ainda que absurdo. Imagine-se uma hipotética situação na qual o Estado brasileiro pretenda tributar a propriedade territorial e predial da Casa Branca, nos Estados Unidos.

Muito embora não haja vedação expressa na Constituição Federal pátria a tal imposição tributária, resta claro que a pretensão de tributar a sede do governo norte-americano viola os limites da jurisdição do Estado brasileiro, razão pela qual a legislação doméstica de IPTU não poderá ser aplicada na situação imaginada.

Em suma, as normas de Direito interno de um determinado Estado não podem ultrapassar os limites da jurisdição deste Estado, já que esta configura pressuposto da aplicação de tais normas.

Do mesmo modo, não se poderia vislumbrar, portanto, que uma norma de Direito interno pretendesse dispor sobre matéria que o tratado internacional determina não ser de competência legislativa do Estado.

A soberania dos Estados deve na atualidade ser compatibilizada com as regras de Direito Internacional. A doutrina de Ihering (depois repetida por Jellinek), citada por Baracho, fundamenta na “regra de auto-limitação” a submissão voluntária ao Direito pelo Estado e a sua respectiva limitação<sup>24</sup>.

A faceta externa da soberania, definida como a independência e a igualdade entre os Estados, implica, principalmente, o reconhecimento da obrigatoriedade das normas de Direito Internacional<sup>25</sup>.

---

23. Cf. Luís Eduardo Schoueri, “Princípios no Direito Tributário Internacional: territorialidade, fonte e universalidade”, Roberto Ferraz (coord.), *Princípios e Limites da Tributação*, São Paulo, Quartier Latin, 2005, pp. 326-342.

24. Cf. José Alfredo de Oliveira Baracho, “Teoria Geral da Soberania”, *Revista Brasileira de Estudos Políticos*, n. 63/64, Belo Horizonte, Universidade Federal de Minas Gerais, 1986, p. 27.

25. Idem. *Ibidem*, p. 57.

Nesse passo, os tratados internacionais (dentre os quais se destacam os acordos de bitributação) configuram um limite à soberania externa dos Estados Contratantes, um muro de contenção referente ao poder-dever dos legisladores internos de disciplinar questões que constem de tais tratados, normas de Direito Internacional que fixam os limites das jurisdições dos Estados Contratantes. Deve-se reconhecer, assim, que os acordos de bitributação e lei interna versam sobre matérias cujas competências normativas são distintas.

Ora, como já se apontou, não há que se falar em jurisdição do Estado na ausência de soberania, situação na qual suas normas internas não poderão ser aplicadas, uma vez que lhes faltará inafastável pressuposto.

Ou seja, não se pode admitir a aplicação de lei que contrarie o acordo de bitributação, norma de Direito Internacional que impõe limites – aceitos pelo próprio Estado – à jurisdição nacional. Tal aplicação ultrapassaria o muro de contenção relativo ao poder-dever do legislador interno de disciplinar questões que constem do tratado, configurando uma violação à própria jurisdição do Estado.

Alternativamente, caso se pretenda sustentar que os tratados internacionais são normas de direito interno, a conclusão será idêntica: os tratados internacionais serão aquelas normas que disporão sobre o alcance do próprio ordenamento no qual eles estarão inseridos.

Ou seja: reconheçam-se os tratados internacionais como integrantes da ordem internacional ou da ordem interna, a conclusão será, sempre, de que são eles os instrumentos que definirão o alcance da jurisdição nacional; uma vez definida a jurisdição pelo meio próprio, não pode uma lei dispor sobre assunto que ultrapasse os limites impostos pelo tratado, por falta de competência.

Com base no exposto, parece assentado admitir que a impossibilidade de alteração das disposições dos acordos de bitributação por normas de Direito interno não se fundamenta,

conforme entendemos, em uma eventual relação de hierarquia normativa, mas na própria limitação da jurisdição dos Estados Contratantes.

### III.1. O artigo 98 do Código Tributário Nacional

Ainda no que tange à relação entre tratados internacionais e a lei interna, deve-se mencionar que entre os tributaristas pátrios encontra-se franca maioria favorável à constitucionalidade do artigo 98<sup>26</sup> do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

*“Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”*

Analisando-se a questão sob a perspectiva do direito comparado, encontra-se, na Alemanha, o §2<sup>a</sup> da *Abgabenordnung*, cujo texto muito se assemelha ao artigo 98 do Código Tributário Nacional. Confira-se:

*“Tratados com outros Estados, no sentido do art. 59, n. 2, período 1, da Lei Fundamental, que dispuserem sobre tributação, prevalecem sobre as leis tributárias, desde que se tenham tornado direito interno de aplicação imediata.”<sup>27</sup>*

26. Cf., nesse sentido, Alberto Xavier, *op. cit.* (nota 22), p. 131; Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, 5<sup>a</sup> ed., Rio de Janeiro, Forense, 1992, p. 43; Ruy Barbosa Nogueira, “Tratados Internacionais em Matéria de Tributação”, *Direito Tributário Atual*, v. 3 (1983), pp. 341-379 (354); Gerd Willi Rothmann, *Interpretação e Aplicação de Acordos Internacionais contra a Bitributação*, tese de doutoramento apresentada junto à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, edição particular, p. 81; Sacha Calmon Navarro Coelho, “As Contribuições para a Seguridade e os Tratados Internacionais”, *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 26, pp. 67-85 (80).

27. Trad. por Alfred Schmidt et al., *Novo Código Tributário Alemão*, Rio de Janeiro, Forense, São Paulo, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1978. No original, encontra-se: „Verträge mit anderen Staaten im Sinne des Artikels 59, Abs. 2 Satz 1 des Grundgesetzes über die Besteuerung gehen, soweit sie unmittelbar anwendbares innestaatliches Recht geworden sind, den Steuergesetzen vor”

A Lei Fundamental Alemã não inclui dispositivo recepcionando as garantias decorrentes de tratados internacionais, mas apenas os princípios do direito internacional público. Tampouco existe, na Alemanha, lei de natureza complementar à Lei Fundamental (como o é, no Brasil, em relação à Constituição Federal, o Código Tributário Nacional), com força bastante para *estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária*.

Nem por isso o preceito legal acima citado levou a pecha da inconstitucionalidade. Ao contrário, a doutrina daquele país buscou uma interpretação do §2º da *Abgabenordnung* conforme a Lei Fundamental, ainda que, segundo salienta Eilers, depois de pesquisa histórica da edição do texto legal, fosse a intenção do legislador de 1977 que nenhuma lei pudesse revogar o contrato pela República Federal da Alemanha internacionalmente<sup>28</sup>.

Assim, para não se reproduzir a vasta literatura a respeito do tema, menciona-se o raciocínio de Vogel, apontando que tal dispositivo, na qualidade de lei federal, não é instrumento hábil para dar aos acordos de bitributação prevalência sobre as leis. Portanto, a única interpretação razoável para ele é a de que a *Abgabenordnung* exige que o acordo internacional seja considerado *lex specialis* em relação à lei interna. Deste modo, o autor conclui ser possível que uma lei federal posterior modifique ou revogue dispositivo do acordo de bitributação. No entanto, a lei deve ser expressa sobre o assunto, já que em caso contrário, o acordo será tido por lei especial e, como tal, prevalecerá sobre a lei federal posterior<sup>29</sup>.

No mesmo sentido, as opiniões de Klein e Orlopp<sup>30</sup>,

28. Cf. Stephan Eilers, "Override of Tax Treaties under the Domestic Legislation of the U.S. and Germany", *Tax Management International Journal*, v. 19, Washington DC, 1990, pp. 295-304 (296-297).

29. Cf. Klaus Vogel, *Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen*. Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 3ª ed., Munique, Beck, 1996, pp. 164-169.

30. Cf. Franz Klein e Gerd Orlopp, *Abgabenordnung – einschließlich Steuerstrafrecht*, 4ª ed., 1989, Munique, Beck, pp. 15-16.

Debatin<sup>31</sup>, Hübschmann, Hepp e Spitaler<sup>32</sup>, Weigell<sup>33</sup>, Tipke e Kruse<sup>34</sup> e Mössner<sup>35</sup>.

Também nos Estados Unidos, para que uma lei interna prevaleça sobre um acordo internacional, exige-se que o legislador nacional declare expressamente ser esta sua intenção<sup>36</sup>.

Nesse ponto, é importante mencionar o fenômeno conhecido como *treaty override*. Fala-se em *override*, ou em superação de normas de acordos de bitributação, quando é editada uma norma, no âmbito do direito interno de um país, em conflito com o disposto num acordo válido, limitando-se a aplicação deste<sup>37</sup>.

A Convenção de Viena notadamente condena o *treaty override*, especialmente em função do *pacta sunt servanda*, estabelecido no art. 26. O art. 27 da Convenção reforça este entendimento, ao dispor que uma parte não pode invocar as disposições

---

31. Cf. Helmut Debatin, „Die Abkommen der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung (Doppelbesteuerungsabkommen)“, Rudolf Korn E Helmut Debatin, *Doppelbesteuerung – Sammlung der zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Ausland bestehenden Abkommen über der Vermeidung der Doppelbesteuerung*, 8ª ed., folhas soltas, Systematik – III, Munique, Beck, 1989, p. 89.

32. Cf. Hübschmann, Hepp e Spitaler, *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*, 9ª ed., Colônia, Otto Schmidt, § 2, Anm. 15.

33. Cf. Jörg Weigell, „Das Verhältnis der Vorschrift des § 2a EStG zu den Doppelbesteuerungsabkommen“, *Recht der Internationalen Wirtschaft*, 1987, pp. 122-140 (124-125).

34. Cf. Klaus Tipke e Heirich Wilhelm Kruse, *Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung: Kommentar zur AO 1977 und FGO (ohne Steuerstrafrecht)*, 14ª ed., folhas soltas, Colônia, Otto Schmidt, 1991, §2, Tz 1.

35. Cf. Jörg M. Mössner, „Zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen“, Karl Bockstiegel (org.), *Völkerrecht, Recht der Internationalen Organisationen, Weltwirtschaft – Festschrift für Ignaz Seidl-Hohenveldern*, Colônia, Berlim, Bonn E Munique, Carl Heymanns, pp. 403-426 (413).

36. Cf. Luís Eduardo Schoueri, “Validade de Normas Internas Contrárias a Dispositivos de Acordos de Bitributação no Direito e na Prática Norte-Americana”, *Direito Tributário Atual*, v. 13, abril, 1994, pp. 119-132, *pasim*, com bibliografia sobre o tema.

37. Cf. *op. cit.* (nota 36), p. 119.

de seu direito interno para justificar o descumprimento de um tratado internacional.

De fato, uma vez que o *treaty override* constitui o descumprimento das obrigações internacionais assumidas pelos Estados, poder-se-ia afirmar que, na ausência de sanções ao país, haveria uma limitação ao próprio Direito Internacional.

De acordo com o art. VI.2 da Constituição Norte-americana (*supremacy clause*), “laws of the United States which shall be made in Pursuance thereof; and all Treaties made, or which shall be made, under the Authority of the United States, shall be the supreme Law of the Land”.

Sendo ambos *supreme law*, pela regra geral vigente nos Estados Unidos, qualquer lei posterior a um tratado internacional que seja com ele conflitante deverá prevalecer (*later-in-time rule*)<sup>38</sup>. Ocorreria, então, o *treaty override*.

Mas já em 1902 a Suprema Corte julgava caso no qual se afirmou que não se pode pressupor que o legislador ordinário pretendeu desconhecer ou contrariar um tratado internacional<sup>39</sup>. O pressuposto é que o legislador pretendeu observar o tratado internacional. Assim, o *treaty override* não se pressupõe, a menos que a lei expressamente declare a sua intenção de se sobrepor ao tratado internacional. Portanto, é necessário que haja uma lei expressa determinando o *override*.

A conclusão adotada pela jurisprudência norte-americana coaduna-se com o raciocínio de Vogel (e dos demais autores mencionados) exposto acima. Deste modo, é necessária expressa previsão legislativa para que uma lei possa romper um tratado internacional.

38. Cf. Anthony C. Infanti, “United States”, Guglielmo Maisto (editor), *Tax treaties and domestic law*, v. 2, 2006, p. 369.

39. No julgamento do referido caso, afirmou-se: “The purpose of a law to override all or part of a treaty will not be lightly assumed. It should appear clearly and distinctly from the words used in the law”. Cf. *Lee Zen Tai v. United States*, 185 U.S. 213,221, 1902.

A OCDE sugere, como medidas para evitar o *treaty override*, acordos mútuos entre as partes, o término ou a renegociação do tratado<sup>40</sup>. Sugere ainda que as partes contratantes devem estar abertas a uma revisão adequada dos tratados<sup>41</sup>.

Há autores, no entanto, que afirmam não ser o *treaty override* um problema tão sério quanto normalmente se aponta. Avi-Yonah<sup>42</sup> defende tal ponto de vista, argumentando que os Estados Unidos, principal alvo do Relatório da OCDE, raramente praticam o *treaty override*.

Ademais, o *treaty override* somente ocorreria em casos justificados, fundamentando-se no propósito do tratado. Ou seja, os *treaty overrides* devem ser permitidos, segundo o autor, quando compatíveis com o duplo propósito dos tratados, que é prevenir a dupla tributação e a dupla não-tributação. Nesse sentido, seria uma importante ferramenta para coibir os abusos dos tratados, desde que usada adequada e cautelosamente<sup>43</sup>.

De volta ao exemplo brasileiro, deve-se entender que, ainda que não houvesse – como há – mandamento constitucional exigindo a observância, pelo legislador interno, das garantias decorrentes de acordos internacionais<sup>44</sup>, o disposto no artigo 98 do Código Tributário Nacional continuaria aplicável, prevalecendo o acordo de bitributação sobre a lei interna, quando esta

---

40. Menciona-se, a este respeito, a posição da França, ao exigir a inserção, no texto do próprio acordo de bitributação, de uma cláusula que permita à parte inocente, no caso de superação das normas do acordo por leis internas, denunciar o tratado. Cf. Luís Eduardo Schoueri, *op. cit.* (nota 36), p. 131.

41. Cf. Reuven S. Avi-Yonah, “Tax treaty overrides: a qualified defense of U.S. practice”, Guglielmo Maisto (editor), *Tax treaties and domestic law*, v. 2, 2006, p. 68.

42. Cf. *op. cit.* (nota 41), p. 66.

43. Cf. *op. cit.* (nota 41), pp. 78-79.

44. Cf. Art. 5º, § 2º, da Constituição Federal: “Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.”

não dispusesse expressamente sua intenção de sobrepor-se ao que foi contratado internacionalmente.

Dada a possibilidade de existência simultânea de acordos de bitributação e legislação interna, resta investigar a metodologia de trabalho do jurista, diante de uma situação concreta em direito tributário internacional.

Em uma explicação figurativa bastante feliz, Vogel ensina que os acordos de bitributação servem como uma máscara, colocada sobre o direito interno, tapando determinadas partes deste. Os dispositivos do direito interno que continuarem visíveis (por corresponderem aos buracos recortados no cartão) são aplicáveis; os demais, não. Pouco interessa se a pesquisa inicia-se a partir da máscara ou do texto, já que o resultado é o mesmo; logicamente inexiste qualquer preferência, devendo a pesquisa seguir, caso a caso, o caminho que for mais prático<sup>45</sup>.

Assim, é lícito ao jurista examinar o direito interno ou o acordo de bitributação, conforme o caso prático revelar mais fácil. Somente da (i) existência de uma norma de direito tributário interno, prevendo a incidência tributária no caso em análise e, cumulativamente, da (ii) ausência de norma de acordo de bitributação excluindo aquela tributação, é que se pode concluir pelo nascimento da obrigação tributária no caso concreto.

#### **IV. Interpretação dos Acordos de Bitributação**

Configuradas a independência dos acordos de bitributação do direito interno, impõe-se investigar com maior vagar o tema de sua interpretação.

De início, vale lembrar que os acordos de bitributação são normas sobre a aplicação de normas<sup>46</sup>, já que seu objeto é

45. Cf. Klaus Vogel, *op. cit.* (nota 29), p. 121.

46. Cf. Klaus Vogel, "Problemas na Interpretação de Acordos de Bitributação", Luís Eduardo Schoueri (coord.), *Direito Tributário. Homenagem a Alcides Jorge Costa*, v. II, São Paulo, Quartier Latin, 2003, pp. 961-974 (964).

definir os casos em que a legislação interna de um Estado Contratante será aplicável e aqueles em que fica afastada sua aplicação. Constata-se, deste modo, que se a descrição da hipótese de incidência, pela legislação interna, já é um processo de abstração, então o emprego das mesmas expressões pelos acordos de bitributação constitui abstração em segundo grau.

O distanciamento, assim, entre o disposto no acordo de bitributação e a realidade fática provoca consequências também no seu processo interpretativo: quanto maior o grau de abstração do conceito, tanto maior a possibilidade de realidades diversas se acobertarem num único termo. Isso explica, de certo modo, a relativa facilidade com que foi possível que os mais de 2000 acordos de bitributação hoje em vigor tivessem uma estrutura e expressões comuns, apesar das particularidades de cada sistema jurídico.

Ao intérprete resta a tarefa inversa: tomando a regra abstrata, encontrar solução aplicável à situação concreta. Para tanto, o raciocínio do intérprete recorrerá aos meios que lhe oferecem os estudos e escritos do direito tributário internacional. Valer-se-á o intérprete da facilidade própria do processo de harmonização que se deu entre os acordos de bitributação, podendo, nesse plano, comparar o acordo de bitributação em exame com outros acordos de bitributação ou mesmo com os modelos desenvolvidos por organismos internacionais e os comentários ali desenvolvidos.

Esta comparação não pode ser efetuada sem a cautela de considerar que cada acordo de bitributação é único, resultado de uma negociação em que dois Estados soberanos resolveram abrir mão de parte de seu legítimo poder de tributar.

Quando se constata que dois Estados celebram um acordo de bitributação que segue o modelo desenvolvido por um organismo internacional – a exemplo da OCDE – a identidade entre o texto do modelo e o do acordo em exame não pode ser desprezada. Não obstante, deve-se encontrar uma fundamentação – no plano do Direito Internacional – para que se recorra àqueles comentários.

Tratando-se de um acordo entre países integrantes da própria OCDE, tal conclusão poderia encontrar uma primeira fundamentação na equiparação dos comentários a um tratado internacional, como se os participantes do Comitê Fiscal da OCDE tivessem recebido uma delegação para celebrar tratados. Na maioria dos Estados, o direito constitucional dificilmente aceitaria uma delegação tão extensa, seja em matéria de direito internacional público, seja para a legislação interna. Ainda, tal delegação dependeria, em geral, de posterior ratificação pelos parlamentos nacionais.

Já no caso de um acordo envolvendo pelo menos um Estado que não integre aquela Organização (e esse é o caso do Brasil), o raciocínio não é tão imediato, principalmente tendo em vista que aquela Organização é formada por países desenvolvidos, cujos interesses não são necessariamente coincidentes com os dos países em desenvolvimento.

Importa, para a solução dessa questão, recorrer ao que dispõe a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, acerca da interpretação de tratados internacionais.

O artigo 31 (1) e (2) da referida Convenção impõe que a interpretação dos tratados se dê a partir de seu texto. Vai adiante o referido artigo, já que se exige que um tratado seja interpretado de boa-fé, de conformidade com o sentido comum que deve ser atribuído aos termos do tratado em seu contexto e à luz de seu objeto e finalidade.

Poderiam os comentários à OCDE ser incluídos na noção de “contexto” do acordo? Para tanto, cumpre ver, com Garbarino<sup>47</sup>, que a expressão “contexto”, utilizada pela Convenção de Viena não é unívoca. É assim que o referido autor diferencia os casos de “co-texto”, “contexto em sentido estrito” e “contexto em sentido amplo”.

---

47. Cf. Carlo Garbarino, *La Tassazione del Reddito Transnazionale*, Pádua, CEDAM, 1990, pp. 538 e ss.

A expressão “co-texto” é reservada por Garbarino ao que a Convenção define como “contexto”, no artigo 31 (2):

*“Para os fins de interpretação de um tratado, o contexto compreenderá, além do texto, inclusive seu preâmbulo e anexos:*

- a) qualquer acordo concernente ao tratado e que foi ajustado entre todas as partes a respeito da conclusão do tratado;*
- b) qualquer instrumento estabelecido por uma ou várias partes por ocasião de conclusão do tratado e aceito pelas outras como instrumento relativo ao tratado.”*

No sentido de “co-texto”, incluir-se-ia o protocolo, geralmente assinado pelas partes juntamente com o acordo de bitributação. Não se estende, por certo, aos Comentários ora examinados.

A expressão “contexto” é, propriamente, aplicada por Garbarino num primeiro sentido (estrito), quando o referido autor se refere ao artigo 31 (3), que aponta circunstâncias que se levam em conta junto com o “co-texto”:

*“Será levado em conta, juntamente com o contexto:*

- a) qualquer acordo posterior ajustado entre as partes concernentes à interpretação do tratado ou à aplicação de suas disposições;*
- b) qualquer prática posterior na aplicação do tratado pela qual fique estabelecido o acordo das partes relativo à sua interpretação;*
- c) qualquer regra pertinente de direito internacional aplicável nas relações entre as partes.”*

Mais uma vez, constata-se inadequada a inclusão dos Comentários da OCDE, principalmente no caso de países não integrantes daquela Organização.

Finalmente, Garbarino apresenta uma terceira acepção (ampla) para a expressão “contexto”, desta vez com a matéria de que trata o artigo 32, o qual, expressamente, trata dos “meios subsidiários de interpretação”, ali se incluindo os trabalhos preparatórios e as circunstâncias com as quais o tratado foi

concluído. No entanto, tais meios subsidiários apenas servem para confirmar uma interpretação a que se chegou com a adoção do método literal, privilegiado pelo artigo 31. Aqui parece possível aceitar que se inclua, numa análise caso a caso, os Comentários da OCDE, se constatado que as negociações se deram com base naquele.

Se, no lugar de se buscar fundamentar a utilização dos Comentários da OCDE com base no “contexto”, forem tomados o objeto e a finalidade do acordo de bitributação, igualmente acentuados no artigo 31 da Convenção de Viena, então seu emprego poderá encontrar outra força.

Com efeito, o objeto e finalidade dos acordos de bitributação consistem em evitar ou mitigar os efeitos da bitributação. Assim, respeitado o texto do acordo, deve-se buscar a interpretação que melhor atenda a tal finalidade.

Finalmente, importa lembrar, com John Avery Jones, que o artigo 31 (4) excepciona a regra do “sentido comum”, ao dispor que “deve-se emprestar a uma expressão um sentido especial, quando se constatar que esse foi o desejo das partes”. Por “sentido normal” ou “especial”, deve-se ter em conta aquele que as partes dariam um a um termo, tendo em vista o objeto e finalidade do tratado internacional<sup>48</sup>.

Ora, tratando-se de matéria tributária, a intenção das partes era conferir aos termos do acordo seu sentido aceito em Direito Tributário. Isso também vale para o Brasil, tendo em vista que o País participa das revisões aos comentários, posicionando-se contra tais comentários, quando é o caso. Tendo em conta a finalidade dos acordos de bitributação, dentre vários sentidos que um termo inserido numa norma de repartição possa apresentar, deve-se escolher aquele que possibilite afastar a bitributação.

---

48. Cf. Waldemar Hummer, “Ordinary versus Special Meaning – comparison of the approach of the Vienna Convention on the Law of Treaties and the Yale School Findings”, *Österreichische Zeitschrift für öffentliches Recht*, pp. 87-163 (105 e ss.).

A finalidade de evitar a bitributação se encontra tanto nos dispositivos relativos ao “campo de aplicação”, como nos “métodos para eliminar a bitributação”, além do preâmbulo<sup>49</sup>. Assim, se um mesmo acordo de bitributação será aplicado por dois Estados Contratantes, aquela finalidade apenas poderá ser atingida em sua inteireza se ambos os Estados o aplicarem de modo similar.

Voltando ao tema do Comentário da OCDE, deve-se ponderar, com Rainer Prokisch, que os Estados Contratantes, ao celebrarem um acordo de bitributação, têm duas alternativas: ou bem aplicam o texto da Convenção Modelo da OCDE, empregando, assim, expressões e conceitos cujo significado especial se extrai do Comentário sobre a Convenção Modelo da OCDE e da jurisprudência internacional, o que possibilita aos Estados Contratantes alcançar um certo grau de consenso na interpretação de seu tratado internacional, ou bem os Estados Contratantes se desviam daquele modelo.

Daí se concluir que se dois Estados Contratantes celebraram um acordo de bitributação contendo dispositivo extraído da Convenção Modelo da OCDE, deve-se dar àquele acordo, no que tange ao dispositivo em exame, a interpretação proposta no Comentário da OCDE, já que esta interpretação será a que melhor propiciará a harmonia necessária à finalidade do acordo de bitributação<sup>50</sup>. Mas a importância da comparação entre o modelo e o acordo concreto não pára aí. Também no caso de divergências, a análise é relevante, já que ela pode permitir o emprego do raciocínio *a contrario*, como modo de melhor compreender a intenção das partes<sup>51</sup>.

---

49. Cf. John F. Avery Jones, “The Effect of Changes in the OECD Commentaries after a Treaty is Concluded”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, v. 56, n. 3, 2002, pp. 102-104.

50. Cf. Rainer Prokisch, „Fragen der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen”, *Steuer & Wirtschaft International*, ano 4, fevereiro, 1994, n. 2, pp. 52-59 (58-59).

51. Cf. Guy Gest e Gilbert Tixier, *Droit Fiscal International*, 2ª ed., Paris, Presses Universitaires de France, 1990, p. 95.

O reconhecimento da importância do Comentário da OCDE enquanto fonte para se buscar o entendimento comum das partes traz, por outro lado, importante reflexão no que se refere à questão temporal. Como já se referiu acima, a OCDE vem, desde 1992, editando periodicamente novas versões de seus comentários. A aplicabilidade desses novos comentários a acordos celebrados anteriormente até mesmo entre países membros sofre ressalvas<sup>52</sup> – não obstante a defesa, no âmbito da OCDE, do método de interpretação dinâmico, i.e., baseado nos comentários em vigor quando da interpretação do acordo, não de sua celebração.

Envolvendo o acordo pelo menos uma parte não integrante da OCDE, então os comentários desta Organização, editados posteriormente à celebração do tratado, já não mais podem buscar sua validade no entendimento comum das partes. Sua aplicação deve, então, ser efetuada com cautela, cabendo ao intérprete investigar se os comentários apenas esclarecem algo já contido no próprio acordo, ou se vão além. Num e noutro caso, o Comentário passará a ter utilidade, apenas, como trabalho doutrinário, efetuado por especialistas, sem, por isso, refletirem necessariamente a vontade das partes.

## **V. Acordos de Bitributação e Países em Desenvolvimento**

Na apresentação da evolução histórica dos acordos de bitributação, revelaram-se duas tendências antagônicas, uma privilegiando a tributação pelo Estado da fonte (tal o caso do modelo do México, de 1943) e outra com a prevalência pelo Estado da residência (como ocorre com o modelo desenvolvido pela OCDE).

---

52. Cf. Klaus Vogel, *op. cit.* (nota 46), o qual apresenta, ainda, as seguintes referências bibliográficas: M. Lang, „Die Bedeutung des Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuer Ausschusses für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen”, Gassner/Lang/Lechner, *Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht*, 1994, pp. 11 e ss. (24 e ss.).

A tributação pelo Estado da fonte, de modo exclusivo ou preponderante, foi defendida por muitos anos pelos países em desenvolvimento relutantes em abandonar o princípio da territorialidade. Abria-se mão da possibilidade de tributar os rendimentos auferidos no exterior por seus residentes, esperando-se, por outro lado, o exercício exclusivo da pretensão tributária sobre os rendimentos gerados localmente. No entanto, paulatinamente as legislações tributárias daqueles países foram, também elas, afastando-se da territorialidade, prevendo a tributação da renda universal. Tal, por exemplo, o caso do Brasil, com a edição da Lei n. 9.249/95, e o da Argentina, com as Leis n<sup>as</sup> 24.073 e 25.063.

No campo doutrinário, a opção pelo princípio da residência continuou recebendo críticas, devendo-se referir à lição de Klaus Vogel<sup>53</sup>, o qual, valendo-se de conceitos extraídos tanto da ciência das finanças (eficiência; neutralidade) quanto das ciências jurídicas (justiça; capacidade contributiva), conclui pela tributação pelo Estado da fonte<sup>54</sup>.

Não obstante tais argumentos, a existência de mais de 2000 acordos contemplando a estrutura proposta pela OCDE torna difícil imaginar possa a comunidade internacional vir a adotar outra estrutura para os acordos de bitributação. Aos Estados em desenvolvimento restam poucas alternativas, cabendo-lhes ponderar se mais convém celebrarem tratados estruturados em moldes pouco convenientes, ou simplesmente recusarem-se a celebrar acordos de bitributação.

53. Cf. Klaus Vogel, "World-Wide vs. Source Taxation of Income – A Review and Reevaluation of Arguments", Mc. Lure, Sinn, Musgrave et al., *Influence of Tax Differentials on International Competitiveness*, separata, Kluwer, s.d., pp. 117-66.

54. Também defendendo a tributação pelo Estado da fonte, v. Heiko Meyer, *Die Vermeidung Internationaler Doppel- und Minderbesteuerung auf der Grundlage des Ursprungsprinzips*, Tese de doutorado apresentada à Faculdade de Ciências Econômicas e Sociais de Gotinga, ed. particular, Gotinga, 1970; Horst Walter Endriss, *Wohnsitz- oder Ursprungsprinzip*, Tese de doutorado apresentada à Faculdade de Ciências Econômicas e Sociais da Universidade de Colônia, ed. particular, Colônia, 1967.

No modelo proposto pela ONU, encontram-se alguns dispositivos que buscam atender aos interesses dos países em desenvolvimento, quando, conquanto se firmando na necessidade de existência de um estabelecimento permanente no Estado da fonte, como condição para que este exerça sua pretensão tributária sobre os lucros de uma empresa, flexibiliza aquele conceito, admitindo, por exemplo, que um canteiro de obras existente por período relativamente curto seja suficiente para caracterizar um estabelecimento permanente e assim tributarem-se os lucros auferidos no país.

Retoma-se, neste ponto, a argumentação de Tanzi, concernente à concorrência internacional entre países. Embora um Estado possa, unilateralmente, conceder benefícios ao investidor internacional em montante equivalente ou até superior ao que encontraria em um acordo de bitributação, a existência de um tratado internacional confere ao investidor maior tranquilidade quanto à estabilidade das regras. Afinal, se por um lado um tratado internacional, como uma lei interna, pode ser denunciado a qualquer tempo, por outro lado é muito menos provável que isso aconteça, tendo em vista que o tratado internacional, negociado em bases de reciprocidade, oferece a ambas as partes vantagens suficientemente grandes para que estas hesitem em abrir mão.

O exame mais acurado dos acordos de bitributação revela serem algo mais do que mero instrumento internacional para evitar a bitributação. É consenso serem eles, também, excelente meio para impedir que a evasão internacional corra as bases de tributação.

Além de tais finalidades, diversos acordos permitem entrever uma outra, que pode interessar aos países em desenvolvimento: os acordos de bitributação podem servir de instrumento para o desenvolvimento de países menos favorecidos. Não bastando as finalidades de eliminar a bitributação, contrariar a fraude ou a evasão internacional e, mediatamente, favorecer o livre movimento de capitais, pessoas e serviços, “no caso das convenções celebradas com países menos desenvolvidos, visa-se

propiciar, com carácter mais imediato, a atracção de recursos indispensáveis ao respectivo desenvolvimento económico”<sup>55</sup>.

Para que se entenda tal finalidade, importa apontar uma diferença nas concessões efetuadas em acordos de bitributação celebrados entre países desenvolvidos, em relação àqueles entre países desenvolvidos e em desenvolvimento.

Com efeito, ainda que ambos tenham em comum a visão de que a bitributação deve ser evitada, por reduzir os fluxos de investimentos e de rendimentos entre os países, no primeiro caso, os Estados celebrantes adotam a base da reciprocidade: sendo equivalentes os fluxos financeiros entre os dois Estados, aquilo que um Estado deixou de arrecadar de um lado será compensado por aquilo que será auferido no fluxo inverso.

Tratando-se de um acordo de bitributação entre países desenvolvidos e em desenvolvimento, por outro lado, os fluxos financeiros são praticamente unidirecionais. Aquilo que um Estado deixa de arrecadar não será compensado pelo fluxo inverso, já que praticamente inexistente. A ideia de renúncia fiscal aparece, pois, de modo muito mais evidente em tais acordos.

É o reconhecimento de tal situação que explica a razão de diversos acordos de bitributação entre países desenvolvidos e em desenvolvimento conterem normas de *tax sparing* e *matching credit*, no lugar do método tradicional do crédito ou imputação.

Com efeito, segundo o modelo da OCDE, o Estado da residência, ao adotar o método do crédito ou imputação, não abre mão de tributar a renda universal de seus residentes; assegura, outrossim, um crédito no montante do imposto pago por seu contribuinte ao Estado da fonte dos rendimentos. Torna-se claro, assim, que quanto maior o imposto pago no Estado da fonte, maior o crédito e, portanto, menor o imposto a ser pago no Estado da residência. Reduzindo-se o imposto no Estado da

---

55. Cf. Manuel Pires, *op. cit.* (nota 2), p. 510.

fonte, reduz-se o crédito e, em consequência, amplia-se o imposto pago no Estado da residência. Portanto, pelo sistema do crédito ou imputação, o *montante de imposto pago pelo contribuinte* será, sempre, *igual* ao total exigido pelo Estado da residência. Busca alcançar o método, assim, a “neutralidade de exportação”, já que ao contribuinte se torna indiferente, do ponto de vista tributário, investir em seu próprio país ou no exterior.

Essa solução passa a ser questionada, quando o país da fonte oferece incentivos fiscais a investidores que atuem em determinado setor ou região: os incentivos favorecem os aplicadores locais, mas são neutralizados para os investidores estrangeiros, já que a menor tributação pelo Estado da fonte implica, apenas, maior tributação pelo Estado da residência. Ora, tratando-se de uma relação entre um Estado desenvolvido e outro em desenvolvimento, é fácil constatar que o último fica prejudicado, já que, ao conceder um incentivo fiscal, abre mão de sua receita com o objetivo de atrair investimentos. Tal efeito é anulado pela tributação pelo Estado da residência, o qual, em última análise, é o único beneficiado pela renúncia fiscal.

Diante de tal solução, passaram diversos acordos de bitributação a contar com a cláusula *tax sparing*, ou crédito fictício, por meio da qual o Estado da residência se compromete a não reduzir o montante do crédito a ser conferido ao contribuinte, caso este deixe de recolher impostos no Estado da fonte, por conta de incentivo fiscal dado pelo último<sup>56</sup>.

---

56. Como exemplo, cita-se o subparágrafo “b”, “ii”, do parágrafo 2 do artigo 22 do acordo de bitributação assinado com o Japão, promulgado pelo Decreto n. 61.899, de 14 de dezembro de 1967, na redação dada pelo Decreto n. 81.194, de 9 de janeiro de 1978, segundo o qual, para fins do crédito a ser conferido pelo Japão, quando da aplicação do método da imputação, “o imposto brasileiro deverá incluir o montante do imposto brasileiro que deveria ser pago se não houvesse a isenção ou redução do imposto brasileiro de acordo com as medidas especiais de incentivo visando a promover o desenvolvimento econômico do Brasil (...).”

Se o *tax sparing* se relaciona a benefícios concedidos unilateralmente, não anulados por um acordo de bitributação, diversos acordos entre países desenvolvidos e em desenvolvimento vão além, afastando de vez a neutralidade e servindo abertamente de instrumento para o incentivo a investimentos.

Surge, para tanto, a técnica do crédito presumido (*matching credit*) que implica o país desenvolvido conceder um crédito fixo, superior à alíquota máxima de retenção a que o rendimento está sujeito no país da fonte. O Estado da fonte compromete-se a não tributar determinados rendimentos além de um teto e o Estado da residência, ao aplicar o método do crédito, considera pago no Estado da fonte montante superior àquele teto, de modo que se garante efetivo benefício ao investidor<sup>57</sup>.

Justifica Manuel Pires o tratamento diferenciado conferido aos países em desenvolvimento, a par da não reciprocidade dos movimentos de capitais e transferências de tecnologia, afirmando que “o direito internacional não está destinado a passar por cima das realidades sociais, contemplando-as e permitindo aos Estados actuar livremente com o amparo de uma fachada de generalidade e abstracção”, defendendo, daí, existir um “direito internacional fiscal do desenvolvimento, integrando as normas fiscais necessárias para a actuação da apropriada solidariedade entre os países desenvolvidos e os países menos desenvolvidos<sup>58</sup>”.

Deve-se ressaltar que a mera adoção de *tax sparing* e de *matching credits* pode não ser suficiente para assegurar o fluxo de capitais objetivado. Resta examinar as legislações internas dos Estados de residência, a fim de certificar-se do benefício. Por exemplo, pode ocorrer de o Estado de residência, conquanto conceda o crédito prometido, imponha limitações globais

---

57. Cf. Luís Eduardo Schoueri, “Acordos de bitributação e incentivos fiscais: o papel das cláusulas de *tax sparing* e *matching credit*”, Ives Gandra da Silva Martins; André Elali; Marcelo Magalhães Peixoto (coords.), *Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*, São Paulo, MP Editora, 2007, pp. 253-263.

58. Cf. Manuel Pires, *op. cit.* (nota 2), pp. 517-518.

(*overall limitations*) ou por país (*per country limitation*), reduzindo, assim, a eficácia do crédito<sup>59</sup>.

## VI. Considerações Finais

O estudo mostra a importância dos tratados e convenções para a matéria tributária, revelando, ao mesmo tempo, algumas dificuldades, as quais que o Direito Tributário Internacional apenas ensaia seus primeiros passos.

Assim é que, embora já se contem aos milhares os acordos de bitributação, continuam eles sendo celebrados preponderantemente em bases bilaterais; a relativa harmonização, alcançada por modelos internacionalmente aceitos, pode levar investidores desavisados a acreditar que seja possível separar seus alvos de investimento em dois grupos, os que possuem acordos de bitributação e os que não assinaram acordos com seu país.

Tal separação, de um lado, retira de sua consideração uma série de países potencialmente interessantes, ao mesmo passo em que coloca os países que celebraram acordos de bitributação num mesmo patamar, desconsiderando-se as peculiaridades de cada acordo. São comuns publicações efetuadas até mesmo por especialistas, que apresentam quadros comparativos de acordos de bitributação, indicando apenas os percentuais de tributação máxima no Estado da fonte, sem apontar as peculiaridades de cada acordo. Daí a importância de não se abandonarem as tentativas de se celebrarem tratados multilaterais.

Ao passo em que se reconhece a tendência para a criação de tratados multilaterais, ressalta-se a importância de se retomar a discussão relativa às relações entre países desenvolvidos e em desenvolvimento. Constata-se que as atuais soluções, baseadas na sistemática de crédito, podem não ser eficientes, tendo em

---

59. Cf. Dan Throop Smith, "Tax Legislation in Capital-Exporting Countries to Encourage Investment in Less Developed Countries", *Developments in Taxation Since World War I*, Amsterdam, International Bureau of Fiscal Documentation, 1966, pp. VIII-14-15.

vista a dependência das legislações internas. Ademais, tendo em vista que um acordo multilateral deverá encontrar soluções sobre a legitimidade da tributação (fonte ou residência), importa que se retomem, o quanto antes, os estudos desenvolvidos na América Latina, que melhor refletem os interesses dos países importadores de capital. Argumentos econômicos e jurídicos haverão de ser colacionados e discutidos, a fim de darem sustentação ao posicionamento brasileiro em tais discussões.

Enquanto os tratados internacionais de comércio encontram foros adequados para a discussão de seus termos, mesmo que envolvam matéria tributária, inexistente, atualmente, qualquer organismo internacional que trate de matérias que envolvam exclusivamente a matéria tributária. Os acordos de bitributação prevêm, é certo, um procedimento amigável entre as autoridades dos Estados Contratantes. Tal procedimento não é suficiente para obrigar as partes a encontrar uma solução para um caso de bitributação em concreto. Daí ser desejável a instituição de um organismo internacional para a solução de controvérsias em matéria de bitributação, a que tenham acesso direto os contribuintes submetidos a bitributação.

Mesmo na ausência de um organismo internacional, constataram-se problemas decorrentes da falta de harmonia entre os Estados na aplicação dos acordos de bitributação. Surge a necessidade, pois, de se desenvolver um princípio, observado pelos Estados Contratantes, favorável à harmonia decisória, de modo que um Estado, ao aplicar um acordo de bitributação, se veja obrigado a observar como o outro Estado Contratante o aplicou. A harmonia decisória poderia ser facilitada com a inserção, em acordos de bitributação, de cláusulas arbitrais.

Deve ser examinada, ainda, a questão de terceiros, não protegidos por acordos de bitributação, que deles se valem por meio da interposição de um terceiro (*treaty shopping*): embora se trate de questão altamente prejudicial aos interesses de Estados Contratantes que celebram acordos de bitributação em igualdade de condições, a questão assume novas cores, quando uma das partes é um Estado em desenvolvimento, que vê no

