

Antonio Carlos Rodrigues do Amaral (Coordenador)

Presidente da Comissão de Direito e Negócios Internacionais e Conselheiro Secional da OAB SP. Professor de Direito da Universidade Mackenzie. Doutor e Mestre, com distinção, em Educação pela Universidade de São Paulo – USP. Master of Laws (LL.M.) pela Harvard Law School e pós-graduado, com a distinção de excelência acadêmica, pelo Harvard University International Tax Program. Bacharel em Direito pela Universidade Mackenzie. Consultor da ONU (UNCTAD) em tributação internacional. Membro da American Arbitration Association – AAA (Nova York).

Conselheiro Técnico das delegações do governo brasileiro nas Conferências Ministeriais de Cancun da Organização Mundial do Comércio – OMC e de Miami da Área de Livre Comércio das Américas – ALCA. Acadêmico titular da Academia Paulista de Direito, da Academia Brasileira de Direito Tributário e da Academia Paulista de Letras Jurídicas. Conselheiro do Conselho Jurídico da Federação das Indústrias do Estado de São Paulo da FIESP, do Conselho Superior de Direito da Federação do Comércio do Estado de São Paulo – Fecomercio/SP, do Conselho Superior da ILA – Ramo Brasileiro, e conselheiro emérito da Harvard Law School Association do Brasil.

Foi Presidente da Seção Internacional da Harvard Law School Association (Cambridge, MA), da Harvard Law School Association do Brasil, e da Associação David Rockefeller Center da Universidade de Harvard.

TRATADOS INTERNACIONAIS NA ORDEM JURÍDICA BRASILEIRA

REVISTA, ATUALIZADA E AMPLIADA – 2ª EDIÇÃO –

São Paulo

LEX PRODUTOS JURÍDICOS

2014

de suas Alte-
ntação 105

Notas sobre os Tratados Internacionais sobre Tributação 293
Luís Eduardo Schoueri

dos Interna-
..... 123

Os Tratados Internacionais em Face da Constituição de 1988 343
Manoel Gonçalves Ferreira Filho

..... 141

Cláusula Social nos Acordos Comerciais: Retrocesso ou Progresso Social? 349
Maria Cristina Mattioli

nacional 159

O Posicionamento dos Tratados Internacionais Tributários na Ordem Jurídica Brasileira 367
Natanael Martins
Daniele Souto Rodrigues

sil..... 165

Tratados Internacionais em Matéria Tributária – Estudo de um Caso Concreto 389
Paulo de Barros Carvalho

Matéria Tri-
..... 173

Tratados Internacionais e Ameaça à Soberania Nacional..... 405
Reginaldo Oscar de Castro

..... 209

discriminação
Organização
buição Social
..... 221

ra 239

..... 265

OCDE na In-
buição Cele-
..... 277

NOTAS SOBRE OS TRATADOS INTERNACIONAIS SOBRE TRIBUTAÇÃO

Luís Eduardo Schoueri¹

1. Introdução

Tratados e convenções internacionais são um fenômeno relativamente recente no Direito Internacional. O costume internacional, que por séculos foi sua fonte preponderante, somente se viu superado pela positividade sistemática, por meio de tratados, a partir do século XIX.² Celso de Albuquerque Mello,³ citando dados estatísticos de Gonçalves Pereira e Fausto Quadros, mostra que de 1500 a.C. a 1860, foram concluídos 8.000 tratados. De 1947 a 1984, foram firmados quase 40.000 tratados e de 1984 a 1992, contaram-se cerca de 10.000 tratados. O crescimento dos tratados internacionais também se reflete na realidade brasileira: segundo dados do Ministério das Relações Exteriores,⁴ entre novembro de 2001 e julho de 2002, o País assinou 223 atos internacionais, o que resulta em média de 1,02 acordos por dia. Consulta ao Sistema Consular Integrado do Ministério das Relações Exteriores⁵ revela, ainda, que, no período compreendido entre os anos de 2002 e 2012, 1.929 atos bilaterais foram assinados e posteriormente ratificados pelo Congresso Nacional, em uma média mensal de 16 acordos.

O crescimento das relações internacionais insere-se em cenário de uma concorrência internacional entre os países, que, qual agentes num mercado altamente competitivo, buscam de todas as maneiras atrair investimentos internacionais. Nesse sentido, a celebração de tratados internacionais – inclusive aqueles em matéria tributária – já não mais se apresenta como uma opção, mas uma necessidade das nações inseridas no cenário internacional. Vito Tanzi aponta o

¹ Professor Titular de Direito Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

² Cf. João Grandino Rodas. *Alguns Problemas de Direito dos Tratados, Relacionados com o Direito Constitucional à Luz da Convenção de Viena*. Separata do volume XIX do *Suplemento do Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*. 1972. p. 14.

³ Cf. Celso de Albuquerque Mello. *Curso de Direito Internacional Público*. 12. ed., 1^o vol. Rio de Janeiro: Renovar. 2000. p. 207-208.

⁴ Cf. Internacional. Atuação externa cresce, mas falta pacificar legislação. Brasil assina um tratado a cada dia. *Valor Econômico*, ano 3, n^o 548, 11 de julho de 2002. Legislação e Tributos.

⁵ Disponível em <<http://dai-mre.serpro.gov.br?>>

7. fenômeno da concorrência internacional, ao afirmar que alguns países hesitam em ajustar as alíquotas de seus impostos ou até mesmo em tributar dividendos e juros, em virtude de seu medo de migrar sua base de tributação, num fenômeno que, na Europa, vem sendo designado *tax degradation*.⁶

os
taç
o E
dos

Assiste-se, assim, a um processo no qual Estados soberanos vão se autoimpondo limitações no exercício de seu poder de tributar, sempre visando a oferecer a investidores condições de livre circulação de capitais, num processo concorrencial.

nãc
OC
ele
a r
por

Daí, pois, o estudo dos tratados e convenções internacionais sobre tributação não poder ser dissociado da soberania, já que o tema versa sobre a existência de limitações desta, em sua face de soberania tributária.

sta
res
cel
util
Me
len
é, I
set

A comunidade internacional é formada por Estados soberanos, dotados de poder normativo primário e independente. Baracho ensina que a soberania habitualmente se apresenta de maneira dupla, dividindo-se em soberania interna e externa. A soberania interna, cujo significado provém de *soperanus*, confunde-se com o conceito dos tratadistas clássicos, como Bodin e Loyseau, que afirmavam que este termo era empregado para designar uma posição de supremacia irresistível, sentido mantido entre os juristas que procuraram reduzir a soberania a um conceito elaborado pela Ciência do Direito. Jellinek define a soberania como o poder de o Estado estruturar livremente a sua ordem jurídica, poder este necessariamente submetido ao Direito. A referida natureza jurídica da soberania é também defendida por Carré De Malberg, para quem esta seria a qualidade suprema do poder dos Estados soberanos, subordinado ao Direito.⁷

na
ON
na
é p
acc

Enquanto limitada a seu aspecto interno, a soberania não produziria efeitos que afetassem o Direito Tributário Internacional. A este, interessa o tema quando considera que a pretensão estatal – e aqui especialmente a tributária – estende-se além das fronteiras. No Brasil, serve de exemplo dessa atuação ultraterritorial o Código Tributário Nacional, cuja redação do § 2º do art. 43, trazida pela Lei Complementar nº 104/01, torna explícita a possibilidade de o imposto de renda vir a atingir receita ou rendimento oriundos do exterior.

OC
feit
nêi
dis
rá-
prá
do
tár:
for
mo
çãc
nei

Ora, é imediato que na medida em que os Estados vão estendendo suas pretensões tributárias para alcançar situações ocorridas além de suas fronteiras, vai se tornando mais frequente a cumulação de pretensões, gerando o fenômeno da bitributação internacional.

⁶ Cf. Vito Tanzi. *Globalization, Tax Competition by the Future of Tax Systems. Corso di Diritto Tributario Internazionale*. Victor Uckmar (Coord.). 2. ed Milão: Cedam. 2002. p. 21-41 (30-31)

⁷ Cf. José Alfredo de Oliveira Baracho. *Teoria Geral da Soberania, in Revista Brasileira de Estudos Políticos nº 63/64*. Belo Horizonte: Universidade Federal de Minas Gerais, 1986. p. 12-15.

Surge, aqui, a importância do outro aspecto da soberania, a que acima se fez referência: a soberania externa.

A soberania, que no passado foi vista como o poder absoluto dos Estados, deve na atualidade ser compatibilizada com as regras de Direito Internacional. Mister a menção à doutrina de Ihering (depois repetida por Jellinek), citada por Baracho, que fundamenta na "regra de autolimitação" a submissão voluntária ao Direito pelo Estado e a sua respectiva limitação. Esta limitação não deve ser vista como uma afronta à soberania do Estado, mas como uma preservação desta, através da submissão à lei, uma vez que aquele, ao auto-limitar-se, determina sua vontade por ele próprio, preservando-se soberano. Submetendo-se ao Direito, conserva a soberania, que não exclui o reconhecimento deste.⁸

A soberania externa, segundo Baracho, é definida como a independência e a igualdade entre os Estados, o que significa, principalmente, o reconhecimento da obrigatoriedade das normas de Direito Internacional, no qual a reciprocidade tem papel fundamental para a sua legitimidade. Assim, em lugar de uma anarquia de soberanias, prossegue o autor, baseando-se em Heller, tem-se na situação internacional contemporânea uma sociedade de Estados independentes, unidos pelo Direito e ligados por intensa solidariedade de interesses.⁹

Reconhecido o Direito Internacional como campo no qual se encontram os limites à soberania externa, importa apresentar suas fontes. São elas, nos termos do art. 38 do Estatuto da Corte Internacional de Justiça, o direito consuetudinário, os tratados internacionais e os princípios de direito geralmente reconhecidos pelas nações civilizadas.

Versando sobre a matéria tributária, poucos são os costumes que se podem apontar já reconhecidos e inseridos na ordem internacional. Em trabalho escrito logo após a Segunda Guerra, Manlio Udina defendia alguns poucos limites subjetivos e objetivos à tributação. Como exemplo dos limites subjetivos, cita-se a impossibilidade de um Estado tributar outras pessoas jurídicas de direito público internacional (estendendo-se, por cortesia ou por tratados, os agentes diplomáticos). Um limite objetivo poderia ser encontrado na liberdade de trânsito, que comporta o direito de passagem através do território em tempos de paz, daí se impedindo a tributação.¹⁰

Também nos princípios de direito geralmente reconhecidos pelas nações civilizadas, alguns autores buscam limitações às pretensões tributárias. As-

⁸ *Idem. Ibidem*, p. 27.

⁹ *Idem. Ibidem*, p. 57.

¹⁰ Cf. Manlio Udina. *Il Diritto Internazionale Tributario*. Pádua: Cedam. 1949. p. 139-184.

7.

os pri
tação
o Bra
dos –não p
OCD
ele ce
a red:
pontcstatu:
restrí
celeb
utiliz
Mem
lemb
é, po:
seu pna C
ONU
na in
é po:
acorcOCC
feita:
nêut:
dispe
rá-lo
práti
do n
tário
fontc
mo s
ção
nent

sim é que Wilhelm Kann, em palestra proferida em 1961, em Viena,¹¹ viu uma garantia de ordem tributária na Declaração de Direitos do Homem, no âmbito das Nações Unidas, cujo art. 1º do Protocolo adicional incluía entre as medidas para a segurança coletiva o direito de toda pessoa física ou jurídica à propriedade. No interessante raciocínio do autor, até então, o tema do confisco se limitava ao direito interno de cada Estado, já que era nos ordenamentos internos que se encontrava a garantia da propriedade, que seria a base jurídica suficiente para impedir que o tributo tivesse efeito confiscatório. O eventual efeito confiscatório decorrente da sobreposição de tributações (bitributação ou pluritributação) era, nesse sentido, fatalidade que não se poderia combater. Ora, uma vez que o direito à propriedade ingressava no Direito Internacional, parecia ao autor que com tal direito haveria de se reconhecer, de igual modo, que a tributação provocada pela cumulação de pretensões tributárias não poderia ser de tal monta a gerar um confisco, contrário à propriedade. Daí decorrer, na visão desse autor, a obrigação de ordem internacional, de os Estados adotarem medidas contra a bitributação.

Ideia semelhante foi retomada, há pouco, por Schaumburg. Este autor, entretanto, não defendeu a ilicitude da bitributação a partir do direito de propriedade, mas sim do princípio da igualdade. Em síntese, sendo este princípio de aceitação generalizada (um princípio de direito reconhecido pelas nações civilizadas), e sendo seu corolário, em matéria tributária, o princípio da capacidade contributiva, então a bitributação seria um ilícito internacional, por contrariar o direito internacional.¹² Não obstante, deve-se ressaltar, que mesmo entre os autores de origem germânica, não se reconhece, de modo geral, a existência de um princípio de direito internacional a vedar a bitributação; quando muito, se entende que é dever dos Estados buscar reduzi-la ou evitá-la.¹³

Em que pese o entendimento geralmente encontrado na doutrina, a questão relativa à dupla tributação enquanto ilícito internacional merece maiores desenvolvimentos.

¹¹ Cf. Vorstand des Oesterreichischen Juristentages. *Verhandlungen des ersten österreichischen Juristentages*. Volume II (Referate und Diskussionsbeiträge). Parte 5 (Probleme der Internationalen Doppelbesteuerung). Viena: Manz'sche. 1961, p. 5-28 (8-12)

¹² Cf. Harald Schaumburg. "Das Leistungsfähigkeitsprinzip im internationalen Steuerrecht". *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion*. Festschrift für Klaus Tipke. Colônia: Dr. Otto Schmidt, 1995, p. 143.

¹³ Cf. Klaus Tipke e Joachim Lang. *Steuerrecht*. 16. ed. Colônia: Otto Schmidt, 1998, p. 34. No mesmo sentido: Gerd W. Rothmann. *Interpretação e Aplicação dos Acordos Internacionais contra a Bitributação*. Tese de doutorado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, edição do autor, s.d. p. 77. V. tb. Jörg Manfred Mössner. *Der Begriff des Internationalen Steuerrechts in der neueren Literatur*. *Österreichische Zeitschrift für öffentliches Recht* 25 (1974), p. 255-287 (282), com vasta referência bibliográfica.

Afinal, não restam dúvidas de que o princípio da igualdade, bem como o da capacidade contributiva, enquanto meio para sua concretização do primeiro, são abraçados pelos mais diversos ordenamentos, quer expressamente, quer de forma implícita. Além do caso brasileiro, onde o princípio encontra guarida no art. 145 da Constituição, e da Itália, que o coloca no art. 53 do mesmo diploma, Zilveti também o encontrou nas Constituições da Albânia, Argentina, Bulgária, Burundi, Chile, Equador, Espanha, Grécia, Holanda, Liechtenstein e Síria, para não mencionar as jurisdições onde se toma a capacidade contributiva como valor implícito em seus sistemas jurídicos.¹⁴ Pode-se afirmar, assim, que o princípio da igualdade, acompanhado de seu corolário em matéria tributária, é um princípio de direito geralmente reconhecido pelas nações civilizadas.

Além disso, não é demais lembrar que Ricardo Lobo Tôrres não hesita em incluir o princípio da igualdade em matéria tributária entre os direitos humanos.¹⁵ Ora, se acompanharmos o raciocínio de Schaumburg, acima referido, no sentido de que a bitributação, por afetar o princípio da capacidade contributiva, contraria o princípio da igualdade, então será imediato que a proteção contra a bitributação será um direito humano, porquanto assegura positivamente a igualdade.

Reconhecendo-se que o tratado tributário, ao preservar a capacidade contributiva do contribuinte em face do risco de bitributação, assegura a este um verdadeiro direito humano, parecem surgir bons argumentos a indicar que a dupla tributação, ao menos quando derivada da revogação de um tratado, seria contrária ao Direito Internacional.

Conquanto não seja este o espaço para aprofundar-se no estudo do tema, há que se apontar, a este respeito, o princípio do não regresso, tido por verdadeira exigência do Direito Internacional no sentido de que normas ou padrões já existentes não sejam revistos de modo a se reduzir a proteção de garantias individuais ou coletivas.¹⁶

Além de presente na Convenção Americana sobre Direitos Humanos celebrada no âmbito da OEA – cujo art. 41 atribui à Comissão de Direitos Humanos a função de recomendar aos Estados-Membros a adoção de “medidas progressivas em prol dos direitos humanos no âmbito de suas leis internas e seus preceitos constitucionais” – e em apelo do Parlamento Europeu para o seu reconhecimento “no contexto da proteção ambiental, bem como dos direitos

¹⁴ Cf. Fernando Aurélio Zilveti. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 153-159.

¹⁵ Cf. Ricardo Lobo Tôrres. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, 10. ed. Rio de Janeiro: Renovar, p. 67.

¹⁶ <http://www.iucn.org/about/work/programmes/environmental_law/elp_news/elp_news_archive/?5888/NON-REGRESSION-PRINCIPLE-KNOWLEDGE-FORUM>.

7.

os
taçã
o B
dosnã
OC
ele
a re
ponstat
rest
cel
util
Me
lem
é, p
seuna t
ON
na i
é p
acoOC
feiti
nêu
dis
rá-l
prát
do 1
táric
font
mo
ção
nen

fundamentais”,¹⁷ o referido princípio também é tradicionalmente associado ao tema dos direitos sociais. Assim é que Canotilho, reconhecendo sua presença na Constituição portuguesa, observa que o princípio do não regresso faz com que direitos sociais se tornem garantias institucionais uma vez alcançado determinado patamar de sua realização.¹⁸

As considerações acima são suficientes para que se cogite não haver espaço para que um Estado, à sua inteira discricão, denuncie um tratado fiscal e assim negue aos seus contribuintes um vero direito humano que lhes foi previamente assegurado através do acordo de bitributação. Espera-se, assim, que a consolidação do princípio do não regresso, ainda restrito, em grande medida, a temas sociais e ambientais, traga consigo novas perspectivas àqueles que buscam sustentar a ilicitude da bitributação e, mais do que isso, da própria revogação de um tratado tributário.

Finalmente, deve-se referir aos tratados e convenções internacionais como fonte do Direito Internacional. Na matéria tributária, surgem tanto aqueles que têm por objeto a própria tributação, como aqueles que têm outros fins imediatos, mas cujos dispositivos afetam, direta ou indiretamente, a liberdade dos Estados de exercerem sua pretensão tributária.

Assim é que nesse estudo se versará, primeiramente, sobre os tratados e convenções que não têm por objeto primeiro a matéria tributária, buscando-se ressaltar o quanto neles interessa à última para, em seguida, explorar-se, com maior vagar, aqueles que têm por objeto a eliminação de sobreposições de pretensões tributárias.

2. Tratados Internacionais que Afetam a Matéria Tributária

Em estudo sobre acordos comerciais e seus reflexos na seara fiscal, Paul R. Mc. Daniel, diretor do Programa de Tributação Internacional da Universidade de Nova York, apontava a existência de mecanismos tributários em tratados internacionais que não versam sobre aquela matéria.¹⁹ Deve-se, neste sentido, cogitar primordialmente daqueles, como os tratados de comércio, o Gatt, o Tratado de Roma, o Pacto Andino, o Mercosul e o Nafta, que objetivam à liberalização do comércio internacional, adotando, para tanto, garantias de ordem tributária, como as que afetam os impostos aduaneiros ou as que buscam a harmonização tributária e a não discriminação.

¹⁷ Cf. Resolução nº 29, de setembro de 2011 (*European Parliament resolution on developing a common EU position ahead of the United Nations Conference on Sustainable Development [Rio+20]*), disponível em <<http://www.europarl.europa.eu>>.

¹⁸ Cf. José Joaquim Gomes Canotilho. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2000. p. 332-333.

¹⁹ Cf. Paul R. McDaniel. *The Impact of Trade Agreements on Tax Systems*. *Intertax*, vol. 30, nº 5, 2002. p. 166-171.

Dentre os primeiros instrumentos do gênero que se podem apontar está o celebrado por Gênova, em 1149, com o “rei lobo” de Saracena (Mohammed-ibn-Markerdish), para a constituição de duas zonas francas, em Valência e em Denia e isenção de todos os seus cidadãos dos impostos.²⁰

O Acordo Geral de Tarifas e Comércio (Gatt), celebrado em Genebra em 30 de outubro de 1947 por representantes de 23 países, foi firmado na expectativa da iminente criação de Organização Internacional do Comércio (ITO) que, entretanto, somente se veio a concretizar em 1995, com a Organização Mundial do Comércio (OMC; WTO). Dentre seus preceitos fundamentais estão a abolição de qualquer discriminação nas relações comerciais, por meio da extensão generalizada da cláusula da “nação mais favorecida” e a redução de tarifas aduaneiras, em base de reciprocidade. Ainda relevante é seu art. III, que assegura às mercadorias importadas o “tratamento nacional”, daí se vedando qualquer discriminação por meio de tributos incidentes sobre os produtos estrangeiros. Também valiosa para a matéria tributária é a disciplina de subvenções às exportações, que podem se revestir da forma de incentivos fiscais: embora o Gatt adote o princípio do destino, daí autorizando que se desgravem os produtos exportados, não pode a medida tributária implicar um incentivo, seja nos próprios tributos desonerados (exemplo: crédito presumido), seja em outros tributos (exemplo: imposto de renda). Ainda no âmbito do Gatt e, hoje, da OMC, devem ser citadas as conferências, como a Rodada Kennedy, a Rodada de Tóquio e a Rodada do Uruguai, que impuseram reduções ainda mais profundas sobre as tarifas praticadas.

Igualmente versando sobre o comércio internacional, devem ser citados os tratados e convenções regionais, cuja evolução, da zona de livre comércio à união aduaneira e, em seguida, ao mercado comum e união econômica, vem impregnada de medidas inicialmente tarifárias e, a partir de certo estágio, de coordenação, harmonização ou mesmo uniformização tributária.

Define-se aqui a coordenação como a primeira etapa de aproximação das legislações tributárias, quando os Estados Signatários de um acordo passam a tomar decisões com um objetivo comum.²¹ Não se exige, nesta fase, que se adotem meios comuns para atingir a finalidade assim objetivada. Relevante é que os Países Signatários tenham uma concepção comum de aonde caminham.

De harmonização, tratar-se-á uma segunda etapa da integração de normas tributárias, quando já não mais se cogita meramente de políticas comuns. Neste grau de aproximação, reconhece-se a existência de princípios legislativos

²⁰ Cf. Victor Uckmar. I Trattati Internazionali in Materia Tributaria. *Corso di Diritto Tributario Internazionale*. Victor Uckmar (Coord.). 2. ed. Pádua: Cedam, 2002. p. 91-109/129 (92).

²¹ Cf. Edison Carlos Fernandes. Normas Tributárias do Mercosul. *O Direito Tributário no Mercosul*. Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 177-220 (200).

7.
os p
taçã
o Br
dos

comuns,²² reduzindo-se contradições em matéria tributária ou neutralizando-se suas divergências,²³ funcionando a harmonização como meio necessário para criar condições competitivas e atrair investimentos e negócios para a região.²⁴ A harmonização traz a comparabilidade. Sistemas harmonizados têm diferenças, mas estas são identificáveis. Um investidor encontra elementos suficientes para tomar sua decisão, alocando seus recursos, sem medo de surpresas.

não
OCI
ele t
a re
pon

Finalmente, fala-se em uniformização quando já não mais se trata de princípios, mas de identidade de textos legais.

stati
rest
cele
utili
Mei
lem
é, p
seu

Retomando as etapas da integração econômica, vê-se, inicialmente, a zona de livre comércio, quando os produtos circulam entre os Países Signatários sem a exigência de tributos aduaneiros. O acordo se aplica, entretanto, apenas com relação aos produtos originários daqueles países, os quais guardam para si a prerrogativa de estabelecerem suas políticas aduaneiras com relação a terceiros países. É de livre comércio que trata, hoje, o Nafta; também o livre comércio era o objetivo da Associação Latino-Americana de Livre Comércio (Alalc), hoje substituída pela Associação Latino-Americana de Desenvolvimento Integrado (Aladi). Vê-se, aqui, que não cabe sequer falar em harmonização tributária; o que se tem é uma coordenação de políticas. A essência, aqui, será a inexistência de discriminação aos produtos oriundos do bloco.

na t
ON
na i
é p
aco

Adotando-se uma união aduaneira (e esta etapa é a que interessa mais de perto a nosso País, visto que o Mercosul é apontado como uma união aduaneira imperfeita), já será o caso de se falar em uniformização, no que tange aos impostos aduaneiros, já que o mote é a adoção de um código aduaneiro comum. Ainda, a união aduaneira exige pelo menos uma coordenação de políticas sobre os impostos sobre o consumo. É o que se busca atualmente no Mercosul.²⁵

OC
feit
nêu
disj
rá-l
prá
do
tári
fon
mo
ção
ner

²² Cf. Edison Carlos Fernandes, *op. loc. cit.* (nota 20); Adilson Rodrigues Pires. Harmonização Tributária em Processos de Integração Econômica. *Estudos de Direito Tributário em Homenagem à Memória de Gilberto de Ulhôa Canto*. Maria Augusta Machado de Carvalho (Org.) Rio de Janeiro: Forensc. p. 1-10.

²³ Cf. Heleno Taveira Tôres. Mercosul e o Conceito de Harmonização na Tributação das Rendidas de Empresas. *O Sistema Tributário e o Mercosul*. Dejalma de Campos (Coord.). S. Paulo: LTr, 1998. p. 301-325 (302).

²⁴ Cf. Fernando Eduardo Serec e Shin Jac Kim. Harmonização Tributária no Mercosul. *Contratos Internacionais e Direito Econômico no Mercosul*. Após o Término do Período de Transição. Paulo Borba Casella (Coord.). São Paulo: LTr, 1998. p. 372-382 (382).

²⁵ Sobre o assunto, cf. o estudo preparado pela Comisión de Aspectos Tributarios do Mercosul, integrada por emebros dos governos da Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai, no relatório denominado "Informe sobre la armonización de los impuestos generales al consumo en el Mercosur", finalizado em dezembro de 1994 e publicado na íntegra por Antonio Carlos Rodrigues do Amaral. *Imposto sobre o Valor Agregado (IVA). Value Added Tax (VAT)*. Brasil - Mercosul - União Europeia. São Paulo: Rumo, 1995. p. 218-289 (270 e ss.). Também nesse sentido a Decisão do Conselho do Mercado Comum nº 5. Sobre as dificuldades para a coordenação, cf. Antonio Carlos Rodrigues do Amaral. *Visão Global da Fiscalidade no Mercosul: tributação do consumo e da renda. O Direito Tributário no Mercosul*. Ives Gandra da Silva Martins (Coord.) Rio de Janeiro: Forensc, 2000. p. 15-136 (34 e ss.).

No caso de um mercado comum, e com mais razão na união econômica, à uniformização das legislações aduaneiras haverá de somar-se uma harmonização das legislações dos impostos sobre o consumo e sobre a renda. Para que se tenha um mercado comum, não se faz necessária uma uniformização destes impostos (assim é que se pagam impostos sobre o consumo em alíquota mais elevada na Suécia, em relação à Grécia); os sistemas, entretanto, devem ser completamente comparáveis. Tratando-se de um mercado comum, deve o investidor de um dos Países-Membros conhecer o cenário que encontrará caso decida investir seus recursos em outro país (mobilidade de capitais). Ao mesmo tempo, qualquer que seja a origem do produto (desde que de países integrantes do bloco), deve ser assegurado sobre ele igual tratamento tributário, de modo que bens e serviços procedentes dos outros países do bloco suportem no mercado dos países que os importa idêntica carga àquela suportada pelos bens produzidos localmente.

A livre circulação de pessoas e capitais implicará, ademais, restrições à liberdade dos Estados-Membros na fixação de seu imposto de renda. No caso da União Europeia, fala-se nas “liberdades fundamentais” ou “liberdades de mercado”, que compreendem a liberdade de circulação de mercadorias,²⁶ de circulação de pessoas (em ambas as suas manifestações, enquanto liberdade de residência do empregado²⁷ e liberdade de instalação de filiais²⁸), de prestação de serviços²⁹ e de circulação de capitais.³⁰

Na Europa, constata-se que as ordens tributárias nacionais acabaram por se aproximar muito, sob a influência da jurisprudência da Corte Europeia acerca das liberdades fundamentais.³¹ A título de exemplo, cite-se o caso *Schumacher*:³² tratava-se de um cidadão belga que recebia seus rendimentos quase exclusivamente na Alemanha. No caso, pleiteava que a Alemanha lhe desse tratamento equivalente aos seus próprios residentes, daí sendo-lhe autorizado deduzir

²⁶ Arts. 28 e ss.

²⁷ Arts. 39 e ss.

²⁸ Arts. 43 e ss.

²⁹ Arts. 49 e ss.

³⁰ Arts. 56 e ss.

³¹ Para a Alemanha, cf. Reimer, Die Auswirkung der Grundfreiheiten auf das Ertragsteuerrecht der Bundesrepublik Deutschland. Eine Bestandsaufnahme, in Lehner (Org.) *Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten* (2000). p. 39 (74 e ss.); para a Hungria, Polônia e República Checa, v., em conjunto, Prokisch, Die Bedeutung der Grundfreiheiten für das Steuerrecht der EU-Mitgliedstaaten aus dem Blickwinkel des ungarischen, polnischen und tschechischen Rechts, in Lehner (Org.), *Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten* (2000). p. 119 e ss.; para os Países Baixos, v. van Dun, Die Bedeutung der Grundfreiheiten für das niederländische Steuerrecht, in Lehner, *op. cit.* p. 103 e ss.; cada qual com outras referências.

³² Decisão da Corte Europeia *Finanzamt Köln-Altsadt v. Roland Schumacher*, Caso C-279/93 (Coletânea de Jurisprudência 1995, I-0225).

7.

os
taç
o E
dosnãc
OC
ele
a r
porsta
res
cel
util
Me
len
é, f
seuna
ON
na
é f
accOC
feit
nêi
dis
rá-
prá
do
tári
for
mo
çãc
nei

da base de cálculo do imposto as despesas pessoais. A Corte, entendendo que “benefícios fiscais reservados aos residentes em determinado Estado-Membro são suscetíveis de constituir discriminação indireta em razão da nacionalidade” (nº 30), concluiu que se o Estado da residência (Bélgica) não pode tomar em consideração a situação pessoal e familiar do contribuinte (já que na Bélgica, praticamente, não haveria rendimentos tributáveis), então “o princípio comunitário da igualdade de tratamento exige que a situação pessoal e familiar do não residente seja tomada em consideração no Estado do emprego da mesma forma que para os nacionais residentes e que lhes sejam concedidos os mesmos benefícios” (nº 41).

Também relevante foi o caso *Gilly*.³³ A Sra. Gilly, residindo na França, lecionava na Alemanha, onde, por força de um tratado entre ambos os países, era tributada. Embora o mesmo tratado lhe assegurasse, na França, um crédito do imposto pago na Alemanha, o resultado lhe era desfavorável, já que sua carga fiscal na França era sensivelmente mais baixa, não havendo, daí, como aproveitar o crédito. Explicava-se a diferença nas cargas fiscais nos dois países, de um lado, por conta de alíquotas diferenciadas e, de outro, por a Alemanha não facultar aos não residentes a dedução de gastos pessoais e familiares, autorizada aos residentes. Daí a Sra. Gilly considerar-se vítima de discriminação, dentre outras razões, por não deduzir seus gastos pessoais e familiares. Diversamente do caso *Schmacher*, entretanto, no caso *Gilly*, a Corte decidiu que “as autoridades fiscais alemãs não estavam obrigadas, em tais circunstâncias, a atender à sua situação pessoal e familiar” (nº 50).

Essas liberdades fundamentais podem limitar a pretensão de alguns Estados de instituir impostos sobre ganhos de capitais não realizados, quando o contribuinte deixa definitivamente o país, perdendo, daí, a característica de residência (*exit tax*). Em princípio, a mudança de residência poderia implicar a impossibilidade de o fisco atingir os ganhos ainda não realizados; uma tributação em virtude da mera mudança de residência, por outro lado, implicaria restrição à liberdade de circulação, já que seria tratado diferentemente aquele que se mudasse para o exterior (dentro da Comunidade) em relação àquele que se mudasse para outro ponto do próprio país.

Cabe mencionar, por fim, que não apenas de comércio internacional cuidam os tratados que, embora não versem sobre matéria fiscal, trazem repercussões de natureza tributária. Citam-se, neste sentido, as Convenções de Viena sobre Relações Diplomáticas e Consulares, assegurando à missão estrangeira privilégios fiscais no país que a hospeda, os Acordos de Sede, que afastam gravames sobre organizações internacionais e seus funcionários no Estado em que

³³ Decisão da Corte Europeia *Epoux Robert Gilly contra Directeur des Services Fiscaux du Bas-Rhin*, de 12/05/1998, Caso C-336/96 (Coletânea de Jurisprudência 1998, I-2793).

aquelas escolhem se instalar, ou Acordos de Intercâmbio Cultural que buscam viabilizar, através de desoneração fiscal, a realização de atividades científicas e artísticas entre os Estados Signatários. Tratados de tal jaez não são estranhos à experiência brasileira, trazendo, cada qual a seu modo, desdobramentos que já chegaram, inclusive, à análise dos tribunais superiores pátrios.³⁴

3. Tratados Internacionais em Matéria Tributária: Os Acordos de Bitributação

Especificamente tratando da matéria tributária, embora o Brasil tenha celebrado alguns acordos restritos à matéria de transporte aéreo e marítimo, ganham relevância os que tratam da matéria da bitributação.

Já se fez referência ao fenômeno da bitributação, que 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 aparente inexistência de um princípio, oriundo do direito internacional, que vede a tributação, 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,³⁵ igualmente antigas são as medidas visando a afastá-la. 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 Lócrida, foram isentados do imposto em sua terra de origem.³⁶ A medida unilateral é o que hoje se chama o “método da isenção” que, juntamente com o “método da imputação”, constitui as mais frequentes medidas unilaterais contra a bitributação.

Ao lado das medidas unilaterais contra a bitributação, estão os acordos de bitributação: instrumentos de que se valem os Estados para, por meio de concessões mútuas, evitar ou mitigar os efeitos da bitributação. Não se limitam os acordos à tributação da renda; assim é que, já em 1872, celebrava-se um acordo entre o Reino Unido e o Cantão de Vaud sobre impostos sucessórios.³⁷ Hoje, existem diversos tratados que se voltam a evitar a bitributação das heranças

³⁴ Sobre o tema, Luís Eduardo Schoueri e Mateus Calicchio Barbosa. *Brazil. Tax Rules in non Tax Agreements*. Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, Alfred Storck (Coord.). Viena: International Bureau of Fiscal Documentation, 2012. p. 149-186.

³⁵ Cf. Armin Spitaler. *Das Doppelbesteuerungsproblem bei den Direkten Steuern*. 2. ed. Colônia: Otto Schmidt, 1967 (reprodução da primeira edição, de 1936). p. 1.

³⁶ Cf. Manuel Pires. *Da Dupla Tributação Jurídica Internacional sobre o Rendimento*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais. s.d. p. 178; Spitaler, *op. loc. cit.* (nota 34)

³⁷ Cf. Manuel Pires, *op. cit.* (nota 35). p. 182.

e sucessões.³⁸ Por sua importância para o País, entretanto, cabe um estudo mais detalhado dos acordos que se versam sobre a bitributação da renda.

3.1. 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 (assim, a convenção entre a Prússia e a Saxônia, sobre impostos diretos, celebrada em 16/04/1869; entre a Áustria e a Hungria, sobre a tributação de empresas, de 18/12/1869-07/01/1870; o tratado para afastar a bitributação, celebrado entre Prússia e Áustria, em 21/06/1899). Com o encerramento da Primeira Guerra, começou a se construir uma rede de tais acordos na Europa central (assim, 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), fenômeno que acabou se alastrando pelo resto do mundo, a partir do fim da Segunda Guerra.³⁹

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

Para tal fenômeno, 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., elaborado a pedido da Seção Financeira da Comissão Econômica e Financeira daquela organização. No memorando, que versava sobre a superposição de impostos no império britânico, diz-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. Expõe a situação do império britânico e indica a postura dos domínios que queriam evitar a bitributação.⁴⁰

Ainda em 1921, quatro especialistas em finanças públicas – Bruins (Holanda), Einaudi (Itália), Seligman (EUA) e Stamp (Grã Bretanha) – foram

³⁸ O Brasil não é signatário de acordos dessa espécie.

³⁹ Cf. Klaus Vogel. *Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen*. Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen. 3. ed. Munique: C.H. Beck. 1996. p. 102.

⁴⁰ Cf. Alegria Borrás. *La Doble Imposicion: Problemas Juridico-Internacionales*. Madrid:1974. p. 110.

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 os peritos técnicos concluíram seu relatório 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). No mesmo ano, o Conselho da Sociedade instituiu um Comitê Permanente para Assuntos Fiscais, que se reuniu dez vezes, desde 1929 até 1945, publicando relatórios das 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 10ª Reunião do Comitê, que adotou novo modelo de convenção. 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.⁴¹

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 a 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.⁴²

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,

⁴¹ Cf. Alegria Borrás, *op. cit.* (nota 39). p. 109-122; Manuel Pires, *op. cit.* (nota 35). p. 186-188; Klaus Vogel, *op. cit.* (nota 38). p. 102-103; Victor Uckmar, *op. cit.* (nota 19). p. 84.

⁴² Cf. Manuel Pires, *op. cit.* (nota 35). p. 189-191.

pela Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômicos (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 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.⁴³

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. Seu mandato era o de “estabelecer meios de facilitar a conclusão de convenções fiscais entre os países desenvolvidos e os países em vias de desenvolvimento, compreendida a formulação, conforme for conveniente, de diretivas e de técnicas que possam eventualmente ser utilizadas nestas convenções fiscais e que sejam aceitáveis aos dois grupos de países e salvaguardem plenamente as receitas fiscais de uns e de outros”. Em 1973, o mandato foi ampliado, pela Resolução nº 1.765, para também “estudar a aplicação das convenções fiscais em domínios tais como a imputação dos rendimentos, a fraude e a evasão fiscais internacionais e os incentivos fiscais”. Reunindo-se oito vezes, entre 1969 e 1979, o grupo acabou por elaborar o modelo de Convenção das Nações Unidas Relativa às Duplas Tributações entre aqueles países, concluído em 1980.⁴⁴ Os trabalhos assim concluídos, entretanto, 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.⁴⁵ O modelo da ONU sofreu duas revisões, a primeira publicada em 11 de janeiro de 2001 e a segunda em 15 de março de 2012.

Ainda com vistas a atender os interesses dos países em desenvolvimento, deve ser citado o modelo do Grupo Andino, concebido como antagônico ao

⁴³ Cf. Victor Ueckmar, *op. cit.* (nota 19), p. 102-103.

⁴⁴ Cf. Manuel Pires, *op. cit.* (nota 35), p. 193.

⁴⁵ 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. p. 195-232 (201).

modelo da OCDE a mesma linha foi (Alalc), em seu m

Os Esta
ciação de seus a
OCDE, com ele
sobre limitação e

Em ma
laterais. Acordo
entre 14 países
et Malgache; do
nômica Mútua (C
Islândia;⁴⁸ e, em
comunidade do Ca

3.2. Prevalência

A comp
manifestação ac
tratantes. Vem à
sobre a lei intern

Esta qu
lismo” e do “mo
Alemanha, e An
rídica nacional d
gem, quer quan
conflito entre no
conflito.

A tal er
ciam a existênci
les que davam p
maior importân

⁴⁶ Cf. Klaus Vogel

⁴⁷ Cf. Ramon Vald
p. 175-191.

⁴⁸ Cf. Klaus Vogel

⁴⁹ Cf. Karl Heinich
ta da Faculdade de

⁵⁰ Cf. Charles Rou

⁵¹ Cf. Irineu Streny

modelo da OCDE, já que ali prevalece a tributação pelo Estado da fonte.⁴⁶ A mesma linha foi seguida pela Associação Latino-Americana de Livre-Comércio (Alalc), em seu modelo, publicado em 1977.⁴⁷

Os Estados Unidos, desde 1976, adotam um modelo próprio na negociação de seus acordos de bitributação, o qual, embora inspirado no modelo da OCDE, com ele não se confunde, merecendo destaque o dispositivo que versa sobre limitação de benefícios.

Em matéria de bitributação, existem, hoje, mais de 2.000 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 e Islândia;⁴⁸ e, em tempos mais recentes, um celebrado entre os integrantes da Comunidade do Caribe (Caricom).

3.2. Prevalência dos Acordos de Bitributação sobre a Lei Interna

A compreensão da importância dos acordos de bitributação exige uma manifestação acerca de sua observância, obrigatória ou não, pelos Estados Contratantes. Vem à tona, aqui, o tema da prevalência dos acordos de bitributação sobre a lei interna.

Esta questão tem sua origem na polêmica entre os defensores do “dualismo” e do “monismo”. Segundo os “dualistas”, encabeçados por Triepel,⁴⁹ na Alemanha, e Anzilotti,⁵⁰ na Itália, e, no Brasil, Irineu Strenger,⁵¹ 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, inexistente 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 in-

⁴⁶ Cf. Klaus Vogel, *op. cit.* (nota 38). p. 104.

⁴⁷ Cf. Ramon Valdes Costa. *Estudios de Derecho Tributario Internacional*. Montevideo. 1978. p. 175-191.

⁴⁸ Cf. Klaus Vogel, *op. cit.* (nota 38). p. 105.

⁴⁹ Cf. Karl Heinrich Triepel. As Relações entre o Direito Interno e o Direito Internacional. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais*, outubro de 1966. p. 7-64.

⁵⁰ Cf. Charles Rousseau. *Droit International Public*. 9. ed. Paris: Dalloz, 1979. p. 4.

⁵¹ Cf. Irineu Strenger. *Direito Internacional Privado*. São Paulo: RT, vol. I. 1986. p. 78.

tegrantes da Escola de Viena (Kelsen⁵² e Verdross, que receberam, no País, o apoio de Marotta Rangel, Haroldo Valladão, Oscar Tenório e Celso de Albuquerque Mello). Não obstante divergências teóricas iniciais, "monistas" e "dualistas" evoluíram para versões "moderadas", sendo possível afirmar, com Rudolf Geiger,⁵³ que hoje, suas divergências são, apenas, quanto aos princípios jusfilosóficos, não trazendo qualquer efeito quanto à solução de questões individuais.

A questão da prevalência à luz do Direito Comparado

Da inexistência de um entendimento teórico final sobre a prevalência dos tratados sobre a lei interna resulta que, no direito comparado, é possível encontrar uma variedade de soluções. Em pesquisa sobre o tema, Karl J. Partsch⁵⁴ encontra desde sistema em que o tratado internacional não se reconhecia na ordem interna (tal era o caso da União Soviética), passando por aqueles em que as leis prevalecem sobre os tratados (exemplo: países da *Commonwealth*); outros que colocam lei e tratado em igual posição hierárquica (regra entre os países da Europa Central e EUA); países que colocam os tratados hierarquicamente acima da legislação interna; e, finalmente, aqueles em que dispositivos de tratados prevalecem até mesmo sobre o texto constitucional (Holanda e Peru).

No que se refere à Alemanha, a questão deve ser vista a partir da Lei Fundamental que, embora assegurando o primado dos princípios do Direito Internacional, cala-se acerca das garantias asseguradas por tratados internacionais. Não obstante, o § 2º da *Abgabenordnung* dispõe sobre a prevalência dos tratados em matéria tributária. Confira-se:

Tratados com outros Estados, no sentido do art. 59, 2º, I, da Lei Fundamental, que dispuserem sobre tributação, prevalecem sobre as leis tributárias, desde que se tenham tornado direito interno de aplicação imediata.

Embora, em princípio, se pudesse contestar a constitucionalidade de semelhante dispositivo, tendo em vista que se trata de mera lei ordinária e, como tal, não poderia tratar de hierarquia de leis, a doutrina daquele país buscou uma interpretação do § 2º conforme a Lei Fundamental, ainda que, segundo salienta

⁵² Cf. Celso de Albuquerque Mello, *op. cit.* (nota 2), p. 111-112; Haroldo Valladão, *Direito Internacional Privado*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1968. p. 53-36; Oscar Tenório, *Direito Internacional Privado*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, vol. I. 1965. p. 65-67; Vicente Marotta Rangel, Os Conflitos entre o Direito Interno e os Tratados Internacionais. *Boletim da Sociedade Brasileira de Direito Internacional*, ano XXIII, nºs 45/46, 1967. p. 29-64.

⁵³ Cf. Rudolf Geiger. *Grundgesetz und Völkerrecht*. Munique: Beck, 1985. p. 16.

⁵⁴ Cf. Karl J. Partsch. Die Anwendung des Völkerrechts im Innerstaatlichen Recht – Überprüfung der Transformationslehre. *Berichte der Deutsche Gesellschaft für Völkerrecht*, Caderno 6, 1964. p. 248-250.

Eilers, a
o contrat

ciona-se
lei feder
lência so
Abgaben
em relaçã
deral posi
entanto, a
do será tic

mann, He

um acorda
Tai versus
pressamer
caso *Melfe*

⁵⁵ Cf. Steph
Germany. *Ta*
(296-297).

⁵⁶ Cf. Klaus

⁵⁷ Cf. Franz

ver. e atualiza

⁵⁸ Cf. Helm

internationale

Sammlung d

Abkommen u

(fls. soltas). 5

⁵⁹ Cf. Hü

Finanzgericht

⁶⁰ Cf. Jörg W

Recht der Inte

⁶¹ Cf. Klaus

Kommentar z

Schmidt. § 2,

⁶² Cf. Jörg M

der Internatio

Bockstiegel (C

⁶³ Cf. Luís E

dos de Bitribu

de Direito Trib

⁶⁴ Disponível

Eilers, a intenção do legislador de 1977 fosse que nenhuma lei pudesse revogar o contratado pela República Federal da Alemanha.⁵⁵

Assim, para não se reproduzir a vasta literatura a respeito do tema, menciona-se o raciocínio de Klaus Vogel, para quem este 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.⁵⁶

No mesmo sentido, as opiniões de Klein e Orlopp,⁵⁷ Debatin,⁵⁸ Hübschmann, Hepp e Spitaler,⁵⁹ Weigell,⁶⁰ Tipke e Kruse⁶¹ e Mössner.⁶²

Também nos Estados Unidos, para que uma lei interna prevaleça sobre um acordo internacional (*treaty override*), exige-se, desde o precedente *Lee Yen Tai versus United States*, julgado em 1902, que o legislador nacional declare expressamente ser esta a sua intenção.⁶³ Idêntica é a posição do Canadá, desde o caso *Melford*.⁶⁴

⁵⁵ Cf. Stephan Eilers. *Override of Tax Treaties under the Domestic Legislation of the U. S. and Germany*. *Tax Management International Journal*. Washington D.C., v. 19, 1990. p. 295-304 (296-297).

⁵⁶ Cf. Klaus Vogel, *op. cit.* (nota 38). p. 164-169.

⁵⁷ Cf. Franz Klein e Gerd Orlopp. *Abgabenordnung – einschließlich Steuerstrafrecht*. 4. ed., ver. e atualizada. Munique: Beck, 1989. p. 15-16.

⁵⁸ Cf. Helmut Debatin. *Die Abkommen der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung (Doppelbesteuerungsabkommen)*. *Doppelbesteuerung – Sammlung der zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Ausland bestehenden Abkommen über der Vermeidung der Doppelbesteuerung*. Rudolf Korn e Helmut Debatin. 8. ed (fls. soltas). Systematik – III. Munique: Beck, 1989. p. 89.

⁵⁹ Cf. Hübschmann, Hepp e Spitaler. *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*. 9. ed., Colônia: Otto Schmidt, § 2 Anm. 15.

⁶⁰ Cf. Jörg Weigell. *Das Verhältnis der Vorschrift des § 2º EstG zu den Doppelbesteuerungsabkommen*. *Recht der Internationalen Wirtschaft*. 1987. p. 122-140 (124-125).

⁶¹ Cf. Klaus Tipke e Heinrich Wilhelm Kruse. *Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung: Kommentar zur AO 1977 und FGO (ohne Steuerstrafrecht)*. 14. ed. (fls. soltas). Colônia: Otto Schmidt, § 2, Tz1. 1991.

⁶² Cf. Jörg M. Mössner. *Zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen*. *Völkerrecht, Recht der Internationalen Organisationen. Wirtschaft – Festschrift für Ignaz Seidl-Hohenveldern*. Karl Bockstiegel (Org.). Colônia, Berlim, Bonn e Munique: Carl Heymanns.

⁶³ Cf. Luís Eduardo Schoueri. *Validade de Normas Internas Contrárias a Dispositivos de Acordos de Bitributação no Direito e na Prática Norte-Americana*. *Revista dos Tribunais – Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*. Ano 1 (1993), nº 3. p. 147-155.

⁶⁴ Disponível on-line in <<http://www.tax-barrister.com/melford.htm>>.

Tratando-se da França, embora Partsch faça referência à importância do papel do Executivo, a quem cabe interpretar os tratados internacionais, reconhecendo ou não a prevalência, o que também é ressaltado por Trotabas,⁶⁵ cabe ressaltar que o art. 55 prevê a prevalência dos tratados, embora condicionada à reserva de reciprocidade. Segundo Gest e Tixier, desde o julgamento do caso *Nicolo*, em 1985, passou o Judiciário a reconhecer diretamente a impossibilidade de a lei posterior contrariar o tratado internacional.

A questão da prevalência no Direito Brasileiro

O tema da relação entre os tratados internacionais – especialmente dos acordos de bitributação – e a lei interna é tradicionalmente percebido pela doutrina pátria enquanto uma questão de prevalência, i.e., de hierarquia entre normas. Conquanto o debate, conforme se demonstrará, parta de premissas equivocadas, não há como se afastar a necessidade de se demonstrar como o tema vem sendo abordado pela doutrina especializada. Nestes termos, a questão deve ser estudada em dois momentos: antes e após 1988.

Antes de 1988, a jurisprudência já se firmara pela prevalência dos tratados internacionais. Essa era a posição pacífica do Supremo Tribunal Federal.⁶⁶ Interrompeu-se, em parte, essa tendência, quando do julgamento do RE nº 80.004 o qual, versando sobre matéria de direito comercial, admitia que lei posterior modificasse mandamento contido em tratado internacional. Uma análise criteriosa daquela decisão⁶⁷ revela, entretanto, que o julgado não interrompeu, pelo menos na matéria tributária, o entendimento da prevalência dos tratados sobre a legislação infraconstitucional. Com efeito, aqueles Ministros que entenderam possível que a legislação posterior contrariasse mandamento de um tratado ressalvaram – à exceção de um voto – tratar-se de matéria de direito comercial, reconhecendo, outrossim, que em matéria tributária, a solução seria diversa. Ao mesmo tempo, adotava o Supremo Tribunal Federal a corrente – questionável⁶⁸ – que contempla a divisão dos tratados internacionais entre tratados-normas e tratados-contratos, sustentando que apenas os primei-

⁶⁵ Cf. Louis Trotabas. *Science et Technique Fiscales*. 2. ed. Paris: Dalloz, p. 290.

⁶⁶ Cf. Celso D. de Albuquerque Mello, *op. cit.* (nota 2). p. 119.

⁶⁷ Para a análise, cf. Luis Eduardo Schoueri. *Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro*. S. Paulo: Dialética, 1999. p. 156.

⁶⁸ A teoria dos tratados-normas e tratados-contratos remonta a Bergbohm e Bourquim (cf. Celso D. de Albuquerque Mello, *op. cit.* (nota 2) p. 207) e no século XX recebeu o prestígio de Triepel e, no Brasil, de Clóvis Bevilacqua (Cf. Guido F. Soares. *Direito Internacional Público*. São Paulo: 2002. p. 64-65). Entretanto, conforme notícia Albuquerque Mello (*op. cit.* p. 207), foi rejeitada por autores como Scelle, Kelsen, Quadri, Sereni, Morelli etc. Além de Albuquerque Mello, também rejeitaram a doutrina, no Brasil, dentre outros, Guido F. Soares (*op. loc. cit.*) e J. F. Rezek (*Direito Internacional Público*. Curso Elementar. 7. ed., revista, 1998. p. 29-30). Aceitava a teoria, no Brasil, Hildebrando Accioly (*Manual de Direito Internacional Público*. 11. ed., 6ª tiragem. 1986. p. 4).

ros é que
acordos d
legislação
relatado p
se incluía
reito inter

do Código
ritária da
autores qu
dade, já q
to legislati
Federal o
nante é no
ao analisa
cepção du
prevalenci
Ruy Barbo
rar o que
incorporou
tributária
tório da le
e convenç
que lhes se
constitucio
da limitaçã

In
do que dis
titucional
em que a
Mello, dep
constitucio
ma que, a
nal se torn

⁶⁹ Cf. Roque
Malheiros, 20

⁷⁰ Cf. José S
ros, 2002. p. 1

⁷¹ Cf. Ruy B
tário Atual. V

ros é que poderiam ser contrariados por lei interna posterior. Nesse sentido, os acordos de bitributação – enquanto tratados-contratos –, prevaleceriam sobre a legislação interna. No RE nº 99.376, o Supremo Tribunal Federal, em Acórdão relatado por Moreira Alves, confirmava que os tratados em matéria tributária se incluíam entre os tratados-contratos e, enquanto tal, prevalecem sobre o direito interno.

Tal posicionamento pode ser reforçado, quando se tem em vista o art. 98 do Código Tributário Nacional, que expressamente asseguraria, na visão majoritária da doutrina, a prevalência. Embora o referido dispositivo sofra críticas de autores que, como Roque Antonio Carrazza,⁶⁹ defendem sua inconstitucionalidade, já que não poderia a lei complementar dispor sobre o primado do decreto legislativo (veículo introdutor dos tratados internacionais), se a Constituição Federal o coloca em igual nível em relação à lei ordinária, a doutrina predominante é no sentido de sua prevalência. Assim é que José Souto Maior Borges,⁷⁰ ao analisar o referido artigo, afirma que este contrapõe-se implicitamente à concepção dualista da ordem interestatal diante da ordem interna, assentando na prevalência do tratado sobre a lei nacional. No mesmo sentido, o magistério de Ruy Barbosa Nogueira: “Isto é inconcusso e o Brasil não pode deixar de honrar o que contratou e assinou como Tratado Internacional. Aprovou, ratificou e incorporou como supraordenado à sua legislação interna, quando sua legislação tributária complementar à Constituição já reconhecia e reconhece como revogatório da legislação tributária interna e imperativamente manda que os tratados e convenções internacionais também serão observados pela legislação interna que lhes sobrevenha. A disposição do art. 98 do CTN, além de legislação *para-constitucional*, é texto imperativo, dirigido ao legislador ordinário e *regulativo da limitação do poder de tributar*”.⁷¹

Ingressando-se no cenário após 1988, o tema adquire reforço à luz do que dispõe o art. 5º, § 2º, do texto constitucional. Este dá dignidade constitucional aos direitos e garantias decorrentes dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte. Celso de Albuquerque Mello, depois de lembrar que o referido dispositivo foi inserido no texto constitucional por iniciativa do internacionalista Cançado de Andrade, afirma que, a partir dele, qualquer direito decorrente de um tratado internacional se torna cláusula pétrea, não podendo ser modificado sequer por emenda

⁶⁹ Cf. Roque Antonio Carrazza. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 19. ed São Paulo: Malheiros, 2003. p. 208.

⁷⁰ Cf. José Souto Maior Borges. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3. ed São Paulo: Malheiros, 2002. p. 332.

⁷¹ Cf. Ruy Barbosa Nogueira. *Tratados Internacionais em Matéria de Tributação. Direito Tributário Atual*. Vol. 3. p. 341-379 (354).

constitucional.⁷² Manoel Gonçalves Ferreira Filho, embora afirme ser difícil surgir um “novo” direito, já não inserido no rol do art. 5º, concorda que se tal ocorrer, o “novo” direito não poderá ser abolido, por força de cláusula pétrea.⁷³ É certo que o constitucionalista ressalva que um tratado não poderia contrariar dispositivo constitucional, mas essa não seria a hipótese de um acordo de bitributação.

Sustenta Alberto Xavier que, no Brasil, a afirmação de que os acordos de bitributação sobrepõem-se ao direito interno já se poderia extrair do referido dispositivo do texto constitucional de 1988. Ademais, com a promulgação da Emenda Constitucional nº 45, de 8 de dezembro de 2004, acresceu-se um terceiro parágrafo ao art. 5º, dispondo que os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados em dois turnos, em cada uma das casas do Congresso Nacional, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais.

Retomando-se o raciocínio de Ricardo Lobo Tôrres, para quem, consoante se viu, o princípio da igualdade em matéria tributária estaria entre os direitos humanos, e tendo em vista que a bitributação contrariaria tal princípio ao afetar a capacidade contributiva, pode-se afirmar que os acordos de bitributação estariam compreendidos no escopo dos §§ 2º e 3º do art. 5º da Constituição: ocorrendo a aprovação do acordo em dois turnos, por três quintos dos votos dos membros das casas legislativas, este será então equivalente a uma emenda constitucional.

A Questão da Jurisdição como Chave para o Problema

Em que pesem os contornos da discussão travada pela doutrina, o tema dos limites à jurisdição dos Estados parece ser preliminar à discussão da referida questão de prevalência.

Os tratados internacionais e a lei interna, cuidando de matérias que não se confundem, atuam em momentos distintos. Por meio de tratados internacionais, o País firma, na comunidade internacional, compromisso quanto até onde vai sua jurisdição. Portanto, os tratados em matéria tributária visam a delimitar os contornos nos quais se admitirá que o legislador tributário doméstico atue.

⁷² Diz o internacionalista carioca: “a norma internacional prevalece sobre a norma constitucional, mesmo naquele caso em que uma norma constitucional posterior tente revogar uma norma internacional constitucionalizada” (Cf. Celso Albuquerque Mello. O § 1º do art. 5º da Constituição Federal. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Ricardo Lobo Tôrres (Org.). Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 1-33 [25]). Também sustentando que os tratados de direitos humanos têm o status de norma constitucional, cf. Flávia Piovesan (*Direitos Humanos e o Direito Constitucional Internacional*. São Paulo: Max Limonad, 1996. p. 111).

⁷³ Cf. Manoel Gonçalves Ferreira Filho. *Comentários à Constituição Brasileira de 1988*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, vol. I, p. 84-85.

A jurisdição exclusiva ordem leg jurisdição dição, um

dade e po de uma ati substancia de decidir

É aplicação gras, mas para asseg

na sua fac o poder no to que os ção deste esferas de do Direito e quando a autor chan precondiã e, inversan

D somente ap pressupost

A da jurisdiç nos oferec definição c

⁷⁴ Cf. José I Saraiva, 199

⁷⁵ Cf. Maril lução de Con nacional. 1. c

⁷⁶ Cf. Alber 2004. p. 13.

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, 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.⁷⁴

Três são as facetas que a noção de jurisdição apresenta: 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.

É o conceito de poder que permite afirmar corresponder a jurisdição à aplicação e concretização do Direito pelo Estado, o qual não apenas dita as regras, mas também as aplica aos casos concretos e utiliza-se de atos coercitivos para assegurar suas decisões acaso necessário.⁷⁵

Natural, assim, que se associem as noções de jurisdição (notadamente na sua faceta de poder) e soberania. Em verdade, não parece haver dúvida de que o poder normativo primário do Estado serve de alicerce da soberania, sendo certo que os contornos da aplicação e concretização de tal poder definirão a jurisdição deste mesmo Estado. Conforme assevera Alberto Xavier, a demarcação das esferas de validade das diversas ordens nacionais é uma das principais funções do Direito Internacional Público. É desta forma que se determina a quem, como e quando as leis nacionais dos Estados soberanos podem ser aplicadas, no que o autor chama de atribuição de *jurisdictions*. Nesse passo, a soberania seria “uma precondição da jurisdição, de tal modo que esta só existe onde a primeira existir e, inversamente, perde o seu título onde aquela cessar”.⁷⁶

Destarte, os Estados podem definir o âmbito de incidência de suas leis somente após a referida determinação de jurisdição. Por conseguinte, torna-se pressuposto inafastável para a aplicação da lei a existência de efetiva jurisdição.

As implicações que a reunificação alemã (em 1990) trouxe à extensão da jurisdição da antiga Alemanha Ocidental (República Federal da Alemanha) nos oferecem interessante exemplo da importância da questão da jurisdição na definição do âmbito de aplicação das leis.

⁷⁴ Cf. José Francisco Rezek. *Direito Internacional Público: curso elementar*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 160-161.

⁷⁵ Cf. Marília Machado Gattei. A Importância da Jurisdicionalização dos Procedimentos de Solução de Controvérsias da OMC. In: Alberto Amaral Júnior (Coord.). *Direito do Comércio Internacional*. 1. ed. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2002. p. 108-109.

⁷⁶ Cf. Alberto Xavier. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 13.

Promulgada em 23 de maio de 1949 pelo conselho parlamentar (composto por representante dos parlamentos estaduais – *Länder*) da então Alemanha Ocidental para ser uma espécie de constituição federal alemã, a Lei Fundamental da República Federal da Alemanha (*Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland*) reconhecia, em seu art. 146, que, quando a Alemanha restabelesse sua completa união e liberdade, as disposições de tal norma passariam a ser aplicáveis a todo o território alemão. Nesse sentido, a designação da referida norma como “lei fundamental” (*Grundgesetz*) em lugar de “constituição” (*Verfassung*) já indicava que não só tal norma, mas o próprio Estado federal que ela estabelecia (“República Federal da Alemanha”), era solução provisória, a qual deveria durar apenas até a reunificação.

Nada obstante, o processo de reunificação, conquanto visto pelos parlamentares alemães, à época, como um processo político que deveria ocorrer em curto espaço de tempo, acabou por se arrastar por quatro décadas com a deflagração da Guerra Fria.

Alcançada a reunificação, optou-se por adotar a fórmula de uma adesão dos Estados da Alemanha oriental (“República Democrática da Alemanha”) à República Federal da Alemanha. Ao invés de se promulgar uma nova constituição, como chegou, inclusive, a se cogitar, decidiu-se pela manutenção da vigência da antiga Lei Fundamental (ligeiramente alterada), a qual assumiu o papel de norma constitucional da moderna Alemanha reunificada, de modo que a jurisdição da República Federal da Alemanha se estendeu a todo território alemão, estabelecendo o pressuposto necessário à aplicação do ordenamento jurídico de tal Estado à Alemanha reunificada.

Em outras palavras, as leis que, por um limite de jurisdição, valiam apenas para os antigos Estados da República Federal da Alemanha passaram a valer igualmente para os novos Estados, no exato momento em que se estendeu a jurisdição. O mesmo vale para a matéria tributária: estendida a jurisdição para os cinco novos Estados, a lei tributária alemã passou a ser ali aplicável.

Em raciocínio inverso, chega-se à hipótese em que um Estado se desliga daquela união: cessada a jurisdição, aquela lei fiscal deixa, em automático, de ser ali aplicável.

Tem-se, assim, que, estendida a jurisdição, amplia-se, por conseguinte, o âmbito de incidência da norma; restringida a jurisdição, impede-se, de igual modo, o alcance da lei.

Levando-se o raciocínio até aqui exposto ao Direito Tributário Internacional, constata-se 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 sentido amplo 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.

Um exemplo bastante ilustrativo, ainda que absurdo, pode ser útil a esse respeito. Imagina-se uma situação hipotética na qual o Estado brasileiro pretenda tributar a propriedade territorial e predial da Casa Branca, nos Estados Unidos. Conquanto a Constituição Federal não vede expressamente tal imposição tributária, parece evidente que a pretensão de se tributar a sede do governo norte-americano ultrapassaria os limites da jurisdição do Estado brasileiro, razão pela qual a legislação interna sobre o IPTU não poderia ser aplicada no caso imaginado.

Em síntese, os limites da jurisdição de determinado Estado são imperiosos às normas de Direito interno deste Estado. Não há como se tolerar, portanto, que uma norma de Direito interna pretenda dispor sobre matéria que o tratado internacional determina não ser de competência legislativa do Estado. Não é por outra razão que já se referiu, na esteira da lição de Baracho, que a soberania dos Estados encontra seus limites nas regras de Direito Internacional.

Tratados Internacionais versam sobre Matéria Distinta da Lei Interna

Os tratados internacionais (notadamente aqueles dedicados à matéria tributária) configuram um limite à soberania externa dos Estados Contratantes. São, por assim dizer, um verdadeiro muro de contenção referente ao poder-dever dos legisladores internos de disciplinar questões constantes de tais tratados, normas de Direito Internacional que fixam os limites das jurisdições dos Estados Contratantes.

Outro exemplo pode ser útil: ao mesmo tempo que o Código Civil brasileiro vige no território nacional, a Argentina tem o seu próprio Código Civil, sem que haja qualquer contradição entre ambos, visto que cada um vige dentro do campo da jurisdição de seus respectivos Estados. Ora, o instrumento que determina aquela jurisdição não é nenhum dos Códigos Civis referidos; é um tratado internacional que estabelece as fronteiras entre os dois países e, por consequência, a jurisdição.

Soaria absurdo cogitar conflito entre o Código Civil brasileiro e o tratado fronteiriço entre os dois países. A estranheza não surpreende, já que são matérias diversas, embora o primeiro só tenha vigor dentro dos limites fixados pelo último, que não prevalece sobre o primeiro, porquanto não há qualquer antinomia.

Assim como um tratado de fronteiras, instrumento reconhecido pelo Direito Internacional, é quem fixa a jurisdição dos países, também os tratados em matéria tributária servem para fixar aquela jurisdição. Em ambos os casos, não estão em conflito com as regras internas, já que apenas fixam seus limites.

Competências distintas não implicam relação hierárquica. É dizer: nem o tratado internacional prevalece sobre a lei interna, nem esta sobre aquele. Entender que o tratado internacional efetivamente tivesse uma posição hierárquica superior à lei implicaria reconhecer que aquele poderia regular matéria reservada à última, ao ponto de até mesmo criar um tributo. Mas isso não se dá: quem institui o tributo é a lei, nunca o tratado.

Tampouco uma lei “posterior” poderia dispor sobre a jurisdição do País, alargando os limites firmados por meio de um tratado internacional. É sempre por meio deste que o País se manifesta na esfera internacional; a lei não pode comprometer a sua soberania.

Eis, assim, resolvida pela matéria da competência, a questão proposta: o tratado versa sobre os limites da jurisdição; se a lei regular o assunto, extrapolará sua competência. Igualmente, a lei institui o tributo; se o tratado pretender efetuar tal papel, será caso de violação do princípio da legalidade em nítida inconstitucionalidade.

Há que se ver, assim, que os tratados em matéria tributária e a lei interna versam sobre matérias cujas competências normativas são distintas.

Ora, consoante já se demonstrou, não há jurisdição do Estado na ausência de soberania, situação na qual suas normas internas não poderão ser aplicadas, dado faltar-lhes pressuposto inafastável.

Noutros termos, não há como se admitir a aplicação de lei que contrarie o tratado tributário, 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, violando a própria jurisdição do Estado.

A conclusão será idêntica caso se pretenda sustentar que os tratados internacionais são normas de direito interno: os tratados serão aquelas normas que disporão sobre o alcance do próprio ordenamento no qual eles estão inseridos. Ou seja, quer se tome os tratados como integrantes da ordem internacional, quer da interna, a conclusão será, sempre, de que são eles os instrumentos que definirão o alcance da jurisdição nacional; definida a jurisdição pelo meio próprio, não há como uma lei dispor sobre assunto que ultrapasse os limites impostos pelo tratado, por falta de competência.

O raciocínio que se traçou acima mostra ser razoável admitir que a impossibilidade de alteração das disposições dos tratados internacionais por normas de Direito interno não se fundamenta, como quer acreditar a doutrina, em eventual relação de hierarquia normativa, mas na própria limitação da jurisdição dos Estados Contratantes. Forçoso reconhecer ser falsa a questão da hierarquia

⁷⁷ Para um
através de
p. 31 e ss.

⁷⁸ Cf. Karl

entre tratados em matéria tributária e lei interna. Para longe de ser um problema hierárquico, a relação resolve-se em termos de competência.

3.3. Adoção ou Transformação dos Tratados

A conclusão sobre a relação entre os tratados e a lei interna não afasta outra discussão igualmente importante, desta feita para a compreensão do regime jurídico dos tratados: uma vez ratificados, passam eles a se confundir com a lei interna, desvinculando-se de seu caráter internacional?

Essa discussão traz à tona tema caro aos internacionalistas, que se resume na discussão entre os defensores da teoria da “transformação” e os que sustentam a “adoção”.⁷⁷ Segundo os primeiros, encabeçados por Triepel,⁷⁸ o tratado internacional, quando de sua celebração, não poderia ser aplicado pelos tribunais nacionais, exigindo-se, antes, um processo de “transformação”, através do qual seu texto seria incorporado na ordem interna. A consequência é que, uma vez concluído o processo de “transformação”, o acordo de bitributação passaria a ter natureza de norma de direito interno e, como tal, sujeitando-se aos critérios de interpretação válidos para qualquer norma interna. Contrapõe-se a tal pensamento a teoria da “adoção”, segundo a qual o fato de uma norma ser aplicável no direito interno de um Estado Contratante não lhe faz perder sua natureza internacional. Daí que o tratado internacional não deve ser interpretado segundo as normas do direito interno, mas sim de direito internacional.

Para que não se tragam à tona todos os argumentos que afetam a discussão, basta lembrar o maior obstáculo enfrentado pela teoria da “transformação”: o fato de que os acordos internacionais, mesmo ratificados, continuam a se submeter às normas de direito internacional para sua entrada em vigor e rescisão. Com efeito, se o tratado se “transformasse” em direito interno, sua eventual denúncia, por outro Estado Contratante, não poderia ter o efeito de retirá-lo da ordem jurídica do primeiro Estado. Se isso acontece é porque o tratado, ainda que aplicável internamente, não deixa de ser norma internacional.

Diante de dilemas como o acima, os defensores da teoria da “transformação” passaram a se utilizar de argumentos auxiliares, sustentando que junto com a “transformação” do tratado, ocorreria a “transformação” das normas do direito internacional a ele aplicáveis, o que, na prática, implica afirmar que a teoria da “transformação” não difere, em seus resultados, do que se ensina na teoria da “adoção” condicionada à “ordem de execução”.

⁷⁷ Para uma visão mais detalhada da discussão, cf. Luís Eduardo Schoueri. *Planejamento Fiscal através de Acordos de Bitributação: treaty shopping*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995. p. 31 e ss.

⁷⁸ Cf. Karl Heinrich Triepel, *op. cit.* (nota 48). p. 17.

3.4. Relação entre os Acordos de Bitributação e a Lei Interna

Dos estudos precedentes, concluiu-se:

- i) que a função dos tratados é firmar os limites do exercício da jurisdição do Estado, sem entrar em conflito com o campo de atuação da lei interna; e
- ii) que aqueles, entretanto, continuam submetidos à ordem internacional.

Para a compreensão do fenômeno, parece interessante lembrar símile proposto por Klaus Vogel. Refere-se o autor aos acordos de bitributação 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.⁷⁹

A figura é bastante feliz, inicialmente, porque ilustra o tema da relação entre lei interna e tratado: os tratados internacionais não revogam a legislação interna; apenas fixam os limites da jurisdição onde a lei doméstica poderá atuar. Esta continua válida, mas tem sua aplicação contida aos contornos dados à jurisdição do Estado pelo tratado internacional. Retoma-se, aqui, o que acima se ponderava acerca da soberania, onde se fazia ver que o Estado soberano se autolimita, enquanto agente do concerto internacional. Nesse sentido, cada vez que um Estado celebra um tratado internacional em matéria tributária, tem ele parte de sua pretensão tributária limitada (ou autolimitada), de modo a não mais poder fazer incidir sua regra de incidência sobre as situações comprometidas internacionalmente. Assim, se a soberania interna se limita pelo Direito interno (e por isso o Estado somente pode exercer sua pretensão tributária sobre os campos que o próprio Direito lhe reserva), de igual modo os tratados internacionais podem impedir a incidência da lei, retirando-lhe a jurisdição necessária para sua atuação.

Ao mesmo tempo, a figura de Vogel dá o devido destaque à lei interna, como único veículo para a instituição de tributo, conforme o princípio da legalidade. Assim é que, no modelo do autor, é possível que se encontrem alguns "buracos" na "máscara", i.e., situações em que um acordo de bitributação preveja o exercício da pretensão tributária pelo Estado mas, ao ser posta a "máscara" em frente ao "texto", não se encontre qualquer palavra. Seria o caso em que a lei interna não tivesse instituído o tributo que lhe fora reservado. Assim, por exemplo, caso um acordo de bitributação assinado pelo Brasil reserve ao País a instituição de imposto sobre o patrimônio de seus residentes: a mera previsão no tratado não cria a obrigação tributária, já que falta, no Brasil, legislação a disciplinar a matéria. É neste sentido que se afirma que os acordos de bitributação estendem-se, além da bitributação efetiva, aos casos de bitributação virtual.

⁷⁹ Cf. Klaus Vogel, *op. cit.* (nota 38). p. 121.

O mo
"máscara" e o
do direito inter
ção é um racio
terpretação da
interpretativos

Deve
dem diversa, r
primeiro respo
a fazer incidir
vestigará: "qua
que as pergun
Embora qualqu
haja ordem lóg
questão implica
tação afasta a p
interessa saber
Esse raciocínio
dos de bitributa

3.5. Interp

Config
interno e a sua
vagar o tema de

De iníc
a aplicação de r
interna de um E
sua aplicação. N
mas que, por su
Constata-se, ass
interna, já é um
pelos acordos de

O dista
a realidade fátic
vo: quanto maio

⁸⁰ Vide a polêmica
Schoueri, *op. cit.* (n
⁸¹ VOGEL, Klaus.
Homenagem a Alcíd
vol. II, 2003. p. 961

O modelo de Vogel é, finalmente, feliz ao tornar totalmente distintos a “máscara” e o “texto”, o que revela que as análises do acordo de bitributação e do direito interno se fazem em separado. A interpretação do acordo de bitributação é um raciocínio que se encerra em si mesmo, não se confundindo com a interpretação da lei interna. O aplicador da lei deve concretizar os dois processos interpretativos de modo completamente independente.

Deve-se notar, desde já, que o aplicador da lei enfrenta questões de ordem diversa, num caso que envolva um acordo de bitributação e lei interna: o primeiro responderá a seguinte indagação: “o Estado Contratante está autorizado a fazer incidir sua tributação sobre determinada situação?”. Já a lei interna investigará: “qual o montante da tributação sobre determinada situação?”. Nota-se que as perguntas estão em planos diversos, tal como a “máscara” e o “texto”. Embora qualquer das questões possa ser respondida em primeiro lugar, sem que haja ordem lógica a respeito,⁸⁰ parece claro que a resposta negativa à primeira questão implica a desnecessidade do exame da segunda: se o acordo de bitributação afasta a pretensão tributária do Estado sobre determinada situação, pouco interessa saber qual seria o tributo, se não estivesse afastada aquela pretensão. Esse raciocínio reforça a independência dos momentos interpretativos dos acordos de bitributação, em relação ao direito interno.

3.5. Interpretação

Configuradas a independência dos acordos de bitributação do direito interno e a sua natureza de regra excepcional, 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,⁸¹ já que seu objeto é definir os casos em que a legislação interna de um Estado Contratante será aplicável e aqueles em que fica afastada sua aplicação. Num passo adiante: os acordos de bitributação se referem a normas que, por sua vez, descrevem, de modo abstrato, situações da vida concreta. Constata-se, assim, 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

⁸⁰ Vide a polêmica criada por Debatin a esse respeito e a resposta de Vogel, in Luis Eduardo Schoueri, *op. cit.* (nota 66), p. 168.

⁸¹ VOGEL, Klaus. Problemas na Interpretação de Acordos de Bitributação. *Direito Tributário*. Homenagem a Alcides Jorge Costa. Luis Eduardo Schoueri (Coord.). São Paulo: Quartier Latin, vol. II, 2003. p. 961 a 974 (964).

de realidades diversas se acobertarem num único termo. Isso explica, de certo modo, a relativa facilidade com que foi possível que os cerca de 2.000 acordos de bitributação hoje em vigor tivessem uma estrutura e expressões comuns, não obstante as particularidades de cada sistema jurídico.

Ao intérprete, entretanto, 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.

Essa comparação não pode, entretanto, 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, entretanto, 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. Importa, entretanto, 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. Assim entendeu a Høyesterett norueguesa num caso paralelo, que tratava de um acordo de interpretação de um tratado individual.⁸² Conforme o direito norueguês, portanto, possivelmente o comentário da OCDE poderia ter o mesmo *status* dos acordos de bitributação. Na maioria dos Estados, entretanto, 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.

Mais forte seria o argumento baseado no fato de que o Conselho da OCDE já emitiu várias Recomendações, segundo as quais as administrações tributárias dos Estados-Membros devem “seguir os comentários aos artigos da Convenção Modelo, na sua versão atual, na aplicação e interpretação de dispositivos de seus acordos bilaterais em matéria tributária, que se refiram a tais arti-

⁸² Norsk Retstidende, 1992. p. 1401 e ss. (1413); *apud* Vogel, *op. cit.* (nota 80).

gos”. Segun
Recomenda
recomendad
bros fazeren
Nesse caso,

No
que não inte
é tão imediat
por países de
com os dos p

Imp
venção de Vi
dos internaci

O ar
tratados se d
que se exige
sentido comu
luz de seu ob

Pod
do acordo? P
to”, utilizada
autor diferenc
em sentido an

A exp
define como “

preen

a) qu
da

b) qu
oc
me

⁸³ Elaborada pela
sido assinada pelo
seus dispositivos
nacional.

⁸⁴ Cf. Carlo Garba

gos". Segundo o art. 18, alínea "c", da Ordenação Processual da OCDE, por tais Recomendações, ficam os Estados-Membros obrigados a examinar se a medida recomendada é oportuna. Soma-se a tal fato a circunstância de os Estados-Membros fazerem constar, quando for o caso, reservas e observações aos comentários. Nesse caso, parece não ser difícil aceitar a importância daqueles comentários.

No caso, entretanto, 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,⁸³ acerca da interpretação de tratados internacionais.

O art. 31 (1) e (2) da referida Convenção impõe que a interpretação dos tratados se dê a partir de seu texto. Vai adiante, entretanto, 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, importa ver, com Garbarino,⁸⁴ que a expressão "contexto", utilizada pela Convenção de Viena não é unívoca. É assim que o referido autor diferencia os casos de "cotexto", "contexto em sentido estrito" e "contexto em sentido amplo".

A expressão "cotexto" é reservada por Garbarino ao que a Convenção define como "contexto", no art. 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.*

⁸³ Elaborada pela Comissão de Direito Internacional da ONU, em vigor desde 27/01/1980, tendo sido assinada pelo Brasil, mas ainda estando em processo de tramitação no Congresso Nacional; seus dispositivos constituem, outrossim, consolidação de práticas costumeiras no Direito Internacional.

⁸⁴ Cf. Carlo Garbarino. *La Tassazione del Reddito Transnazionale*. Pádua: Cedam, 1990. p. 538 e ss.

No sentido de “cotexto”, 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 art. 31 (3), que aponta circunstâncias que se levam em conta junto com o “cotexto”:

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 art. 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. Tais meios subsidiários, entretanto, apenas servem para confirmar uma interpretação a que se chegou com a adoção do método literal, privilegiado pelo art. 31. Aqui parece possível aceitar que se inclua, numa análise caso a caso, o Comentário da OCDE, se constatado que as negociações se deram com base naquele.

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

Com efeito, o objeto e finalidade dos acordos de bitributação encontram-se no 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 art. 31 (4), que 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 a finalidade do tratado internacional.⁸⁵

⁸⁵ 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*. p. 87-163 (105 e ss.).

Ora, tra
rir aos termos do
vale para o Bras
rios, desde 2000.
em conta a final
um termo inserid
aquele que possi
se encontra tanto
“métodos para el

Se um r
Contratantes, aqu
ambos os Estados
bitributação norm
pode tributar”, ou
evitada se os Esta
butar. Se, por out
bitributação, ente
B, aplicando a me
não será evitada.
será se A entender
entender, ao Estad
tado competente p
do de bitributação
de bitributação ser
os mandamentos c

Voltando
Rainer Prokisch, q
butação, têm duas
OCDE, empregam
extraí do Comentá
internacional, o qu
de consenso na in
Contratantes se de
Contratantes celeb
do da convenção-m
dispositivo em exar
essa interpretação s

⁸⁶ Cf. John F. Avery Jones. *Concluded. Bulletin for*

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 da revisão dos comentários, desde 2000, posicionando-se contra o comentário, 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. 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.⁸⁶

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. Afinal, contendo os acordos de bitributação normas cujo conseqüente será, de modo simplificado, "o Estado A pode tributar", ou "o Estado B pode tributar", então a bitributação somente será evitada se os Estados A e B tiverem igual entendimento sobre quem poderá tributar. Se, por outro lado, o Estado A, ao aplicar a norma contida no acordo de bitributação, entender-se legitimado a tributar determinada situação e o Estado B, aplicando a mesma norma, entender ser ele o legitimado, então a bitributação não será evitada. Identicamente contrário ao objetivo do acordo de bitributação será se A entender que não pode tributar determinada situação, reservada, em seu entender, ao Estado B, o qual, por sua vez, também entende não ser ele, B, o Estado competente para tributar: ter-se-á a dupla-isenção, não objetivada pelo acordo de bitributação. Daí ser correto o entendimento de que a finalidade do acordo de bitributação será atingida se os Estados A e B aplicarem, de modo harmônico, os mandamentos contidos no acordo de bitributação.

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 essa interpretação será a que melhor propiciará a harmonia necessária à finali-

⁸⁶ Cf. John F. Avery Jones. The Effect of Changes in the OECD Commentaries after a Treaty is Concluded. *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 56, nº 3, 2002. p. 102-104.

dade do acordo de bitributação.⁸⁷ Mas a importância da comparação entre o modelo e o acordo concreto não para 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.⁸⁸

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 ressalvas⁸⁹ – 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.

3.6. Aplicação

Na presença de um caso concreto, há quem entenda já não mais se falar em interpretação do texto, mas de sua aplicação. Ricardo Lobo Tôrres⁹⁰ explica a suposta diferença entre ambos os momentos quando, tratando do art. 118 do Código Tributário Nacional, vê no referido dispositivo matéria que não se con-

⁸⁷ Cf. Rainer Prokisch. Fragen der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen. *Steuer & Wirtschaft International*. Ano 4, fevereiro de 1994, nº 2. p. 52-59 (58-59).

⁸⁸ Cf. Guy Gest e Gilbert Tixier. *Droit Fiscal International*. 2. ed. Paris: Presses Universitaires de France, 1990. p. 95.

⁸⁹ Cf. Klaus Vogel, *op. cit.* (nota 81), 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, in Gassner/Lang/Lechner, *Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht*, 1994. p. 11 e ss. (24 e ss.). Com relação ao acordo de bitributação entre Áustria e Estados Unidos, v. idem, *Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen*. 1997. p. 44 e ss. Assim também entende a Corte Administrativa da Áustria (ÖstVerwGH), na Decisão de 31.7.1996, v. a este respeito, M. Lang, Die Auslegung der Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung der Höchstgerichte Österreichs, in Lang/Mössner/Waldburger, *Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen* (Schriftenreihe zum Internationalen Steuerrecht, Bd. 6), 1998. p. 117 e ss. (122 e ss.).

⁹⁰ Cf. Ricardo Lobo Tôrres. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994. p. 118-119.

funde com a inte
cogitar de uma i
de acordo com a

Em ver
tração do caso o
ticas daqueles q
construção do s
diversas e suces
mente influentes
de ocorrência sin

Com ef
aplicação é imag
jurídicas que per
to, verifica se ac
se constata é que
face de um prob
mente poderiam

Um caso
do se surpreenda
conquanto sempr
jamais notara. A
e a partir da norm
constante movim
ein Hin-und Her
norma e se esta a
diante das circun
pretação e a aplic

No camp
sume importânci
deciuiu denomina
nário do Direito I

Com efe
cional inicialmen
meiro acabou por
antecessor. Hoje,
não é ramo do Dir
fundamentais, cor
normas, no qual s
nacional versa sob
cabendo-lhe exclu

funde com a interpretação da norma. Na lição do último doutrinador, é impróprio cogitar de uma interpretação, quando se examina um fato; este apenas é valorado de acordo com a lei.

Em verdade, o entendimento de que a interpretação se daria com a abstração do caso concreto, dando-se antes mesmo da aplicação, não resiste às críticas daqueles que veem na atividade do aplicador da lei uma constante busca da construção do sentido normativo, a partir do caso concreto. No lugar de etapas diversas e sucessivas, o conhecimento da norma e do fato se revelam mutuamente influentes: embora processos distintos, a interpretação e a aplicação são de ocorrência simultânea.

Com efeito, admitir a construção de normas em momento anterior ao da aplicação é imaginar que o jurista constrói, abstratamente, um arsenal de normas jurídicas que permanecem em estado de latência até que, surgido o caso concreto, verifica se aquela norma abstrata se aplica a tal situação. No entanto, o que se constata é que a atividade do jurista segue no sentido exatamente inverso: em face de um problema, ele sai à busca dos enunciados normativos que possivelmente poderiam ser relevantes, construindo, a partir daí, a norma jurídica.

Um caso novo é capaz, mesmo, de fazer com que um jurista experimentado se surpreenda pela existência de uma expressão, no enunciado normativo, que, conquanto sempre existente, adquire, à luz das circunstâncias, importância que ele jamais notara. A situação concreta é, assim, relevante para a construção da norma e a partir da norma se levantam os elementos relevantes do fato. Há, assim, um constante movimento de ir e vir da observação (*eine standige Wechselwirkung, ein Hin-und Herwandern des Blickes*). Ora, se o resultado da interpretação é a norma e se esta apenas surge a partir de deliberada escolha do aplicador da lei diante das circunstâncias do problema específico, há de se concluir que a interpretação e a aplicação ocorrem simultaneamente.

No campo da interpretação e aplicação dos acordos de bitributação, assume importância problema que a doutrina de Direito Tributário Internacional decidiu denominar "qualificação", tomando de empréstimo idêntico termo originário do Direito Internacional Privado.

Com efeito, por terem sido os estudos do Direito Tributário Internacional inicialmente incluídos no campo do Direito Internacional Privado, o primeiro acabou por assumir, em sua doutrina, diversas expressões próprias de seu antecessor. Hoje, entretanto, reconhece-se que o Direito Tributário Internacional não é ramo do Direito Internacional Privado, deste se diferenciando em questões fundamentais, como o fato de que, enquanto o último trata de um conflito de normas, no qual se decide qual das normas se aplica, o Direito Tributário Internacional versa sobre a mera cumulação de normas (por dois Estados soberanos), cabendo-lhe exclusivamente discutir os limites da lei tributária nacional, em si-

tuações internacionais. Assim é que expressões idênticas, adotadas numa e noutra disciplina podem ter significados diversos.

Tal o caso da qualificação. No Direito Internacional Privado, ensina Strenger que o instituto vem associado à classificação, i.e., à determinação da forma pela qual uma questão de direito internacional privado se enquadra no sistema jurídico de determinado país.⁹¹ Jacob Dolinger a ela se refere como o procedimento técnico-jurídico pelo qual se classificam ordenadamente os fatos da vida relativamente às instituições criadas pela lei ou pelo costume, a fim de bem enquadrar os primeiros nas segundas, encontrando-se, assim, a solução mais adequada e apropriada para os diversos conflitos que ocorrem nas relações internacionais.⁹²

No Direito Tributário Internacional, a qualificação surge tanto na interpretação e aplicação de leis internas quanto nos acordos de bitributação.⁹³

Tornou-se conhecido, no tema da qualificação, o caso dos pagamentos efetuados ao renomado maestro Pierre Boulez, por conta de um disco gravado nos Estados Unidos: conforme o acordo então em vigor entre Estados Unidos e Alemanha, os *royalties* pagos por fonte norte-americana a residente na Alemanha seriam tributados apenas no último país (art. 12); já pela regra do art. 14, os rendimentos de um trabalho autônomo exercido nos Estados Unidos por um residente na Alemanha teriam a tributação reservada ao primeiro país. No caso, as autoridades alemãs, com base na divisão de categorias de rendimentos existente em sua legislação interna, entenderam tratar-se de *royalties*, enquanto as autoridades norte-americanas, também aplicando categoria válida em seu direito interno, viram no caso a possibilidade de usar a regra do art. 14.⁹⁴

Do mesmo modo, se os administradores de uma sociedade limitada tiverem, simultaneamente, uma participação substancial em seu capital, os rendimentos dos administradores serão considerados, na Áustria, como rendimentos do trabalho não assalariado (Art. 22, § 2º da Lei do Imposto de Renda). Na Alemanha, serão, de regra, rendimentos do trabalho assalariado. Finalmente, na França, “outros rendimentos”, para os quais a Convenção-Modelo prevê uma regra própria. Eles poderiam, ainda, ser dividendos noutra sistema jurídico.⁹⁵

⁹¹ Cf. Irineu Strenger. *Direito Internacional Privado*. Parte Geral. São Paulo: RT, vol. I. 1986. p. 318.

⁹² Cf. Jacob Dolinger. *Direito Internacional Privado*. 1. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1986. p. 317-318.

⁹³ Sobre o assunto, cf. Luís Eduardo Schoueri. *Direito Tributário Internacional – Qualificação e Substituição – Tratamento no Brasil, de Rendimentos Provenientes de Sociedade de Pessoas Residentes na Alemanha*. *Revista Dialética de Direito Tributário*. nº 54, março de 2000. p. 125-139.

⁹⁴ Cf. Klaus Vogel, *op. cit.* (nota 38). p. 147.

⁹⁵ *Idem* (nota 80).

Ou

1.

2.

3.

4.

5.

Os e
de ser incluído
qualificação
ção, ou dupla

Nov
nal Privado,
blema de qua

– C
to

– A
o
p

– A
tr

A fav
dos de bitribu
segundo o qu

2.
qual

⁹⁶ Exemplos ex
p. 147-148.

Outros exemplos podem surgir:

1. se os juros pagos por uma sociedade de pessoas a seus sócios são lucros de empresas, inseridos no art. 7 dos acordos de bitributação, ou verdadeiros juros, com base no art. 11;
2. se a indenização paga ao trabalhador por ocasião de seu desligamento se inclui entre os rendimentos de profissões dependentes (art. 15) ou entre "outros rendimentos" (art. 21);
3. se um agente comercial é uma empresa, a que se refere o art. 7, ou apenas exerce uma profissão independente, cujos rendimentos se incluem no art. 14;
4. se o rendimento da participação em uma sociedade cujo único patrimônio é um imóvel se inclui entre os oriundos de bens imóveis a que se refere o art. 6, ou se trata de dividendos;
5. se os "filhotes" de ações são dividendos, nos termos do art. 11, ou sequer são rendimentos, etc.⁹⁶

Os exemplos que se multiplicam mostram que uma mesma situação pode ser incluída em mais de uma norma dos acordos de bitributação, conforme a qualificação que se lhe dê. Diversidade na qualificação pode implicar bitributação, ou dupla isenção.

Novamente tomando de empréstimo expressões do Direito Internacional Privado, a doutrina costuma apontar três modos para a solução de um problema de qualificação:

- Cada Estado qualificaria a situação de acordo com seu próprio direito interno (*lex fori*).
- Ambos os Estados adotariam a mesma qualificação, privilegiando o direito do Estado onde o rendimento foi produzido - qualificação pelo Estado da fonte (*lex causae*).
- Ambos os Estados procurariam uma qualificação coincidente, extraída do contexto do acordo (qualificação autônoma).

A favor da primeira solução (*lex fori*) parece concorrer o texto dos acordos de bitributação que, via de regra, seguem o art. III (2) do modelo da OCDE, segundo o qual:

2. *Para a aplicação da Convenção por um Estado Contratante, qualquer expressão não definida terá, a não ser que o contexto exija*

⁹⁶ Exemplos extraídos por Klaus Vogel da jurisprudência. Cf. Klaus Vogel, *op. cit.* (nota 38), p. 147-148.

interpretação diferente, o significado que lhe é atribuído pela legislação desse Estado Contratante relativamente aos impostos que são objeto da Convenção.

Esta cláusula, chamada *general renvoi clause*, surgiu historicamente no acordo celebrado entre o Reino Unido e os Estados Unidos, em 16 de abril de 1945, aparecendo, hoje, na maior parte dos acordos de bitributação vigentes no mundo, constituindo exceções alguns tratados celebrados pelos Estados Unidos, os quais preveem caber ao procedimento amigável resolver controvérsias interpretativas.⁹⁷

Tomando o citado art. III (2), poder-se-ia, numa primeira leitura, crer que se admitiria o uso das regras internas de interpretação tributária, para os acordos de bitributação,⁹⁸ privilegiando a regra *lex fori*. Uma qualificação nesses termos seria, de início, indesejável, visto permitir que a mesma regra se interprete de modo diverso, conforme o tribunal que enfrentar a questão, o que pode levar, por diferenças de interpretação entre as duas Cortes, a uma bitributação ou a uma dupla não incidência.

Diante da inconveniência de tal solução, a doutrina passou a defender a qualificação autônoma. Tal era, até há pouco, a posição de Klaus Vogel, o qual, na leitura do referido art. 3 (2), procurou mostrar que seu alcance se restringe à determinação do significado de uma expressão não definida no acordo de bitributação. Ainda assim, o recurso às normas do direito interno se limita àquelas referentes aos impostos de que é objeto o acordo (e não às regras interpretativas em geral) e apenas se o contexto não impuser interpretação diversa.⁹⁹

Em estudo posterior, Klaus Vogel,¹⁰⁰ que até então insistia na necessidade da qualificação autônoma, reviu, em parte, seu posicionamento. Para tanto, o professor emérito de Munique partia da premissa de que se o art. 3 (2) determinava a qualificação conforme as normas do Estado que aplica a norma, “a não ser que o contexto determine” outra solução, dever-se-ia reconhecer que haveria situações em que o contexto determinaria outra solução (*i.e.*, em que a qualificação autônoma prevaleceria), enquanto, nalguns casos, outra solução não seria determinada pelo contexto. Raciocínio diverso implicaria tornar a norma inútil, já que se o contexto *sempre* exigisse solução diversa, então não haveria porque cogitar da solução dada pela norma.

⁹⁷ Cf. Federico Maria Giuliani. *La Interpretazione delle Convenzioni Internazionali contro le Doppie Imposizioni sui Redditi. Corso di Diritto Tributario Internazionale*. Victor Uckmar (Coord.). 2. ed. Milão: Cedam, 2002. p. 131-148 (131).

⁹⁸ Tal o entendimento de Gerd W. Rothmann. *Interpretação e Aplicação dos Acordos Internacionais contra a Bitributação*. Tese de doutoramento apresentada junto à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Ed. Particular. S.d. p. 158.

⁹⁹ Cf. Klaus Vogel, *op. cit.* (nota 38), p. 334-335.

¹⁰⁰ Cf. Klaus Vogel, *op. cit.* (nota 80).

efetua
ção de
de ren
os ren
foram
garam
pensan
rença.
Intern
concor

porta
segund
núncia
daí a i
que se
por su
A reser
mo “so
de ren
tado de
o Estad
resolvi
tanto, a
que tai
compo
implica
acordo

¹⁰¹ J. F. .
3 (2) of

¹⁰² J.M.
CDFI L.

in I. Sin
BIFD 19

¹⁰³ JON.
Income

¹⁰⁴ OEC
ternation

of the O
by the O
11), 2001

A partir de tal reconhecimento, o autor alemão retoma estudos de 1984, efetuados pelo *International Tax Group*, um grupo de autores sob a coordenação de John Avery Jones, o qual se manifestava pela qualificação das espécies de rendimento sempre de acordo com o Direito do Estado de onde provierem os rendimentos, o "Estado da Fonte".¹⁰¹ Conforme esclarece Vogel, os estudos foram retomados, mais tarde, por Jean-Marc Déry e David Ward, os quais chegaram ao mesmo resultado, mas com um raciocínio mais convincente. O seu pensamento foi refletido no relatório nacional para o Congresso da IFA em Florença.¹⁰² A fundamentação daquele relatório nacional de 1996 foi aceita pelo *International Tax Group*, que o elaborou mais¹⁰³ e, mais recentemente, obteve a concordância do Comitê Fiscal da OCDE.¹⁰⁴

Para que se compreenda a argumentação dos autores britânicos, importa que se esclareça, brevemente, como operam os acordos de bitributação, segundo o modelo da OCDE: apresentam eles, nos arts. 6 a 22, normas de renúncia, ou de repartição, aplicáveis, cada uma, a uma espécie de rendimento (e daí a importância da qualificação: sabendo-se qual a espécie de rendimento de que se trata, ter-se-á a respectiva norma de renúncia aplicável). Essas normas, por sua vez, poderão reservar a tributação para um Estado Contratante, ou não. A reserva da tributação para apenas um Estado Contratante se identifica pelo termo "somente" inserido na norma de renúncia em questão. Assim, se uma norma de renúncia dispõe que determinado rendimento *somente* será tributado pelo Estado de onde provêm os pagamentos, então se entende que o outro Estado (*i.e.*: o Estado onde reside o contribuinte) renunciou a seu poder de tributá-los. Fica resolvido, assim, de modo simples, o problema da bitributação. Faltando, entretanto, a expressão "somente", então o fato de uma norma de repartição afirmar que tais rendimentos serão tributados pelo Estado da fonte nada diz acerca do comportamento esperado do Estado da residência. A falta do termo "somente" implica, assim, que se busque a solução para a bitributação noutro dispositivo do acordo. Entra em jogo, então, o art. 23, que, no modelo da OCDE, aparece em

¹⁰¹ J. F. Avery Jones *et al.* The Interpretation of Tax Treaties with Particular Reference to Article 3 (2) of the OECD Model. *British Tax Review*. 1984. p. 14 e ss. (48 e ss.).

¹⁰² J.M. Déry/D. A. Ward. Interpretation of Double Taxation Conventions, National Report, *CDFI LXXVIII* p. 259 e ss. (281 e ss.). Esta argumentação já parecia indicada em D.A. Ward, in I. Sincalir/D. A. Ward/K. Vogel/K. van Raad/J. F. Avery Jones, Interpretation of Tax Treaties, *BIFD* 1986. p. 75 e ss. (77 e ss.).

¹⁰³ JONES, John Avery *et al.* Credit and Exemption under Tax Treaties in Cases of Differing Income Characterization. *British Tax Review*. 1996. p. 212 e ss.

¹⁰⁴ OECD, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships (*Issues in International Taxation*, nº 6), 1999. p. 36 e ss. Crítica a esse respeito: M. Lang, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships. A critical Analysis of the Report Prepared by the OECD Committee on Fiscal Affairs (*Schriftenreihe zum Internationalen Steuerrecht, Bd. 11*), 2000. p. 78 e ss.

duas versões, com dois métodos alternativos para evitar a bitributação: os métodos da isenção e do crédito. No caso do método da isenção, dispõe o modelo que quando, nos termos do acordo, um Estado estiver autorizado a tributar determinado rendimento, então o outro Estado isentará o mesmo rendimento. Assim, ainda que a regra de renúncia não aplique o termo "somente", o fato de o Estado da fonte tributar o rendimento obrigará o Estado da residência (pela aplicação do método da isenção) a deixar de tributá-lo. Já o método do crédito ou imputação dispõe que se um Estado estiver autorizado a tributar um rendimento, então o outro Estado, conquanto tributando o mesmo rendimento, dará ao contribuinte um crédito em montante equivalente ao imposto pago no primeiro Estado.

O que os autores ingleses observaram é que a regra do art. 23 não se aplica de modo independente das regras de renúncia. Ao contrário: na hipótese do art. 23, encontra-se, sempre, que sua aplicação apenas se dará nos casos em que o outro Estado estava autorizado, nos termos do acordo, a tributar determinados rendimentos. Está aí a pedra de toque: enquanto um Estado tem a permissão para exercer seu poder de tributar a partir das normas de renúncia, o outro Estado encontra a possibilidade de exercer seu poder de tributar no art. 23. Este, por sua vez, não inclui, em sua hipótese, qualquer espécie de rendimento: sua aplicação é condicionada, apenas, a que o outro Estado tenha legitimamente exercido seu poder de tributar.

Assim, apenas um dos Estados é que aplica as normas de repartição como fundamento para a sua tributação; ao outro Estado, restará apenas verificar se o primeiro Estado exerceu corretamente sua pretensão tributária para, a partir do art. 23, isentar o rendimento ou conferir o crédito assegurado.

Ora, retomando o art. 3 (2), constata-se, daí, o acerto pela qualificação baseada no direito do Estado onde o rendimento foi "produzido" – qualificação pelo Estado da fonte (*lex causae*), já que será este o Estado que se valerá da norma de renúncia, como fundamento para seu legítimo exercício do poder de tributar. O Estado de residência, por sua vez, deverá examinar apenas se o Estado da fonte tinha a competência para tributar o rendimento (o que se fará com base na qualificação dada pelo Estado da fonte) e, uma vez tendo a resposta afirmativa, concederá o crédito ou isenção, sem a necessidade de novo processo de qualificação.

Daí concluir, com acerto, os autores britânicos, que o art. 3 (2) não constitui uma opção pela solução *lex fori*, já que o Estado da residência também aplicará a qualificação dada pelo Estado da fonte, para investigar se este exerceu corretamente sua pretensão.

A solução assim apresentada tem a virtude de manter o objetivo de uma aplicação harmônica por ambos os Estados Contratantes, evitando, daí, que da divergência na qualificação surjam casos de bitributação ou dupla isenção.

3.7. Acordos

Na apres
velaram-se duas t
tado da fonte (tal
Pacto Andino) e o
com o modelo des
da ONU, como un
tanto, ao se basear
dos da fonte, sem

A tributa
te, foi defendida p
em abandonar o p
tributar os rendim
por outro lado, o e
tos gerados localm
tores do peso de l
dentre outros. Entr
ses foram, também
da renda universa
nº 9.249/95, e o da

No camp
cia continuou rece
qual, valendo-se de
neutralidade) quan
conclui pela tributa

¹⁰⁵ Cf. Dino Jarach. *As...*
v. 17, nº 298, jul./set. 1

¹⁰⁶ Cf. Teodoro Rinsch
Santiago: Editorial Jur

¹⁰⁷ Cf. Ramon Valdes t

¹⁰⁸ Cf. Klaus Vogel. *W*
of Arguments. Influen

¹⁰⁹ Também defendenc
Musgrave et al., Kluwe

Internationaler Doppel
de doutorado na Facul

tinga. 1970; Horst Walt
culdade de Ciências Ec

1967. V. tb. as referênci
Vogel. *Neuere Befurwo*

Unternehmenspolitik un
Kleineidam (Org.) Berli

3.7. 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 o dos integrantes do Pacto Andino) e outra com a prevalência pelo Estado da residência (como ocorre com o modelo desenvolvido pela OCDE). Foi feita referência, ainda, ao modelo da ONU, como uma tentativa de conciliação entre ambos os grupos, que, entretanto, ao se basear no modelo da OCDE, mais figura como concessões aos Estados da fonte, sem por isso revelar uma nova concepção.

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. Na doutrina, destacaram-se, em favor do princípio, autores do peso de Dino Jarach,¹⁰⁵ Nuñez e Molina¹⁰⁶ e Ramon Valdes Costa,¹⁰⁷ dentre outros. Entretanto, 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 nº 9.249/95, e o da Argentina, com as Leis nºs 24.073/92 e 25.063/98.

No campo doutrinário, entretanto, a opção pelo princípio da residência continuou recebendo críticas, devendo-se referir à lição de Klaus Vogel,¹⁰⁸ 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.¹⁰⁹

¹⁰⁵ Cf. Dino Jarach. Aspectos da Hipótese de Incidência. *Revista de Direito Público*. São Paulo: v. 17, nº 298, jul./set. 1971.

¹⁰⁶ Cf. Teodoro Rinsche Nuñez e Hernán Vicente Molina. *De la Doble Tributación Internacional*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 1970. p. 29.

¹⁰⁷ Cf. Ramon Valdes Costa. *Estudios de Derecho Tributario Internacional*. Montevideo. 1978.

¹⁰⁸ Cf. Klaus Vogel. World-Wide vs. Source Taxation of Income – A Review and Reevaluation of Arguments. *Influence of Tax Differentials on International Competitiveness*. Mc. Lure, Sinn, Musgrave et al., Kluwer, Separata, s.d. p. 117-66.

¹⁰⁹ 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 na Faculdade de Ciências Econômicas e Sociais de Gotinga. Ed. Particular. Gotinga. 1970; Horst Walter Endriss. *Wohnsitz- oder Ursprungsprinzip?* Tese de doutorado na Faculdade de Ciências Econômicas e Sociais da Universidade de Colônia. Ed. Particular. Colônia. 1967. V. tb. as referências a autores norte-americanos que defendem o princípio da fonte in Klaus Vogel. *Neuere Befurworter des Quellenprinzips (Territorialprinzips) in den Vereinigten Staaten. Unternehmenspolitik und Internationale Besteuerung*. Festschrift für Lutz Fischer. Hans-Jochen Kleinedam (Org.) Berlin: Erich Schmidt. 1999. p. 1007-1019.

Não obstante tais argumentos, a existência de cerca de 2.000 acordos contemplando a estrutura proposta pela OCDE torna difícil imaginar que 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.

No modelo proposto pela ONU, encontram-se alguns dispositivos que buscam atender os 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. Não obstante, também um tratado internacional, como uma lei interna, possa ser denunciado a qualquer tempo, 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.

Não obstante, o exame mais acurado dos acordos de bitributação revela serem algo mais 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"*.¹¹⁰

¹¹⁰ Cf. Manuel Pires, *op. cit.* (nota 35), p. 510.

Para que se e concessões efetuadas envolvidos, em relação à

Com efeito, e tação deve ser evitada entre os países, no princípio de reciprocidade: sendo equívoco que um Estado deixou de ser auferido no fluxo

Tratando-se de em desenvolvimento, direcionais. Aquilo que fluxo inverso, já que pois, de modo muito n

É o reconhecimento de diversos acordos de bitributação conterem normas de tributação nacional do crédito ou imputação

Com efeito, s adotar o método do crédito universal de seus residentes posto pago por seu país de origem, claro, assim, que quanto ao imposto e, portanto, menor do-se o imposto no Estado de origem ou imputação, o montante ao total exigido pelo país de origem "neutralidade de exportação" de vista tributário, in

Essa solução incentivos fiscais a investidores estrangeiros apenas, maior tributação entre um Estado de origem que o último fica prejudicado de sua receita com o imposto de tributação pelo Estado de origem ficiado pela renúncia f

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, embora 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, em parte, 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 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.¹¹¹

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.¹¹²

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.”¹¹³

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 (*overall limitations*) ou por país (*per country limitation*), reduzindo, assim, a eficácia do crédito.¹¹⁴

¹¹¹ Como exemplo, cita-se o subparágrafo “b”, “ii”, do § 2º do art. 22 do Acordo de Bitributação assinado com o Japão, promulgado pelo Decreto nº 61.899, de 14 de dezembro de 1967, na redação dada pelo Decreto nº 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 (...)”.

¹¹² Cf. Roque Carcía Mullin. *Tratados Impositivos entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo. Revista de Direito Tributário*. janeiro a junho de 1983, nºs 23/24. p. 26-36.

¹¹³ Cf. Manuel Pires, *op. cit.* (nota 35). p. 517-518.

¹¹⁴ Cf. Dan Trhoop Smith. *Tax Legislation in Capital-Exporting Countries to Encourage Investment in Less Developed Countries. Developments in Taxation Since World War I*. VIII. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation. 1966. p. VIII-14-15.

Embora não *matching credit* em desenvolvimento desenvolvido (residência território, o fato de jurisdições impõe que a OCDE, tão somen

Se através de próprias competências, inerente ao tratado de seus próprios limites pelo acordo, a outra

Basta ver, não de ser tributado na forma dos Contratantes do Estado da fonte e do Estado da residência

Reconhecer no exato ponto em que se o Estado da fonte primeiro Estado conced

Todavia, caso rendimento, o Estado civil notar que, nesta situação, alcançando um me

Noutras palavras, no instrumento a ass se o Estado da fonte integralmente o rendimento, então o Estado acordo, reivindica seu

Ao não reconhecer sua competência sobre parece não estar prepara

Sobre os argumentos do Conselho da OCDE em o *Tax Sparing*: uma reconsi Paulo: Dialética/IBDT. v.

Embora não se ignore a importância das cláusulas de *tax sparing* e *matching credit* em assegurar que a renúncia fiscal a que se sujeitou o Estado em desenvolvimento (fonte), ao celebrar um acordo de bitributação com um país desenvolvido (residência), seja acompanhada da atração de investimentos àquele território, o fato de os tratados tributários dividirem a competência entre duas jurisdições impõe que tais cláusulas não possam ser consideradas, como faz crer a OCDE, tão somente um "favor" concedido pelo Estado da residência.¹¹⁵

Se através de um acordo de bitributação dois Estados limitam suas próprias competências, reconhecendo a competência dos seus parceiros, é a lógica inerente ao tratado que nos revela que uma jurisdição não deve tributar além de seus próprios limites, pois, caso contrário, tributaria um rendimento reservado, pelo acordo, a outra jurisdição.

Basta ver, neste sentido, um rendimento que, nos termos do acordo, pode ser tributado na fonte até certo limite: não é difícil perceber que ambos os Estados Contratantes dividiram suas competências, concordando que a jurisdição do Estado da fonte alcance até o referido limite, a partir do qual a jurisdição do Estado da residência tem início.

Reconhecendo-se que a competência do Estado da residência começa no exato ponto em que cessa a jurisdição do Estado da fonte, forçoso admitir que se o Estado da fonte tributa não residentes até o limite previsto no acordo, o primeiro Estado concederá um crédito equivalente a esse tributo.

Todavia, caso o Estado da fonte opte por deixar de tributar determinado rendimento, o Estado da residência alegará não haver crédito a ser concedido. É fácil notar que, nesta situação, a tributação do Estado da residência estaria, na verdade, alcançando um montante originalmente reservado à jurisdição do outro Estado.

Noutras palavras, o mecanismo do crédito parece apenas funcionar como instrumento a assegurar a divisão de competências levada a cabo pelo acordo se o Estado da fonte exercer seu poder de tributar positivamente, *i.e.*, se tributar integralmente o rendimento a ele concedido. Se o Estado da fonte decidir exercer sua competência de modo negativo, *i.e.*, caso optar por não tributar o rendimento, então o Estado da fonte, ignorando a partilha jurisdicional realizada pelo acordo, reivindica seu suposto direito de tributar o mesmo rendimento.

Ao não reconhecer o direito de seu parceiro de exercer plenamente a sua competência sobre o montante que lhe foi reservado, o Estado da residência parece não estar preparado para reconhecer que, originalmente, dividiu a compe-

¹¹⁵ Sobre os argumentos trazidos pelo relatório "Tax sparing: a Reconsideration", aprovado pelo Conselho da OCDE em outubro de 1997, e as suas inconsistências, cf. Luís Eduardo Schoueri. Tax Sparing: uma reconsideração da reconsideração. In: *Revista Direito Tributário Atual*. São Paulo: Dialética/IBDT, v. 26. 2011.

tência tributária com o seu parceiro de acordo. Esquece-se que o poder de tributar contempla o poder de isentar: o Estado da fonte exerce sua competência tanto ao tributar, quanto ao isentar o rendimento.

Assim é que, para longe de funcionar como um mecanismo dividindo competências entre duas jurisdições igualmente competentes, o método do crédito mais parece uma espada mantida sobre a cabeça do Estado da fonte, intimando-o a tributar o montante que foi conferido à sua jurisdição e afastando o direito soberano do Estado da fonte em exercer a sua competência como bem lhe aprouver.

É em tal contexto que surge a relevância das cláusulas de *tax sparing* e *matching credit*: através de tais dispositivos, o Estado da residência reconhece o direito do Estado da fonte de tributar ou não um rendimento que foi reservado à sua jurisdição, corrigindo a distorção causada pelo método do crédito. Não há como compreender tais cláusulas, como o faz a OCDE e parte da doutrina, como meros favores concedidos pelos Estados de residência: por meio de sua adoção, estes simplesmente confirmam não ter direito sobre um rendimento que foi conferido ao Estado da fonte.

Em verdade, o argumento, próprio dos Estados da residência, segundo o qual os acordos, por visarem evitar a tributação, admitiriam não haver crédito a ser concedido caso o Estado da fonte isentasse um rendimento, torna razoável questionar se o mesmo raciocínio seria aplicável no caso oposto, *i.e.*, se o Estado da residência isentasse um rendimento que seria tributável no Estado da fonte. Ora, aceitar tal argumentação implica concluir que, se o Estado da residência não tributar um rendimento, nenhum limite deverá ser aplicável à tributação no Estado da fonte, uma vez que não haveria risco de bitributação.

Tal situação implicaria um complexo mecanismo de crédito inverso, por meio do qual os Estados da fonte teriam o direito de tributar o rendimento (ou de completar a tributação) se o Estado da residência não o fizesse. É claro que tal mecanismo – além de ser bastante complexo – nunca foi considerado em nenhum acordo de bitributação conhecido. Por outro lado, a figura é suficiente para se evidenciar a inconsistência dos argumentos levantados contra o *tax sparing* e o *matching credit*, assim como a importância destes na correção de tais distorções.

4. O Tratado de Assunção e a Lei Interna

Isso posto, parece conveniente ingressar no tema da relação entre tratados e lei interna, tendo em vista a relevância da necessidade de harmonização de legislações decorrente do Mercosul. Considerando que é no âmbito deste tratado internacional que se fixam as normas uniformes para os tributos do comércio exterior, importa investigar a posição destas normas em relação a textos legais internos.

Consoante se viu, é assentado na doutrina o entendimento segundo o qual, já do art. 98 do Código Tributário Nacional, extrair-se-ia a clara prevalência

dos tratados internaci
no Supremo Tribunal
dos chamados "tratad

Aplicando o
dagar se este se caract
Conquanto se possam
bunal Federal, parece
acordo constitutivo, es
concedem esperando
países venham ao seu
para os residentes do
sentido, haveria que se
Federal, pela prevalên

Cabe ver, con
jurisprudência domina
problema de hierarqu

Nada obstant
distintas, no sentido de
a atuação da segunda,
através do raciocínio t
Tratado de Assunção,
aos demais Estados Co
rante os membros do M
riedade ao quanto cons

A segunda qu
tributária no Mercosul
pode impedir que o Est
importado da Argentin

Seguindo o in
nal Federal no julgam
afirmar que o País, a
parceiros quando se co
tros parceiros do Merc
participe de uma feder
ente que tem competên

A este raciocín
titucional, já que a Con

¹¹⁶ Por todos, Hugo de Brit
venções internacionais prev
Cf. *Curso de Direito Tribut*

dos tratados internacionais em matéria tributária.¹¹⁶ Na jurisprudência pacificada no Supremo Tribunal Federal, esta prevalência apenas pode ser discutida nos casos dos chamados "tratados-normas", nunca nos dos chamados "tratados-quadros".

Aplicando o teor desta jurisprudência ao Tratado de Assunção, restaria indagar se este se caracteriza como um tratado-norma ou como um tratado-contrato. Conquanto se possam apresentar ressalvas à distinção proposta pelo Supremo Tribunal Federal, parece possível afirmar que o referido tratado, embora se trate de um acordo constitutivo, está muito mais para uma base de troca entre aos países. Estes concedem esperando algo em troca; um país permite que os residentes de outros países venham ao seu mercado, porque os últimos também abrem seus mercados para os residentes do primeiro. Configura-se, assim, um tratado-contrato. E nesse sentido, haveria que se concluir, na esteira da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, pela prevalência também do tratado do Mercosul sobre o direito interno.

Cabe ver, contudo, não ser adequado cogitar-se, qual o faz a doutrina e jurisprudência dominantes, prevalência, já que, conforme se demonstrou, não há problema de hierarquia, mas de competência legislativa.

Nada obstante, reconhecer que tratado e lei interna versam sobre matérias distintas, no sentido de que ao primeiro cabe demarcar os limites jurisdicionais para a atuação da segunda, não traz à questão resultado prático diferente daquele obtido através do raciocínio tradicionalmente adotado pelo Supremo Tribunal Federal: o Tratado de Assunção, sendo compromisso internacional assumido pelo País junto aos demais Estados Contratantes, determina os limites da jurisdição brasileira perante os membros do Mercosul, de modo que, se a lei pretender dispor em contrariedade ao quanto constante do Tratado, estará extrapolando sua competência.

A segunda questão que se oferece, quando se cogita da harmonização tributária no Mercosul, é com relação aos tributos estaduais: será que o Mercosul pode impedir que o Estado de São Paulo crie uma discriminação a um automóvel importado da Argentina, por exemplo?

Seguindo o interessante raciocínio desenvolvido pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 229.096, poder-se-ia afirmar que o País, a República Federativa do Brasil, obrigou-se perante seus parceiros quando se comprometeu a não discriminar os produtos oriundos de outros parceiros do Mercosul. E quem se obrigou não foi a União, enquanto mera partícipe de uma federação. Foi a República Federativa do Brasil, que é o único ente que tem competência para celebrar tratados internacionais.

A este raciocínio, pode-se opor a ideia de que tal limitação seria inconstitucional, já que a Constituição Federal proíbe a chamada isenção heterônoma.

¹¹⁶ Por todos, Hugo de Brito Machado assevera, à luz do dispositivo, que "os tratados e as convenções internacionais prevalecem sobre a legislação interna, seja anterior ou mesmo posterior". Cf. *Curso de Direito Tributário*. 5. ed Rio de Janeiro: Forense, 1992. p. 43.

Tal oposição cai por terra, entretanto, quando se tem em conta que, no caso, não estamos diante de uma isenção. O poder de isentar anda junto com o poder de tributar. Aquele que pode tributar também pode isentar.

Quando o Brasil celebra um acordo, comprometendo-se a não discriminar os produtos oriundos da Argentina, em nosso exemplo, há renúncia ao poder de tributar; ou seja, pelo menos do ponto de vista lógico, antes mesmo de um Estado poder tributar um automóvel, ele teve esse poder cortado por uma renúncia que o Estado brasileiro fez àquele poder. É próprio do direito internacional admitir que o Estado renuncia a parte da sua soberania numa relação em que outro Estado também está renunciando. Não fosse assim, não haveria direito internacional. Um Estado renuncia porque outros renunciaram. Claro, um Estado pode, a qualquer momento, retomar sua soberania, denunciando o tratado, dizendo: "volto a exercer o poder pleno". Mas, enquanto não denunciar o tratado, ele renunciou ao exercício desse poder. Assim, fica claro que não se trata de isenção. Só pode isentar quem pode tributar. Só podem isentar dos impostos estaduais os Estados da Federação. Mas não é isenção, é renúncia. É algo anterior. É renúncia pelo Estado brasileiro. Nunca o Estado da Federação chegou a ter o poder de tributar aquele automóvel argentino, diferentemente do automóvel brasileiro. Ele não pode tributar porque não houve competência para tanto.

Volta-se, uma vez mais, à relação entre tratado e lei interna: uma vez retirada a matéria da jurisdição brasileira, não surge a competência para qualquer das pessoas jurídicas de Direito Público Interno. O Tratado de Assunção atua em momento (lógico) anterior: ele limita a própria jurisdição brasileira. Através dele, o País reconhece (ou aceita) que determinada matéria está além de sua jurisdição. Ora, se a matéria está fora do alcance do poder de tributar brasileiro, não surge sequer a competência para as pessoas jurídicas de Direito Público Interno. A Constituição, por certo, distribui competências entre aquelas pessoas; entretanto, não pode distribuir competência que ultrapassa a jurisdição.

A uniformização é possível no Mercosul?

Uma terceira questão que merece ser investigada é sobre a possibilidade efetiva de ocorrer a uniformização. Tomando-se como premissa a relação de competência entre os tratados e a lei interna, o que implica a possibilidade de qualquer cidadão, um contribuinte, ir ao seu tribunal exigir a aplicação do tratado como algo válido no seu ordenamento, pode acontecer de aquele tribunal, em última instância, ler a norma uniforme de um modo e que, outro tribunal, de outro país, ler a mesma norma de outro modo.

Portanto, se a integração econômica requer uma uniformização, é pouco exigir apenas normas idênticas. É preciso haver soluções de controvérsias idênticas.

O problema internacional, uma corte de controvérsias decorre

Inexistindo t medida em que o Me rior – pode ser equaci harmonia decisória, o ternacional exigindo d das decisões de outro dos acordos de bitribu em geral e muito mais dois países, ele deve gundo seu raciocínio, submetendo-se à decis ao tribunal conheciem diverso, o primeiro pa tificar e fundamentar p vel, num sistema unif que em outro país inte continua, assim, no sis tretanto, esta não for co do a fundamentar sua d

A harmonia d cionais uniformizados. se traduz na prática do que um tribunal vá cont

¹¹⁷ Heleno Tôrres faz menç cias da Corte de Justiça, par "tendem a ir além do caso co uma convergência de entendi co Antonio Elizeche. "El M tado de Asunción". *O Sistem C. Bocchiardo. "Aspectos Ju y Desarrollo Argentina-Bra Latinoamericanas de Derech de Capitales y la Armonizaci p. 326-342.*

¹¹⁸ Para um resumo do sis

Fernandes, *op. cit.* (nota 20),

¹¹⁹ Cf. Klaus Vogel. Harmon butação. *Direito Tributário: E 1998. p. 71-81.*

O problema resolver-se-ia, de modo ideal, caso existisse uma corte internacional, uma corte do Mercosul. Por meio dessa corte seriam solucionadas as controvérsias decorrentes da interpretação das normas uniformes.¹¹⁷

Inexistindo tal corte,¹¹⁸ o problema da uniformização – que já existe na medida em que o Mercosul vem uniformizando as normas de comércio exterior – pode ser equacionado pelo caminho que Klaus Vogel vem definindo como harmonia decisória, ou seja, haveria algum mandamento implícito no tratado internacional exigindo que um Estado, ao adotar um tratado, tome conhecimento das decisões de outros Estados.¹¹⁹ A ideia de Vogel, que o autor limita ao tema dos acordos de bitributação, mas que parece plenamente aplicável aos tratados em geral e muito mais às normas uniformes, é que, se um tratado é aplicado em dois países, ele deve ser aplicado no máximo possível de forma coerente. Segundo seu raciocínio, isso não implica exigir que um tribunal nacional esteja submetendo-se à decisão de outro, estrangeiro. Ao contrário: se uma parte traz ao tribunal conhecimento de que em outro país o tratado é interpretado de modo diverso, o primeiro país deve ao menos tomar conhecimento desta decisão e justificar e fundamentar por que ele não segue a mesma posição. Não seria admissível, num sistema uniformizado, que simplesmente um tribunal desconsiderasse que em outro país interpreta-se o mesmo texto de modo diverso. Cada tribunal continua, assim, no sistema uniformizado, livre para tomar sua decisão. Se, entretanto, esta não for coerente com a decisão estrangeira, vê-se o tribunal obrigado a fundamentar sua divergência.

A harmonia decisória não é uma peculiaridade dos sistemas internacionais uniformizados. Também no direito interno existe igual mandamento, que se traduz na prática do precedente. Assim, em qualquer sistema jurídico, para que um tribunal vá contra precedente dele próprio ou de outro tribunal com com-

¹¹⁷ Heleno Tôres faz menção ao exemplo europeu, em que o efeito uniformizador das pronúncias da Corte de Justiça, particularmente de suas sentenças denominadas “interpretativas”, que “tendem a ir além do caso concreto”, impondo a observância das normas comunitárias, mediante uma convergência de entendimentos, é de suma importância” (*op. cit.*, nota 22, p. 318). V. t. Marco Antonio Elizeche. “El Mercosur: Un ensayo sobre el objetivo y naturaleza jurídica del Tratado de Asunción”. *O Sistema Tributário e o Mercosul*. São Paulo: LTR, 1998. p. 243-368; José C. Bocchiardo. “Aspectos Jurídico-tributários de Aladi, del Tratado de Integración, Cooperación y Desarrollo Argentina-Brasil, y del Mercosur”. *Comunicación Técnica a las XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, apud José C. Bocchiardo. “La Libertad de Circulación de Capitales y la Armonización de la Imposición a la Renta en el Mercosur”, *op. cit.* (nota 117), p. 326-342.

¹¹⁸ Para um resumo do sistema de controvérsias vigente no Mercosul, cf. Edison Carlos Fernandes, *op. cit.* (nota 20), p. 191 ss.

¹¹⁹ Cf. Klaus Vogel. *Harmonia Decisória e Problemática da Qualificação nos Acordos de Bitributação*. *Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 71-81.

petência para julgar a mesma matéria, aquele tribunal deve, no mínimo, tomar conhecimento e explicar a razão pela qual deixa de aplicar tal precedente.

Tratando-se de direito comunitário, o mandamento aparece com mais força, já que o tribunal vê-se diante de uma norma uniforme, *i.e.*, o legislador claramente busca que a mesma norma aplique-se em todos os países integrantes do bloco. Divergências entre julgados de dois países, conquanto possíveis, implicam o não atendimento desse mandamento do legislador uniforme. Assim é que no direito comunitário o argumento teleológico implicará a busca – na medida do possível – de uma harmonia decisória. O reconhecimento de sua imperatividade será de valia no processo evolutivo do Mercosul.

5. Considerações Finais

O estudo mostra a importância dos tratados e convenções para a matéria tributária, devendo seu estudo integrar o currículo das disciplinas de Direito Tributário e Legislação Tributária.

Ao mesmo tempo, algumas dificuldades aqui apontadas indicam 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 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 deverão de ser colacionados e discutidos, a fim de darem sustentação ao posicionamento brasileiro em tais discussões.

Enquanto os quadros para a discussão, inexistem, atualmente, que envolvam exclusivamente os Estados Contratantes. Tal procedimento a encontrar uma solução desejável a instituições várias em matéria de submetidos a bitributação.

Mesmo na ausência de problemas decorrentes dos acordos de bitributação. São observados pelos Estados Contratantes que um Estado, ao aplicar o mesmo o outro Estado, facilitada com a inserção.

Deve ser examinados os acordos de bitributação (*treaty shopping*): em ambos os Estados Contratantes condições, a questão assume um desenvolvimento, que vê investimentos. Nesse caso, não ser proveniente o investimento seja feito.

Tampouco quando é questionado quanto condição estabelecida um rendimento oriundo para se reverem condições de rendas tributárias.

Vê-se, pois, que a matéria tributária acompanha:

¹²⁰ Cf. Luís Eduardo Schoueri.

¹²¹ Cf. Luís Eduardo Schoueri, *Era Virtual*. Luís Eduardo :

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 preveem, é certo, um procedimento amigável entre as autoridades dos Estados Contratantes. Tal procedimento, entretanto, 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 acordo de bitributação um instrumento eficaz para atrair investimentos. Nesse caso, torna-se menos grave o fato de o investidor originariamente não ser proveniente do País Signatário do acordo de bitributação, desde que o investimento seja feito no interesse do país de onde provirão os rendimentos.¹²⁰

Tampouco pode ser deixado de lado o tema do comércio eletrônico, quando é questionado o próprio conceito de estabelecimento permanente, enquanto condição estabelecida nos tratados internacionais para que se considere um rendimento oriundo de um país. Talvez seja esta uma oportunidade histórica para se reverem conceitos outrora unanimemente aceitos em matéria de repartição de rendas tributárias.¹²¹

Vê-se, pois, que o tema dos tratados e convenções internacionais em matéria tributária acompanhará os estudos do direito tributário nas próximas décadas.

¹²⁰ Cf. Luís Eduardo Schoueri, *op. cit.* (nota 77), p. 169-170.

¹²¹ Cf. Luís Eduardo Schoueri. *Imposto de Renda e Comércio Eletrônico. Internet: O Direito na Era Virtual*. Luís Eduardo Schoueri (Org.). 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 39-55.