

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO  
Faculdade de Direito

Ana Carolina Zamper Perreira da Silva

**SOLUÇÕES PARA A PROBLEMÁTICA DA BITRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL**

São Paulo – SP

2022

Ana Carolina Zamper Pereira da Silva

## **SOLUÇÕES PARA A PROBLEMÁTICA DA BITRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL**

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao curso de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como requisito para obtenção do título de bacharel em Direito  
Orientador (a): Prof. Dra. Isabela Bonfá de Jesus

São Paulo – SP

2022

Ana Carolina Zamper Pereira da Silva

## **SOLUÇÕES PARA A PROBLEMÁTICA DA BITRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL**

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao curso de  
Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo,  
como requisito para obtenção do título de bacharel em Direito

Aprovada em: \_\_/\_\_/\_\_

BANCA EXAMINADORA

-----  
  
-----  
  
-----

## RESUMO

**SILVA, A. Soluções Para a Problemática da Bitributação Internacional**

A bitributação internacional está amplamente relacionada com a integração econômica mundial e pode ser definida como sendo a exigência de um imposto por dois Estados distintos, sendo incidentes sobre o mesmo sujeito passivo, em virtude de um mesmo fato gerador. Em relação às relações de ordem tributária, a globalização transformou o paradigma de que era uma obrigação do Estado realizar a taxação de importações, uma vez que os Estados passaram a integrar um único mercado global, resultando na tributação de bens e de capitais de forma mais complexa. O presente trabalho foi desenvolvido com base em fontes bibliográficas e legislativas. São analisados conceitos, origens, causas e conseqüências do fenômeno da bitributação internacional, ademais, analisa-se a mitigação do ordenamento jurídico nacional, em face do Direito Tributário Internacional, sendo que tal mudança acarretou no surgimento de conflitos de natureza transnacional no âmbito jurídico tributário.

**Palavras-chave:** Bitributação Internacional. Globalização. Direito Tributário Internacional. Soberania fiscal. Tratados. Cooperação internacional.

## ABSTRACT

SILVA, A. **Solutions to the Problem of International Double Taxation.**

International double taxation is largely related to world economic integration and can be defined as the requirement of a tax by two different States, being levied on the same taxable person, due to the same taxable event. In relation to tax relations, globalization has transformed the paradigm that it was an obligation of the State to tax imports, since the States began to integrate a single global market, resulting in the taxation of goods and capital in a more complex way. The present work was developed based on bibliographic and legislative sources. Concepts, origins, causes and consequences of the phenomenon of international double taxation are analyzed. In addition, it analyzes the mitigation of the national legal system, in the face of International Tax Law, and this change has resulted in the emergence of conflicts of a transnational nature in the legal sphere. tax.

**Keywords:** International Double Taxation. Globalization. International Tax Law. Fiscal Sovereignty. Treaties. International Cooperation.

## **LISTA DE TABELAS**

TABELA 1 - Países que o Brasil mantém acordo para evitar a bitributação do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF), bem como sua respectiva base legal.

## **LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS**

MERCOSUL Mercado Comum do Sul

OCDE Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

ONU Organização das Nações Unidas

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>9</b>
<b>1. A BITRIBUTAÇÃO.....</b>	<b>11</b>
1.1 As consequências da globalização na bitributação internacional.....	12
1.2 Causas da bitributação internacional.....	13
1.3 As consequências da bitributação internacional.....	14
<b>2. O DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL E A BITRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL .....</b>	<b>16</b>
2.1 O Direito Tributário Internacional e o Direito Internacional Privado.....	16
2.2 A soberania fiscal.....	17
<b>3. MÉTODOS PARA SOLUCIONAR A BITRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL .....</b>	<b>19</b>
3.1 Métodos Unilaterais.....	19
3.1.1 <i>Método de isenção</i> .....	19
3.1.2 <i>Método de imputação</i> .....	20
3.2 Métodos Bilaterais ou Multilaterais.....	22
3.3 Surgimentos dos acordos internacionais.....	23
3.4 As finalidades dos acordos para evitar a bitributação.....	24
<b>4. A INTERPRETAÇÃO DOS ACORDOS INTERNACIONAIS PARA EVITAR A BITRIBUTAÇÃO.....</b>	<b>27</b>
4.1 A interpretação segundo a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados.....	27
4.2 Meios complementares de interpretação.....	29
4.2.1 <i>Trabalhos preparatórios</i> .....	29
4.2.2 <i>Atos de Execução</i> .....	30
4.3 A interpretação segundo a Convenção-Modelo da OCDE.....	30
4.4 A interpretação segundo o Modelo da ONU.....	31
4.5 O Procedimento Amigável.....	32
4.6 Acordos internacionais incorporados pelo ordenamento jurídico brasileiro .....	33



**CONCLUSÕES FINAIS..... 37**

**REFERÊNCIAS..... 39**

## INTRODUÇÃO

Em primeiro lugar é imprescindível dizer que a problemática da bitributação internacional decorre, principalmente, da acentuada globalização das atividades econômicas. Por conseguinte, torna-se comum a sujeição de pessoas físicas ou jurídicas a ordenamentos jurídicos distintos, ou seja, de diferentes países, resultando na grande possibilidade da ocorrência de tributação em duplicidade.

Ademais, é de extrema importância que sejam desenvolvidas e concretizadas medidas que impeçam a bitributação internacional, uma vez que representa um prejuízo ao comércio internacional e ao fluxo de capitais entre os países, sendo que também é prejudicial às arrecadações dos Estados.

Assim, a bitributação internacional pode ser conceituada como a situação, na qual um mesmo fato jurídico é submetido às hipóteses de incidência, que possuem previsão em mais de uma norma tributária.

De acordo com Carla Amaro:

Trata-se de um fenómeno a que o direito de tributação das sociedades dá importância acrescida, assumindo, nos dias de hoje, particular acuidade pelo facto de o tecido empresarial sujeito a tributação se encontrar amplamente constituído por organizações plurissocietárias que apresentam cadeias de participação sucessivas ou em cascata. fosse aplicado o regime regra de tributação em cada um dos vários patamares, ter-se-ia que um mesmo rendimento, se distribuído sucessivamente ao longo dos vários níveis de participação, seria tributado tantas vezes quantos os níveis, na medida em que faria parte das bases tributárias dos diferentes sujeitos passivos.<sup>1</sup>

Os impactos causados pela bitributação internacional são prejudiciais ao âmbito económico, financeiro e cultural entre os Estados, podendo acarretar ainda, em consequências para relações sócio-políticas entre os Estados.

Em suma, diante dos potenciais efeitos negativos gerados pela bitributação internacional, a partir do início do século XX, os Estados aumentaram as discussões em relação a medidas que dificultam a ocorrência deste fenómeno.

Dessa maneira, a análise dos métodos de resolução de conflitos entre normas e como tratados internacionais são recepcionados pelo ordenamento jurídico de cada Estado é

---

<sup>1</sup> AMARO, Carla Cristina Pires Alves. O Regime de Tributação das Mais-Valias e das Menos Valias das Empresas em Portugal. Dissertação (Doutorado) Coimbra Business School, 2016, p. 58.

essencial, visando impedir que ocorra uma bitributação e a excessiva oneração de um indivíduo.

O ordenamento jurídico brasileiro estabelece certos requisitos que permitem a recepção de tratados internacionais de natureza tributária, e também possui normas de ordem constitucional e infraconstitucional que resguardam o contribuinte de tributação duplicada, por entes distintos, a partir de um mesmo fato gerador.

Em síntese, tendo em vista a relação hipossuficiente entre Estado e contribuinte, evitar a tributação de forma excessiva e desproporcional do contribuinte é de suma importância.

## 1. A Bitributação Internacional

É crucial definir o que é compreendido como bitributação internacional, na medida que se encontra no cerne da discussão do presente trabalho.

Por sua vez, a bitributação internacional ocorre em situações, nas quais uma mesma renda ou um mesmo bem de natureza econômica enseja a incidência de dois ou mais tributos, em mais de um território soberano, sendo a tributação decorrente da totalidade ou de uma parte do rendimento, durante o mesmo lapso temporal, e pelo mesmo fato gerador.

Portanto, bitributação internacional é

[...] a legítima exigência a um mesmo sujeito passivo, por dois ou mais Estados soberanos, autônoma e internamente a cada um, de créditos tributários decorrentes da aplicação de tributos materialmente semelhantes, a partir de um mesmo suporte fático.

Ademais, a bitributação internacional representa um empecilho para que ocorram relações internacionais, uma vez que resulta em complicações de caráter econômico, financeiro e cultural.

No âmbito econômico e financeiro deve-se evidenciar os danos causados no comércio internacional e ao fluxo de capitais entre os Estados, já no âmbito das relações culturais entre os Estados, o prejuízo ocorre em especial sobre a propriedade intelectual.

A bitributação internacional é subdividida entre a bitributação econômica e a bitributação jurídica.

A bitributação econômica acontece em casos em que um mesmo rendimento é tributado em dois ou mais países no decorrer do mesmo período fiscal, sendo que os sujeitos passivos dessa relação são diferentes.

A bitributação jurídica, por sua vez, abarca principalmente a sujeição passiva. Gerd Willi Rothmann afirma que a dupla tributação jurídica se diferencia da bitributação econômica, ou dupla imposição, na medida que ocorre em circunstâncias que o objeto tributado é o mesmo, em relação a sujeitos passivos distintos.<sup>2</sup>

No entendimento de Sergio André Rocha:

---

<sup>2</sup> ROTHMAN, Gerd Willi. Interpretação e Aplicação dos Acordos Internacionais contra a Bitributação. São Paulo. IBDT, 2019.

A dupla tributação jurídica por países distintos é identificada pela aplicação da regra das quatro identidades: o mesmo sujeito passivo, sobre um mesmo suposto fático, mediante a imposição de tributos com materialidades comparáveis e em relação a um mesmo período de tempo.<sup>3</sup>

Por fim, para a Organização para Cooperação Econômica e Desenvolvimento (OCDE) estabelece que a bitributação internacional jurídica é “a imposição de tributos comparáveis em dois (ou mais) Estados sobre o mesmo contribuinte em relação ao mesmo objeto e em períodos idênticos”.

### 1.1 As consequências da globalização na bitributação internacional

A globalização pode ser definida como o processo de integração no âmbito econômico, social e cultural entre os territórios nacionais.

Para Beck a bitributação internacional pode ser definida como,

[...] processos, em cujo andamento os Estados nacionais vêem a sua soberania, sua identidade, suas redes de comunicação, suas chances de poder e suas orientações sofrerem a interferência cruzada de atores transnacionais.<sup>4</sup>

Em relação às relações de natureza tributária, a globalização resulta na tributação de bens e de capitais de forma mais complexa, ao passo que os Estados passaram a integrar um único mercado global. Assim, têm-se que para o campo tributário, a consequência capaz de produzir maiores efeitos é a integração econômica.

Assim afirma, Carlos de Almeida,

[...]a integração econômica resulta de opção voluntária, consensual, em que os Estados visam a eliminar todo o tipo de discriminação sobre nacionais de outros Estados, membros do mesmo espaço integrado, o que, em princípio, não se estende a países extrablocos. Inobstante sejam diversas as causas que levam um Estado à integração, certamente que o faz pela crença de que o bloco poderá tornar mais próspero seu ambiente econômico, político, social e institucional.<sup>5</sup>

<sup>3</sup> ROCHA, Sérgio André. Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda. São Paulo. Quartier Latin do Brasil, 2001, p. 25.

<sup>4</sup> BECK, Ulrich. O que é a globalização? Equívocos do globalismo e respostas à globalização. São Paulo. Paz e terra, 1999, p.28.

<sup>5</sup> ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. Tributação Internacional da Renda: A Competitividade Brasileira à Luz das Ordens Tributária e Econômica. São Paulo. Quartier Latin do Brasil, 2014, p.38-39.

## 1.2 Causas da bitributação internacional

Diante os altos índices de integração econômica entre diferentes países, resultantes da globalização, existem diversas causas da bitributação internacional.

Assim reitera Gilberto de Castro, “Muitas são as causas da bitributação internacional, mas estão especialmente centradas na independência recíproca dos Estados e na desconsideração, por um Estado, do que ocorre dentro das fronteiras dos outros Estados.”<sup>6</sup>

Em mesmo sentido, confirma Rothman, “A bitributação também pode surgir pelo fato de nos diversos Estados existirem elementos distintos ou critérios para a obrigação tributária que se sobrepõem.”<sup>7</sup>

Em suma, a bitributação internacional é originada a partir de situações que abarcam a delimitação de competência tributária de um território soberano, e também da internacionalização da economia.

A partir da sistematização da Sociedade das Nações realizada por Alegria Borrás<sup>8</sup>, as causas da bitributação podem ser divididas:

- a) A bitributação surge diante de uma diferença do critério jurisdicional adotado pela legislação de cada Estado, uma vez que existem países que se baseiam no critério pessoal para realizar a tributação dos residentes ou nacionais, independente da origem de seus rendimentos, sendo que essa forma de tributação é denominada “*world-wide income*”. De forma distinta, outros países adotam o critério da territorialidade ou o critério da fonte, tributando os rendimentos gerados dentro de seu território, independentemente da residência ou nacionalidade do contribuinte.
- b) Podem ocorrer situações em que a bitributação é resultante de um mesmo critério jurisdicional. Em países que a legislação determina a escolha do critério pessoal, a bitributação pode ser o resultado da escolha do critério da nacionalidade por um dos países e o critério do domicílio por outro, se a definição do critério de domicílio for distinta entre esses países. É importante dizer que a dupla nacionalidade também pode acarretar a bitributação. Em relação às pessoas

<sup>6</sup> JUNIOR, Gilberto de Castro Moreira. Bitributação Internacional e Elementos de Conexão. São Paulo. Aduaneiras, 2003, p. 50.

<sup>7</sup> ROTHMAN, Gerd Willi. Interpretação e Aplicação dos Acordos Internacionais contra a Bitributação. São Paulo. IBDT, 2019, p. 70.

<sup>8</sup> ALEGRÍA BORRAS. *La doble imposición: problemas jurídico-internacionales*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974.

jurídicas, existem países que adotam o critério jurídico e outros que adotam o critério econômico.

- c) Por fim, a bitributação pode derivar das distinções na forma de determinação da base de cálculo.

Em conclusão, é necessário dizer que a delimitação da competência tributária internacional dos Estados, decorre do princípio da universalidade ou do princípio da territorialidade, dependendo de qual princípio foi o adotado, sendo inserido em seus ordenamentos jurídicos respectivamente, o critério da residência ou o critério da nacionalidade, e o critério da fonte.

### **1.3 As consequências da bitributação internacional**

Em razão da integração econômica, em conjunto com a integração social e cultural entre os países, a bitributação pode gerar consequências para diversos âmbitos em um país.

Dentre eles estão, nas taxas cambiais, restrições de importações e exportações, o potencial de investimento estrangeiro, o ordenamento jurídico, a estabilidade econômica, a estabilidade política, as tarifas bancárias e comerciais, entre outros.

Em relação aos efeitos da bitributação, afirma Gilberto de Castro Moreira:

Tanto faz ser o Estado importador ou exportador de capital para que sinta o impacto da bitributação internacional. No caso dos Estados importadores de capital, ou em desenvolvimento, a bitributação inibirá o ingresso de capitais para o desenvolvimento das atividades industriais, comerciais, agrícolas, etc. Por outro lado, os Estados exportadores de capital, ou desenvolvidos, também sofrem o impacto da bitributação, já que esse fenômeno torna o investimento menos rentável, apesar do fator tributário não ser o único a influenciar o investimento.<sup>9</sup>

Assim, a dupla tributação internacional representa uma grande ameaça para as economias nacionais, na medida que pode acarretar na perda de bases de tributação, e consequentemente na perda na arrecadação.

---

<sup>9</sup> JUNIOR, Gilberto de Castro Moreira. Bitributação Internacional e Elementos de Conexão. São Paulo. Aduaneiras, 2003, p. 55.

Tendo em vista a gravidade das consequências que a bitributação internacional pode trazer para um Estado, as medidas que visam impedir a ocorrência desse fato, em especial, os Tratados e Convenções Internacionais são de substancial importância.



## **2. O Direito Tributário Internacional e a bitributação internacional**

O Direito Tributário Internacional é um ramo do Direito Internacional Privado que surgiu com a finalidade de reger as práticas impositivas de cada Estado e solucionar conflitos entre normas internacionais, visto que o mercado mundial econômico é globalizado. Deve-se ressaltar que busca minimizar a possibilidade da ocorrência de bitributação internacional, com base no desenvolvimento de diversos métodos, entre eles os Tratados e Convenções Internacionais.

### **2.1 O Direito Tributário Internacional e o Direito Internacional Privado**

Entretanto, é necessário realizar a devida diferenciação entre o Direito Tributário Internacional e o Direito Internacional Privado.

A mitigação do ordenamento jurídico nacional, em face do Direito Internacional, acarretou no surgimento de conflitos de natureza transnacional no âmbito jurídico tributário. Dessa forma, se originou o Direito Internacional Privado como forma de regular qual será o Direito que deverá ser aplicado diante o conflito entre leis ou sistemas, nas relações jurídicas do âmbito público, como no privado.

Portanto, no Direito Internacional Privado a norma aplicável deriva do elemento de conexão, na medida que será o responsável para indicar, qual será a norma correta que deverá ser utilizada no caso concreto. O elemento de conexão, por sua vez, vincula um fato à norma que visa tutelar a respectiva relação jurídica.

De forma distinta, no Direito Tributário Internacional, os elementos de conexão são responsáveis por limitar a competência da obrigação tributária do ordenamento jurídico de cada Estado, uma vez que um determinado cenário internacional pode provocar a incidência de normas jurídicas de diferentes países.

Além disso, os principais elementos de conexão são: domicílio e residência, estabelecimento permanente, situação do bem, fonte do rendimento, país de origem ou de destino.

Para Alberto Xavier,

[...] o elemento de conexão é o elemento da previsão normativa que, determinado à 'localização' de uma situação da vida num certo ordenamento tributário, tem como

efeito típico determinar o âmbito de aplicação das leis desse ordenamento a essa mesma situação<sup>10</sup>.

Logo, a bitributação internacional resulta da vinculação dos elementos de conexão em Estados distintos.

Conclui-se que ao passo que o Direito Internacional Privado objetiva estabelecer qual regra deverá ser aplicável, em face de um conflito entre a norma a nacional e a estrangeira, o Direito Tributário Internacional propõe-se a solucionar a problemática se o direito interno tributário deverá ser aplicado ou não.

Afirma Schoueri,

[...] diferentemente do Direito Internacional Privado, que se concentra nas hipóteses de conflito de ordenamento jurídicos nacionais, quando o juiz decide qual dentre as normas em conflito se aplicará ao caso concreto, o Direito Tributário Internacional admite que ambas as normas incidem sobre a circunstância internacional podem aplicar-se simultaneamente, cada qual por um Estado soberano. Ao mesmo tempo em que admite esta múltipla incidência tributária (geralmente denominada "bitributação" embora se contemplam hipóteses em que mais de duas soberanias estão envolvidas), o Direito Tributário Internacional estuda as medidas adotadas para diminuir seus efeitos, seja pelos Estados isolados (medidas unilaterais), seja por acordos internacionais (medidas bilaterais).<sup>11</sup>

Deste modo, o Direito Internacional Privado e o Direito Tributário Internacional possuem objetos diferentes.

## **2.2 A soberania fiscal**

Em muitos casos, a bitributação internacional deriva de atos de soberania dos Estados. Essas situações resultam da fixação de um tributo por um Estado, sendo que esse tributo já possui previsão no ordenamento jurídico de outro Estado, tornando plausível a dupla tributação internacional.

---

<sup>10</sup> XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil: tributação das operações internacionais, 4a edição, Rio de Janeiro, Forense, 1998.

<sup>11</sup> SCHOUERI. Luís Eduardo. Direito Tributário Internacional - Qualificação e Substituição - Tributária, no Brasil, de Rendimentos Provenientes de Sociedade de Pessoas Residente na Alemanha. In Revista Dialética de Direito Tributário n 54. São Paulo. Dialética, 2000, p. 125.

Todavia, tais atos são legais e legítimos, já que os Estados possuem soberania estatal para editá-los, ou seja, não poderá ocorrer uma discussão no tocante a validade do tributo instituído e cobrado pelo Estado, sendo que a edição de um ato normativo será apenas o exercício da soberania de um Estado independente.

A partir da concretização do processo de globalização, a soberania fiscal foi relativizada. Por conseguinte, no âmbito tributário o exercício do poder interno de tributar, ou melhor, de cada Estado aplicar o cumprimento da norma tributária presente em seu ordenamento jurídico é afetado por fatores externos.

Desse modo, a cooperação internacional fiscal é indispensável, na medida que realizar o ato de tributar apenas com base em soberania fiscal, se esquivando de realizar a cooperação internacional, não é mais aplicável ao contexto mundial contemporâneo.

O Direito Internacional, desta forma, é a via utilizada para regular a interdependência global, como diz Roberto Pereira,

[...] O Direito Internacional, destinado a regular justamente esta condição de interdependência global através da promoção internacional, atribui efeitos jurídicos a determinadas práticas do Estado. Assim, estando presentes as condições necessárias para que, dessas práticas, surjam normas jurídicas, aptas a vincular a universalidade dos sujeitos do Direito Internacional, não se pode negar a cooperar. A cooperação internacional, em matéria fiscal, se torna, neste sentido, uma obrigação jurídica tal como postulamos.<sup>12</sup>

---

<sup>12</sup> PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. Soberania fiscal no Direito Internacional: a emergência de um novo dever internacional de cooperação em matéria fiscal a partir das fontes não escritas de Direito Internacional Público. 2019. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2019, p. 431. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-08092020-005319/pt-br.php>. Acesso em: 10 out. 2022.

### **3. Métodos para solucionar a bitributação internacional**

No que tange os métodos para solucionar a bitributação internacional, as medidas utilizadas mais frequentemente são as medidas unilaterais, adotadas por cada Estado, tendo em vista sua legislação interna, assim como as medidas bilaterais, que são adotadas por um país, decorrentes da celebração de tratados internacionais.

Entre as medidas unilaterais está presente o método de isenção, que é concedido sobre rendimentos obtidos no exterior, e a possibilidade de compensação do imposto que foi pago, a partir da geração de um crédito ou de uma despesa que poderá ser dedutível no cálculo do imposto.

Já no que se refere às medidas para impedir a dupla tributação derivadas de acordos internacionais são divididas entre em tratados bilaterais, que possuem apenas dois Estados como signatários, e os tratados multilaterais, que abarcam mais de dois países.

É importante ressaltar que um dos principais elementos dos métodos para solucionar a dupla tributação internacional é a harmonização da legislação tributária dos Estados, na medida que poderão haver distinções entre as legislações dos países-membros de um bloco ou entre países que passam pelo processo de integração econômica.

#### **3.1 Métodos Unilaterais**

As medidas unilaterais que visam impedir ou diminuir a possibilidade da ocorrência de bitributação podem ser conceituadas como normas internas criadas pelos países, em especial diante situações que não existam convenções internacionais que tutelam a relação jurídica em questão.

##### **3.1.1 Método de isenção**

O método de isenção é dividido entre isenção total ou parcial, no que se refere à renda resultante de operações estrangeiras e em relação à progressividade.

Na isenção total, as rendas provenientes do exterior não são incorporadas na base de cálculo do tributo, ocasionando na isenção do bem como um todo. Ademais, segundo Francisco Dornelles, esse tipo de isenção é o método mais utilizado pelos países importadores

de capital, uma vez que qualquer isenção fiscal concedida pelo país importador de capital pode ser anulada pela legislação do país de origem do investidor.

A importância desse método de isenção é comprovada por Gilberto de Castro Moreira,

[...] a isenção integral foi o método escolhido pelo Modelo de Convenção da OCDE, no tocante à tributação de royalties (artigo 12, parágrafo 1) e dos rendimentos provenientes da alienação de certos bens (artigo 13, parágrafo 4)<sup>13</sup>

Por sua vez, no método da isenção com progressividade, o imposto é calculado a partir da alíquota progressiva, em conjunto com os rendimentos ou património situados no exterior. Esse método é utilizado pela Convenção-Modelo da OCDE, como forma de eliminar a bitributação (artigo 23-a, parágrafo 3)

É importante dizer que o método de isenção com progressividade não pode ser aplicado no Estado da fonte, como afirma Schoueri,

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 artigo 23, isentar o rendimento ou conferir o crédito assegurado. Ora, retomando o artigo 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.<sup>14</sup>

### 3.1.2 Método de imputação

A ideia central no método de imputação ou método de crédito fiscal ou da dedução fiscal, se concentra na tributação da renda do contribuinte pelo Estado em que reside, ademais, essa renda poderá ser proveniente de qualquer outro Estado.

<sup>13</sup> JUNIOR, Gilberto de Castro Moreira. Bitributação Internacional e Elementos de Conexão. São Paulo. Aduaneiras, 2003, p. 60.

<sup>14</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário Atual. São Paulo. IBDT, 2003, p.44.

Deve-se dizer que existe a possibilidade do surgimento de um crédito resultante do pagamento do tributo no Estado fonte, sendo que esse crédito pode estar sujeito ou não a uma limitação.

No caso do crédito tributário estiver sujeito a uma limitação, o método será o da imputação ordinária ou normal. Assim, o crédito estará sujeito a limitação referente a uma fração do valor devido. Em caso contrário, ou seja, na imputação integral, o Estado no qual o contribuinte reside deduzirá o montante total pago no Estado fonte, não havendo qualquer limitação de valores.

Para Francisco Dornelles,

Os métodos de imputação, seja ela ordinária ou integral, embora eliminando total ou parcialmente a dupla tributação, apresentam um sério inconveniente para o país importador de capital, na medida em que neutralizam os efeitos de qualquer redução ou eliminação de imposto concedida para a captação de investimentos no exterior.<sup>15</sup>

A Convenção-Modelo da OCDE, por sua vez, adotou o método da imputação ordinária, em seu artigo 23-B:

#### ARTIGO 23.º-B

##### Método de imputação

1. Quando um residente de um Estado contratante obtiver rendimentos ou for proprietário de património que, de acordo com o disposto na Convenção, possam ser tributados no outro Estado contratante, o primeiro Estado mencionado deduzirá:

- a) do imposto sobre os rendimentos desse residente uma importância igual ao imposto sobre o rendimento pago nesse Estado;
- b) do imposto sobre o património desse residente, uma importância igual ao imposto sobre o património pago nesse outro Estado.

Em ambos os casos, a importância deduzida não poderá, contudo, exceder a fração do imposto sobre o rendimento ou do imposto sobre o património, calculado antes da dedução,

---

<sup>15</sup> DORNELLES, Francisco. A dupla tributação internacional. Rio de Janeiro. FGV, 1979, p. 15.

### 3.2 Métodos Bilaterais ou Multilaterais

Ao passo que as medidas unilaterais se aplicam apenas ao direito interno de um Estado, podem ser consideradas medidas insuficientes para impedir a ocorrência da bitributação, já que não surtem efeito no direito tributário de outros Estados. Consequentemente, conclui-se que as medidas unilaterais que visam obstar a dupla tributação só devem ser utilizadas diante a inexistência de um acordo bilateral ou multilateral entre países.

Assim, os instrumentos mais exitosos para evitar a bitributação internacional são os acordos internacionais, também denominados como “tratados”, “acordos” ou “convenções”, uma vez que são os principais alicerces do Direito Tributário Internacional.

O efeito de maior relevância decorrente da celebração de um acordo internacional é a atribuição da competência tributária, no que se refere a tributação da renda e do patrimônio ao Estado fonte ou ao Estado do domicílio. Portanto, se a competência for atribuída ao Estado fonte, o Estado no qual reside o contribuinte, deverá obrigatoriamente excluir os rendimentos da incidência do tributo ou realizar a concessão de crédito de impostos pagos previamente no Estado fonte.

Ademais, para a composição de um acordo entre os Estados, os acordos internacionais de bitributação se utilizam de métodos adotados de forma unilateral por cada país.

Segundo Carlos Almeida,

Por ora, cumpre dizer que acordos de bitributação disponibilizam os mesmos métodos que podem ser utilizados unilateralmente pelos Estados, ou seja, (i) método de isenção integral (full exemption); (ii) método de isenção progressiva; (iii) método de imputação ordinária (crédito ordinário); e (iv) método de imputação integral (crédito full), [...], que permite retirar o imposto a ser pago na residência. Não se trata de imputar o imposto a ser pago na fonte contra o imposto a pagar na residência.<sup>16</sup>

No âmbito dos acordos internacionais, é imprescindível destacar a distinção entre acordos bilaterais e convenções multilaterais.

As convenções multilaterais buscam atuar de forma a regular uma matéria particular de caráter fiscal, enquanto os acordos bilaterais possuem o objetivo de solucionar uma diversidade de natureza mais abrangente.

---

<sup>16</sup> ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. Tributação Internacional da Renda: A Competitividade Brasileira à Luz das Ordens Tributária e Econômica. São Paulo. Quartier Latin do Brasil, 2014, p. 75.

Com base na classificação realizada por Trotabas<sup>17</sup>, Gerd Willi Rothman afirma sobre as convenções multilaterais de âmbito fiscal:

- as convenções aduaneiras, na medida em que compreendam disposições fiscais e não somente econômicas ( proibição ou restrição de importação ou de exportação);
- as convenções relativas aos portos marítimos e aos aeroportos, bem como à navegação aérea;
- as convenções postais (que possuem um caráter “universal”): elas contêm disposições fiscais ou parafiscais, pela fixação de taxas postais e de direitos aduaneiros, devidos por ocasião das operações postais;
- os acordos sobre o regime fiscal dos veículos automotores, entre os quais deve ser citado o acordo de 30 de março de 1961, em virtude de seu caráter geral;
- as convenções sobre os refugiados, que contém uma cláusula de não discriminação, sobre o seu estatuto fiscal;
- as convenções sobre a organização e o funcionamento dos organismos internacionais (como, por exemplo, a ONU e Organismos especializados), que contém disposições de caráter fiscal, especialmente pelo estabelecimento de imunidades”<sup>18</sup>

### 3.3 Surgimentos dos acordos internacionais

O surgimento dos acordos internacionais que possuem a finalidade de impedir a bitributação ocorreu entre o final do século XIX e início do XX, e foi motivado pela necessidade da maior tributação sobre renda e a internacionalização dos negócios.

Contudo, somente após a Segunda Guerra Mundial, que ocorreu uma quantidade significativa de celebração de novas convenções entre os Estados, em especial devido a recuperação das economias europeias. Dessa forma, ocorreu uma maior integração econômica mundial, sendo necessária a elaboração de acordos que se destinavam a evitar a bitributação e proporcionar maior segurança jurídica aos contribuintes, ao realizar transações econômicas internacionais.

<sup>17</sup> TROTABAS. *Précis de science et technique fiscales*, 2.ed. Paris, 1960.

<sup>18</sup> ROTHMAN, Gerd Willi. *Interpretação e Aplicação dos Acordos Internacionais contra a Bitributação*. São Paulo. IBDT, 2019, p. 80.



No Brasil, a origem desses acordos internacionais está atrelada ao princípio da territorialidade que se aplicava às empresas comerciais, utilizando como fundamento os modelos elaborados pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

Conforme o princípio da territorialidade, há uma limitação para os Estados em realizar a tributação sobre o lucro apenas uma vez, sobre o fato ocorrido dentro do seu território, independentemente do contribuinte ser domiciliado ou não no país em questão. Entende-se, desta maneira, que a competência tributária de um Estado está restrita a seu espaço territorial, visto que as normas internas, presente em seu respectivo ordenamento jurídico, não possuem eficácia extraterritorial.

O entendimento de Heleno Tôrres em relação ao princípio da territorialidade é:

[...] todas as situações jurídicas formadas com a produção de rendimentos, por sujeitos residentes ou nacionais, localizadas, total ou parcialmente, fora do território nacional, não geram qualquer obrigação tributária, internamente, ou geram, apenas parcialmente; ficando o legislador tolhido quanto à produção de normas tributárias com eficácia (de localização) extraterritorial, pela delimitação do alcance do exercício do Poder de Tributar do Estado aos seus angustos limites.<sup>19</sup>

### **3.4 As finalidades dos acordos para evitar a bitributação**

Os acordos que se destinam a impossibilitar a dupla tributação internacional contêm outras finalidades concretas, entre elas acarretam no combate à evasão fiscal; o aumento da segurança jurídica e estabilidade da tributação; e a concretização do princípio da não discriminação.

Essa afirmação é ratificada ao observar a disposição prevista no artigo 26 da Convenção-Modelo da OCDE, na medida que estabelece que o combate à evasão fiscal é um dos principais objetivos dos acordos internacionais.

Outra finalidade dos acordos internacionais é a segurança jurídica que proporciona aos investidores estrangeiros, aumentando o fluxo de recursos, já que os investidores tendem a realizar maiores aportes de recursos em Estados que lhe ofereçam segurança jurídica.

---

<sup>19</sup> TÔRRES, Heleno. Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 71.

Sobre os acordos internacionais, Sérgio André Rocha reitera,

[...] uma vez que têm como efeito a segurança quanto à tributação de operações com não residentes, às Tratados para evitar a Dupla Tributação viabilizam a realização de investimentos, reduzindo os riscos fiscais relacionados às operações transnacionais.<sup>20</sup>

E ainda, os acordos internacionais possuem o objetivo de concretizar o princípio da não discriminação, garantindo que os contribuintes originários de um determinado país não possuam qualquer benesse tributária em relação aos estrangeiros.

Tal princípio possui previsão no artigo 24 da Convenção-Modelo da OCDE:

#### ARTIGO 24

##### Não-discriminação

1. Os nacionais de um Estado Contratante não ficarão sujeitos no outro Estado Contratante a nenhuma tributação ou obrigação correspondente diferente ou mais onerosa do que aqueles a que estejam ou possam estar sujeitos os nacionais desse outro Estado que se encontrem na mesma situação.

2. A tributação de um estabelecimento que uma empresa de uma Estado Contratante tenha no outro Estado Contratante não será menos favorável nesse outro Estado do que a das empresas desse outro Estado que exerçam as mesmas atividades.

Esta disposição não poderá ser interpretada no sentido de obrigar a um Estado Contratante a conceder aos residentes do outro Estado Contratante as deduções pessoais, abatimentos e redução de impostos em função do estado civil ou encargos familiares concedidos aos seus próprios residentes.

3. As empresas de um Estado Contratante cujo capital seja possuído ou controlado, total ou parcialmente, direta ou indiretamente, por um ou mais residentes no outro Estado Contratante, não ficarão sujeitas no Estado primeiramente mencionado a nenhuma tributação ou obrigação correspondente mais onerosa do que aquelas a que estejam ou possam estar sujeitas outras empresas similares do primeiro Estado.

4. Neste Artigo, o termo "tributação" designa os impostos visados pela presente Convenção<sup>21</sup>

---

<sup>20</sup> ROCHA, Sergio André. Tributação Internacional. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 65.

<sup>21</sup> BRASIL. Governo Federal, 1991. DECRETO Nº 43, DE 25 DE FEVEREIRO DE 1991.

Logo, os acordos internacionais que buscam deter a ocorrência de bitributação internacional, ao alcançar as finalidades propostas, auxiliam e contribuem na evolução das relações internacionais entre os Estados que são partes de uma relação jurídica ou econômica.

#### **4. A interpretação dos acordos internacionais para evitar a dupla tributação**

A aplicação dos acordos internacionais está diretamente atrelada a interpretação das normas desses acordos, por cada Estado. No entanto, pode haver divergência na interpretação por cada parte integrante da relação. Dessa maneira, os métodos de interpretação dos tratados internacionais se mostram muito relevantes.

Existem duas formas de interpretação dos acordos internacionais: a interpretação restritiva e a uma interpretação mais abrangente.

De acordo com a interpretação restritiva, os acordos devem ser entendidos conforme o texto previsto, sendo que essa determinação seria a vontade das partes, e as normas representam uma limitação da competência tributária dos Estados, na medida que essa limitação não pode ser violada decorrente de uma interpretação que amplie a abrangência da respectiva norma.

Já a interpretação mais abrangente, apesar de atribuir certa importância à norma prevista no tratado internacional em questão, diz que deverá ser observada a intenção dos países signatários.

##### **4.1 A interpretação segundo a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados**

Conforme o artigo 31 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, a regra geral de interpretação:

“1. Um tratado deve ser interpretado de boa-fé segundo o sentido comum atribuível aos termos do tratado em seu contexto e à luz de seu objetivo e finalidade.

2. Para os fins de interpretação de um tratado, o contexto compreenderá, além do texto, seu preâmbulo e anexos: a) qualquer acordo relativo ao tratado e feito entre todas as partes em conexão com a conclusão do tratado; b) qualquer instrumento estabelecido por uma ou várias partes em conexão com a conclusão do tratado e aceito pelas outras partes como instrumento relativo ao tratado.

3. Serão levados em consideração, juntamente com o contexto: a) qualquer acordo posterior entre as partes relativo à interpretação do tratado ou à aplicação de suas disposições; b) qualquer prática seguida posteriormente na aplicação do tratado, pela qual se estabeleça o acordo das partes relativo à sua interpretação; c) quaisquer regras

pertinentes de Direito Internacional aplicáveis às relações entre as partes.

4. Um termo será entendido em sentido especial se estiver estabelecido que essa era a intenção das partes. “<sup>22</sup>

O artigo 31 adota a interpretação restritiva, uma vez que atribui maior relevância ao texto dos acordos internacionais, em face de uma interpretação mais subjetiva.

Por sua vez, o artigo 32 aborda as formas suplementares de interpretação, também chamadas de trabalhos preparatórios da celebração do acordo. Ademais, este artigo possibilita uma interpretação mais abrangente, devendo ser utilizada de forma suplementar à interpretação presente no artigo 31.

#### ARTIGO 32:

“Pode-se recorrer a meios suplementares de interpretação, inclusive aos trabalhos preparatórios do tratado e às circunstâncias de sua conclusão, a fim de confirmar o sentido resultante da aplicação do artigo 31 ou de determinar o sentido quando a interpretação, de conformidade com o artigo 31:

a)deixa o sentido ambíguo ou obscuro; ou

b)conduz a um resultado que é manifestamente absurdo ou desarrazoado.”<sup>23</sup>

Por fim, o artigo 33 prevê a interpretação de tratados internacionais autenticados em duas ou mais idiomas, visto que estabelece que os termos de um acordo devem possuir o mesmo sentido dos outros tratados autenticados.

“1. Quando um tratado foi autenticado em duas ou mais línguas, seu texto faz igualmente fé em cada uma delas, a não ser que o tratado disponha ou as partes concordem que, em caso de divergência, prevalece um texto determinado.

---

<sup>22</sup> BRASIL. Decreto nº 7.030, de 14 de dezembro de 2009. Convenção de Viena sobre Tratados Internacionais.

<sup>23</sup> BRASIL. Decreto nº 7.030, de 14 de dezembro de 2009. Convenção de Viena sobre Tratados Internacionais.

2. Uma versão do tratado em língua diversa daquelas em que o texto foi autenticado só será considerada texto autêntico se o tratado o prever ou as partes nisso concordarem.
3. Presume-se que os termos do tratado têm o mesmo sentido nos diversos textos autênticos.
4. Salvo o caso em que um determinado texto prevalece nos termos do parágrafo 1, quando a comparação dos textos autênticos revela uma diferença de sentido que a aplicação dos artigos 31 e 32 não elimina, adotar-se-á o sentido que, tendo em conta o objeto e a finalidade do tratado, melhor conciliar os textos.”<sup>24</sup>

## **4.2 Meios complementares de interpretação**

Em face da não resolução da problemática da bitributação, a partir da aplicação das disposições presentes no artigo 31 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, poderão ser utilizadas medidas complementares. Dentre essas medidas estão os trabalhos preparatórios e os atos de execução.<sup>25</sup>

### **4.2.1 Trabalhos preparatórios**

Os trabalhos preparatórios abarcam as situações que originam o tratado internacional, ademais, contêm a intenção das partes. Logo, não poderá ser utilizado em situações em que o acordo *per se* já possua clareza suficiente para direcionar sua interpretação.

### **4.2.2 Atos de execução**

A utilização de atos de execução como forma de interpretação de tratados internacionais deriva da presunção da vontade das partes, assim como, visa garantir que as relações internacionais evoluam de maneira estável e harmoniosa.

---

<sup>24</sup> BRASIL. Decreto nº 7.030, de 14 de dezembro de 2009. Convenção de Viena sobre Tratados Internacionais.

<sup>25</sup> ROTHMAN, Gerd Willi. Interpretação e Aplicação dos Acordos Internacionais contra a Bitributação. São Paulo. IBDT, 2019, p. 152-153.

### 4.3 A interpretação segundo a Convenção-Modelo da OCDE

É indispensável para o funcionamento dos acordos internacionais de bitributação a criação de uma interpretação comum que resulte em uma mesma decisão.

[...] a Convenção-Modelo da OCDE, enquanto tal, é entendida como um elemento do contexto para fins de interpretação de um tratado contra a bitributação, à luz das regras de interpretação da Convenção de Viena. [...] Na verdade, o modelo da OCDE, a exemplos de outros, representa uma forma de padronização dos tratados para evitar a bitributação, na busca de uma terminologia internacional própria, com vistas a facilitar uma interpretação uniforme.<sup>26</sup>

Contudo, é imprescindível dizer que a Convenção-Modelo da OCDE (*Model Tax Convention*) é somente uma recomendação aos Estados e não uma forma de interpretação obrigatória dos acordos internacionais.

Dessa forma, o Modelo da OCDE foi utilizado como base de outros modelos e tratados, inclusive do Modelo da ONU.

A Convenção Modelo OCDE está dividida em 7 capítulos: Capítulo I (arts. 1 e 2), que define o alcance de sua aplicação; Capítulo II (arts. 3 e 5), que estabelece termos e conceitos; Capítulo III (arts. 6 a 21), determina a competência tributária; Capítulo IV (art. 22), que esclarece como deverá ser realizada a tributação do patrimônio; Capítulo V (arts. 23-A e 23-B), que delinea a possibilidade da escolha de métodos para evitar a bitributação, e suas consequências, pelos Estados; Capítulo VI (arts. 24 a 28), que dispõe sobre o procedimento amigável; Capítulo VII (arts. 29 e 30), que possui as disposições finais sobre a vigência dos tratados.

A principal característica do Modelo OCDE é o direito que o Estado de residência do contribuinte possui de realizar a tributação do rendimento dos seus residentes, independentemente do local onde esse rendimento foi auferido. Já o Estado-fonte pode tributar a renda em certos casos, por exemplo, em dividendos e juros em alíquotas reduzidas, rendimentos de imóveis, rendimentos de empresas e profissionais liberais e rendimento de trabalho assalariado, que possuam residência fixa no seu território.

No entanto, os tratados brasileiros possuem distinções em relação à Convenção-Modelo da OCDE, em especial acerca da distribuição de competências tributárias entre os países signatários.

---

<sup>26</sup> SILVEIRA, Rodrigo Maitto da Silveira. Aplicação de Tratados Internacionais contra a Bitributação: Qualificação de Partnership Joint Ventures. São Paulo. 2006, Quartier Latin, p. 139-141.

Consequentemente, o ordenamento jurídico brasileiro possui sua própria vertente no campo da tributação internacional, ou seja, não existe uma convergência direta para o regime da OCDE.

#### **4.4 A interpretação segundo o Modelo da ONU**

Apesar de haver semelhanças entre o Modelo ONU e o Modelo OCDE, possuem aspectos distintos, tendo em vista que o Modelo da ONU, segue o princípio da territorialidade e possui a finalidade de regular a relação entre países em situações econômicas díspares, ao passo que a Convenção-Modelo OCDE visa definir como serão reguladas as relações entre países com o mesmo desenvolvimento social e econômico.

Sobre o tema diz Heleno Tôrres,

[...] o Modelo da ONU (*the UN Model*), publicado em 1980, privilegia o princípio da territorialidade, em face do análogo Modelo da OCDE, constituindo, de certa forma, um compromisso de relacionamento congruente entre aquele princípio e o da tributação da renda mundial – o da universalidade. Ou seja, mesmo sendo o da renda mundial (universalidade) o princípio adotado pelos Estados contratantes, as disposições do modelo fazem privilegiar a tributação de base territorial, típica do Estado da fonte dos rendimentos. Por este motivo, apresenta-se como o mais adequado a ser utilizado, não apenas nas relações entre países desenvolvidos e os países em via de desenvolvimento, mas também naquelas relações entre países em vias de desenvolvimento (entre si).<sup>27</sup>

#### **4.5 O Procedimento Amigável**

O Procedimento Amigável é uma medida de natureza procedimental que possui a finalidade de solucionar um impasse entre dois Estados, partes de um acordo internacional de bitributação. É imprescindível ressaltar que a partir do Procedimento Amigável, se busca de forma amigável encontrar uma solução mútua.

---

<sup>27</sup> TÔRRES, Heleno. Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 497-498.



Ademais, esse instrumento surge diante da divergência entre a interpretação do acordo entre os Estados signatários, na medida que a divergência pode surgir devido ao alcance ou aplicação do acordo internacional.

Com respeito à Convenção-Modelo da OCDE para evitar a bitributação internacional, o Procedimento Amigável se fez presente desde sua primeira versão e foi consolidado em todas as versões subsequentes, nos anos de 1977, 1992, 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008, 2010, 2014 e 2017.

Dessa forma, o Procedimento Amigável possui um caráter político, uma vez que os Estados signatários devem realizar comprometimentos, com a finalidade de se atingir uma solução para o conflito em questão. E segundo a Convenção-Modelo da OCDE, o Procedimento Amigável não depende da parte que solicitou a instauração do procedimento.

Mateus Barbosa comprova essa afirmação,

[...] A política brasileira de acordos de bitributação privilegia o procedimento amigável conforme previsto no Modelo OCDE de 1963. Diversos acordos celebrados até 1979 acatam integralmente a sua redação (caso dos acordos com a Áustria, Dinamarca, Espanha, França, Luxemburgo e Suécia). As novidades trazidas no Modelo OCDE de 1977 (e.g.: prazo para a apresentação do caso; execução de solução independentemente de prazos na lei doméstica) foram adotadas depois daquele ano apenas de forma errática e casuística nos acordos brasileiros.<sup>28</sup>

Tal medida está presente na Convenção-Modelo da OCDE, em seu artigo 25:

## ARTIGO 25

### Procedimento amigável

"1. Quando um residente de um Estado Contratante considerar que as medidas tomadas por um ou por ambos os Estados Contratantes conduzem ou poderão conduzir, em relação a si, a uma tributação em desacordo com a presente Convenção, poderá, independentemente dos recursos previstos pela legislação interna desses Estados, submeter o seu caso à apreciação da autoridade competente do Estado Contratante de que é residente.

2. A autoridade competente, se a reclamação se lhe afigurar justificada e não estiver em condições de lhe dar uma solução satisfatória, esforçar-se-á por resolver a questão através de acordo amigável com a

---

<sup>28</sup> BARBOSA, Mateus Calicchio. O Procedimento Amigável nos Acordos de Bitributação Brasileiros. São Paulo. 2001, Quartier Latin, p. 107.

autoridade competente do outro Estado Contratante, a fim de evitar uma tributação em discordância com a Convenção.

3. As autoridades competentes dos Estados Contratantes esforçar-se-ão por resolver através de acordo amigável as dificuldades ou as dúvidas que surgirem na interpretação ou aplicação da Convenção.

4. As autoridades competentes dos Estados Contratantes poderão comunicar-se diretamente a fim de chegarem a acordo, nos termos indicados nos parágrafos anteriores."

#### **4.6 Acordos internacionais incorporados pelo ordenamento jurídico brasileiro**

Na década de 1960, o Brasil começou a integrar convenções internacionais, com o objetivo de obstar a ocorrência de bitributação. O primeiro tratado a possuir vigência foi com o Japão, celebrado em 24 de janeiro de 1967.

Atualmente, o Brasil é signatário de 33 tratados, firmados com base nos Modelos da OCDE de 1963 e 1977 e no primeiro Modelo da Organização das Nações Unidas (ONU).

Em relação aos países que compõem o bloco Mercosul, o Brasil celebrou tratados para evitar a dupla tributação com a Argentina e a Venezuela e, no que se diz aos países associados, o Brasil celebrou acordos com Chile, Equador e Peru.

Os tratados mais recentes são aqueles que o Brasil firmou com Singapura, Suíça e Emirados Árabes Unidos, visando eliminar a bitributação no tocante aos impostos sobre renda, prevenir a evasão e a omissão fiscais. Além disso, foram firmados acordos de cooperação entre Brasil e República Dominicana, e de serviços aéreos entre Brasil e Arábia Saudita.<sup>29</sup>

Na tabela infra-citada estão presentes os referidos acordos internacionais, assim como, com outras medidas adotadas pelo Brasil, em conjunto com outros países.

---

<sup>29</sup> SENADO FEDERAL DO BRASIL. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2021/02/24/aprovados-acordos-internacionais-de-combate-a-dupla-tributacao-e-evasao-de-divisas>> Acesso em 10 out. 2022.

País	Base legal
África do Sul	Decreto nº 9.559/2018
Argentina	Decreto nº 87.976/1982 Decreto nº 9.482/2018 Portaria MF nº 22/1983 Ato Declaratório Normativo CST nº 6/1990
Áustria	Decreto nº 78.107/1976 Portaria MF nº 470/1976
Bélgica	Decreto nº 72.542/1973 Portaria MF nº 271/1974 Portaria MF nº 71/1976
Canadá	Decreto nº 92.318/1986 Portaria MF nº 199/1986 Portaria MF nº 55/1988
Chile	Decreto nº 4.852/2003 Portaria MF nº 285/2003
China	Decreto nº 762/1993
Coreia do Sul	Decreto nº 354/1991 Decreto nº 9.572/2018
Dinamarca	Decreto nº 9.851/2019; Decreto nº 75.106/1974 Decreto Legislativo nº 8/2019 Portaria MF nº 68/1975 Portaria MF nº 70/1976
Emirados Árabes Unidos	Decreto nº 10.705/2021
Equador	Decreto nº 95.717/1988
Eslováquia e República Tcheca (antiga República Socialista da Tchecoslováquia)	Decreto Legislativo nº 11/1990 Decreto nº 43/1991
Espanha	Decreto nº 76.975/1976 Portaria MF nº 45/1976 Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 27/2004 Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 6/2002
Filipinas	Decreto nº 241/1991
Finlândia	Decreto nº 2.465/1998 Decreto nº 73.496/1974 Portaria MF nº 223/1974 Ato Declaratório SRF/Cosit nº 12/1998
França	Decreto nº 70.506/1972 Portaria MF nº 287/1972 Portaria MF nº 20/1976 Parecer Normativo CST nº 55/1976
Hungria	Decreto nº 53/1991
Índia	Decreto nº 510/1992
Israel	Decreto nº 5.576/2005
Itália	Decreto nº 85.985/1981 Portaria MF nº 203/1981 Portaria MF nº 226/1984

Japão	Decreto nº 61.899/1967 Decreto nº 81.194/1978 Portaria MF nº 92/1978 Parecer Normativo CST nº 38/1970 Parecer Normativo CST nº 662/1971 Parecer Normativo CST nº 3/1996 Ato Declaratório Normativo CST nº 2/1980
Luxemburgo	Decreto nº 85.051/1980 Portaria MF nº 413/1980 Portaria MF nº 510/1985
México	Portaria MF nº 38/2007
Noruega	Decreto-lei nº 501/1969 Decreto nº 66.110/1970 Decreto nº 86.710/1981 Decreto nº 2.132/1997 Portaria MF nº 25/1982 Portaria MF nº 227/1984 Ato Declaratório SRF nº 57/1996
Países Baixos	Decreto Legislativo nº 60/1990 Decreto nº 355/1991
Peru	Decreto nº 7.020/2009 Portaria MF nº 553/2010
Portugal	Decreto nº 4.012/2001 (vigência a partir de 05.10.2001) Portaria MF nº 28/2002 Decreto nº 69.393/1971 (vigência até 31.12.1999) Portaria MF nº 181/1973 Parecer Normativo CST nº 132/1973 Parecer Normativo CST nº 105/1974 Ato Declaratório SRF nº 6/1997 Ato Declaratório SRF nº 53/1999
Rússia	Decreto nº 9.115/2017
Singapura	Decreto Legislativo nº 2/2021 Decreto nº 11.109/2022
Suécia	Decreto Legislativo nº 93/1975 Decreto Legislativo nº 57/1997 Decreto nº 77.053/1976 Portaria MF nº 44/1976 Portaria MF nº 5/1979
Suíça	Decreto nº 10.714/2021
Trinidad e Tobago	Decreto Legislativo nº 1/2011 Decreto nº 8.335/2014
Turquia	Decreto Legislativo nº 248/2012 Decreto nº 8.140/2013
Ucrânia	Decreto Legislativo nº 66/2006 Decreto nº 5.799/2006 Portaria MF nº 198/2006
Venezuela	Decreto Legislativo nº 559/2010 Decreto nº 8.336/2014

O Estado brasileiro é o único ente que possui competência para atuar em assuntos de interesse nacional, portanto, apenas a esfera federal do Estado brasileiro pode celebrar tratados e convenções com outros Estados. E de acordo com a Constituição da República Federativa do Brasil, o Presidente da República possui competência para celebrar os tratados internacionais (art. 84, VII) e o Congresso Nacional têm competência para referendar ou não o

<sup>30</sup> TABELA 1. Disponível em: [Países com os quais o Brasil mantém acordo para evitar bitributação e prevenir a evasão fiscal - Área: Imposto de Renda da Pessoa Física \(IRPF\) \(valor.srv.br\)](http://valor.srv.br).

acordo em questão (art. 49,I). Nesse entendimento, diz Natanael Martins, “[...] em matéria de direito tributário internacional, a vontade das pessoas políticas de direito interno manifesta-se, tão-somente, através do Estado-Federal”.<sup>31</sup>

---

<sup>31</sup> MARTINS, Natanael. Tratados internacionais em matéria tributária. Revista de Direito Tributário. São Paulo, n. 54. 1990 p. 105-106.

## CONCLUSÕES FINAIS

O Direito Tributário Internacional é responsável por delinear a competência tributária internacional dos Estados, sendo que é composto por um junção entre normas de direito interno e de direito internacional.

Nesse contexto, a soberania fiscal é de extrema importância, uma vez que é uma das principais bases do Direito Tributário Internacional. Logo, atrelado à soberania dos Estados está o princípio da territorialidade, na medida que as leis tributárias só serão aplicadas aos fatos ocorridos no território de cada país.

Os elementos fundamentais para a ocorrência da bitributação internacional são o mesmo sujeito passivo, o mesmo fato gerador, o mesmo tributo e o conflito entre soberanias fiscais dos Estados.

As consequências da bitributação são de natureza econômica, financeira, cultural e sócio-políticas.

As consequências do âmbito econômico estão relacionadas com a intervenção nos movimentos de capitais e de pessoas, na transferência de tecnologia e nos fluxos de bens e serviços.

Por sua vez, as consequências culturais estão especialmente atreladas à dificuldade de difundir a propriedade intelectual entre os Estados.

Já o âmbito financeiro é afetado negativamente pela bitributação internacional, tendo em vista que pode estimular a evasão fiscal internacional e outros meios ilegais que resultem em sonegação fiscal.

Por fim, as consequências sócio-políticas acarretam na constrição das relações entre os países.

Dessa forma, é imprescindível a criação e aplicação de métodos e acordos internacionais que visam evitar a bitributação internacional. Ademais, esses tratados internacionais limitam os poderes de tributação internacionais de cada Estado.

Nesse contexto é que surge a ideia da tributação como caráter mundial, com o objetivo que todos os contribuintes sejam tributados de forma isonômica, impedindo que ocorra disparidade no ato de tributar, a partir do uso de vulnerabilidades nas normas presentes no ordenamento jurídico de um Estado.

Por esse motivo as organizações internacionais, tais como a OCDE e ONU, buscam elaborar modelos e comentários sobre convenções no que se refere à bitributação internacional, com o propósito de incentivar os Estados a celebrar acordos bilaterais,

impedindo, dessa maneira, que o contribuinte seja tributado de forma duplicada e dificultando o desenvolvimento da economia mundial.

Nas últimas décadas, o Brasil alterou sua política econômica internacional, se afastando de um protecionismo econômico, em prol de uma abertura econômica. Por conseguinte, o Brasil passou a celebrar mais acordos bilaterais, a respeito da bitributação internacional, se aproximando à Convenção-Modelo da OCDE.

Conclui-se que o tema da bitributação internacional é de suma importância para o Direito Tributário, uma vez que é uma consequência orgânica do crescimento do fluxo econômico e dos seus resultados nos âmbitos jurídicos e políticos, entre os Estados.

Portanto, o ordenamento jurídico brasileiro deve evoluir de forma a adotar e se assemelhar a Convenção-Modelo da OCDE, e deve pretender celebrar mais tratados e convenções internacionais com outros países, na figura do Estado Federal que é o responsável para tal.

## REFERÊNCIAS

ALEGRÍA BORRAS. *La doble imposición: problemas jurídico-internacionales*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974.

ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. *Tributação Internacional da Renda: A Competitividade Brasileira à Luz das Ordens Tributária e Econômica*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2014.

AMARO, Carla Cristina Pires Alves. *O Regime de Tributação das Mais-Valias e das Menos Valias das Empresas em Portugal*. Dissertação (Doutorado) Coimbra Business School, 2016.

BARBOSA, Mateus Calicchio. *O Procedimento Amigável nos Acordos de Bitributação Brasileiros*. São Paulo. Quartier Latin, 2001.

BECK, Ulrich. *O que é a globalização? Equívocos do globalismo e respostas à globalização*. São Paulo. Paz e terra, 1999.

BRASIL. Governo Federal, 1991. DECRETO Nº 43, DE 25 DE FEVEREIRO DE 1991.

BRASIL. Decreto nº 7.030, de 14 de dezembro de 2009. *Convenção de Viena sobre Tratados Internacionais*.

DORNELLES, Francisco. *A dupla tributação internacional*. Rio de Janeiro. FGV, 1979.

JUNIOR, Gilberto de Castro Moreira. *Bitributação Internacional e Elementos de Conexão*. São Paulo. Aduaneiras, 2003.

MARTINS, Natanael. *Tratados internacionais em matéria tributária*. Revista de Direito Tributário. São Paulo, n. 54. 1990, p. 105-106.

PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. *Soberania fiscal no Direito Internacional: a emergência de um novo dever internacional de cooperação em matéria fiscal a partir das fontes não escritas de Direito Internacional Público*. 2019. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2019.



ROCHA, Sérgio André. Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda. São Paulo. Quartier Latin do Brasil, 2001.

ROCHA, Sergio André. Tributação Internacional. São Paulo. Quartier Latin, 2013.

ROTHMAN, Gerd Willi. Interpretação e Aplicação dos Acordos Internacionais contra a Bitributação. São Paulo. IBDT, 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário Atual. São Paulo. IBDT, 2003, p.44.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário Internacional - Qualificação e Substituição - Tributária, no Brasil, de Rendimentos Provenientes de Sociedade de Pessoas Residente na Alemanha. In Revista Dialética de Direito Tributário n 54. São Paulo. Dialética, 2000.

SILVEIRA, Rodrigo Maitto da Silveira. Aplicação de Tratados Internacionais contra a Bitributação: Qualificação de Partnership Joint Ventures. São Paulo. Quartier Latin.

TÔRRES, Heleno. Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas. 2. ed. São Paulo. Revista dos Tribunais, 2001.

TROTABAS. *Précis de science et technique fiscales*, 2.ed. Paris, 1960.

XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil: tributação das operações internacionais, 4a edição, Rio de Janeiro, Forense, 1998.